

## Mapeamento do processo de gestão de custos interorganizacionais em uma empresa fornecedora da indústria de máquinas agrícolas

Recebimento dos originais: 28/09/2017  
Aceitação para publicação: 04/01/2019

### Melissa Gerhard

Mestre Doutoranda em Ciências Contábeis pela UNISINOS  
Instituição: UNISINOS  
Av. Unisinos 950 São Leopoldo RS 93022750  
E-mail: [mgerhard@unisinos.br](mailto:mgerhard@unisinos.br)

### Marcos Antonio de Souza

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo  
Instituição: UNISINOS  
Av. Unisinos 950 São Leopoldo RS 93022750  
E-mail: [souza.marcosas@gmail.com](mailto:souza.marcosas@gmail.com)

### Miguel Afonso Sellitto

Doutor em Engenharia de Produção pela UFRGS  
Instituição: UNISINOS  
Av. Unisinos 950 São Leopoldo RS 93022750  
E-mail: [sellitto@unisinos.br](mailto:sellitto@unisinos.br)

### Resumo

A Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) busca maneiras alternativas mais eficientes de gestão de custos. Como parte de seu processo de implementação, é realizada análise da cadeia de valor, além de ser recomendado o uso do *Open Book Accounting*. Neste contexto, o objetivo deste artigo é mapear o processo de gestão de custos interorganizacionais em uma empresa fornecedora da indústria de máquinas agrícolas. Trata-se de pesquisa descritiva, realizada por meio de um estudo de caso único com entrevistas, análise documental e observação *in loco*, no 4º trimestre de 2016. As entrevistas foram realizadas com o *controller*, o gerente de vendas e o coordenador de compras. A GCI na organização estudada possui envolvimento maior nos relacionamentos com clientes. Os resultados obtidos evidenciam fluxos diferentes para as relações com clientes e fornecedores, sendo as relações com fornecedores focadas na cadeia de valor enquanto as relações com clientes são focadas em propriedades técnicas dos produtos e nos custos envolvidos em seu desenvolvimento e produção. A inexistência de contratos formais e de um modelo padrão aplicável a clientes e fornecedores são algumas das lacunas encontradas no mapeamento realizado.

**Palavras-chave:** Gestão de Custos Interorganizacionais. Cadeia de Valor. *Open Book Accounting*.

## 1. Introdução

Empresas têm extrapolado seus limites interorganizacionais em busca de novas tipologias de alianças e interações. Um tipo de interação é a gestão estratégica de custos (GEC) interorganizacionais. Um dos princípios básicos para o funcionamento das relações interorganizacionais é um maior nível de confiança entre as organizações. É o mapeamento das relações com clientes e fornecedores que possibilita a investigação da gestão de custos interorganizacionais (GCI). O mapeamento de processos permite detalhar as atividades, o que permite eliminar aquelas desnecessárias ao processo produtivo e potencializar a eficiência das demais. Tal prática também viabiliza a identificação de fraquezas nos processos e potenciais melhorias, proporcionando o aprendizado, relações externas, propostas de soluções aos problemas identificados e a análise de benefícios em termos de custos (COAD; CULLEN, 2006). A GCI, nesse contexto, pode ser considerada como um dos muitos temas envolvidos na GEC, pois está alinhada com as análises de cadeias de valor, podendo ser aplicada tanto em empresas de manufatura como prestadoras de serviço (SOUZA; ROCHA, 2009).

Em se tratando de cadeia de valor, é possível afirmar que cada empresa representa apenas uma parte de uma série de organizações que comporiam uma cadeia de valores (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Salienta-se que a maximização do benefício individual não deve ser o foco neste tipo de relacionamento, mas sim o ganho de toda a cadeia envolvida. As empresas prospectam otimização de ganhos em um segmento inteiro da cadeia de valores, respeitando os direitos de todos os *stakeholders* e conseqüentemente, esperam maximizar seus ganhos (COOPER; YOSHIKAWA, 1994; COOPER; SLAGMULDER, 2003).

A relevância do tema é evidenciada em estudos empíricos anteriores, como Braga (2015), Bartz, Braga e Souza (2014), Faria *et al.* (2013) e Soares (2011), que abordam a GCI na indústria automotiva. Michels, Gonçalves e Zonatto (2015), Camacho *et al.* (2014), Yu e Chen (2013), Camacho (2010) tiveram seus estudos focados na GCI em hospitais. Também a cadeia produtiva de cana-de-açúcar foi tema de estudo sobre GCI realizada por Moura (2014). Hoffjan, Lührs e Kolburg (2011); Coad e Cullen (2006) Cooper e Slagmulder (2003); Mouritsen, Hansen, Hansen (2001), Cooper e Yoshikawa (1994) também abordaram as relações interorganizacionais. Tais estudos têm demonstrado práticas empresariais com formas distintas da relação interorganizacional, nem sempre repercutindo em uma relação na qual ambas as partes saem ganhando.

Essa lacuna existente é evidenciada, entre outros estudos, por Braga (2015), reforçando a necessidade de mapear o processo de custos interorganizacionais para um melhor entendimento dessa relação. Tal visão pode proporcionar o entendimento de aspectos adicionais acerca do tema GCI bem como o nível de aderência prática com o que é estabelecido pela literatura. Neste sentido, o diferencial deste estudo está em analisar outra cadeia de valores, não abordada em estudos anteriores. A empresa analisada possui relações interorganizacionais com seus clientes, do ramo de indústrias automobilísticas e relações interorganizacionais com fornecedores, de diversos portes (tamanhos), ramos e níveis tecnológicos. Ainda, as lacunas existentes entre esses relacionamentos interorganizacionais, uma vez identificados, podem ser reduzidas ou mitigadas.

Diante do exposto, o objetivo deste artigo é mapear o processo de GCI em uma empresa fornecedora da indústria de máquinas agrícolas. O método de pesquisa é o estudo de caso. O mapeamento justifica-se em função de que estudos anteriores abordam a relação de uma empresa com seus clientes ou com seus fornecedores, enquanto este envolve, em uma mesma empresa, sua relação com clientes e com fornecedores. Dessa forma, estão envolvidas a cadeia de valores interna da empresa estudada, a cadeia de valores com seus clientes (a jusante) e a cadeia de valores com seus fornecedores (a montante). O estudo está estruturado em cinco etapas: introdução, referencial teórico, procedimentos metodológicos, apresentação e análise dos resultados e conclusão.

## **2. Referencial Teórico**

### **2.1. Teoria da Contingência**

A teoria da contingência aborda o desempenho das organizações e esta pode ser a melhor conjugação entre fatores contingenciais e os sistemas de gestão de informação das empresas. Fatores específicos da empresa, exógenos e endógenos, influenciam práticas como planejamento e controle, avaliação de desempenho, gestão de custos, entre outras (CAMACHO, 2010). Assim, suportadas pela teoria da contingência, as abordagens da cadeia de valor, da GCI e do *Open Book Accounting* são apresentadas em seções seguintes.

Acredita-se que não exista um sistema contábil padrão, capaz de ser aplicado a todas as organizações da mesma maneira. Esta necessidade de características particulares em sistemas contábeis seria a abordagem adotada para Otley (1980) em relação à contingência da

contabilidade. O autor afirma que “uma teoria da contingência deve identificar aspectos específicos de um sistema de contabilidade que estão associados a certos casos específicos e demonstram uma compatibilidade adequada” (OTLEY, 1980, p. 413).

As relações que envolvem as organizações não possuem um comportamento padrão, mas sim características locais específicas de cenários práticos. Assim, não existe uma referência imutável de estratégia, organização e competências básicas, entre outros fenômenos que envolvem a organização. Além disso, não devem ser consideradas imutáveis, visto que seu comportamento é dinâmico. Devido a essas características, acredita-se que os relacionamentos funcionem apenas em redes específicas (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001).

## 2.2. Cadeia de valor

Possuir o conhecimento da cadeia de valor de uma empresa pode possibilitar à mesma identificar onde o valor é criado e adicionado ao produto. Todas as etapas de um produto, desde o momento em que insumos básicos são adicionados até sua venda e descarte, são desconstruídas para que sejam analisadas. Dessa forma, quando a análise da cadeia de valor de uma empresa é realizada, este processo compreende desde o ambiente externo, passando por todas as etapas internas da empresa, até o momento de sua venda - no ambiente externo novamente (RIEPLÉ; SINGH, 2010).

Porter (1992) ressalta que a cadeia de valor de uma empresa compreende todas as atividades que são executadas na mesma, e refletem sua história e estratégia. Uma cadeia de valor, para ser relevante, deve ser construída em uma unidade empresarial. Tal situação deve-se ao fato da amplitude de atividades existentes em nível de setor de negócio. A análise da cadeia de valores seria a forma apropriada de se examinar a vantagem competitiva de uma empresa (PORTER, 1992).

Para Shank e Govindarajan (1997) a empresa é uma parte e, deve assim ser percebida, de toda uma cadeia de atividades consideradas como geradoras de valor. Em termos de custo, pode-se considerar como uma das alternativas estratégicas possuir custo inferior aos concorrentes. Essa ‘liderança’ em custos pode ser obtida através de diversas abordagens, tais como: possuir um controle rígido de custos, utilizar-se de economias de escala, otimizar os efeitos da curva da experiência, minimizar custos em áreas de pesquisa e desenvolvimento, serviços em geral e publicidade, entre outros (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Para Shank e Govindarajan (1997), a estratégia de diferenciação, por sua vez, tem seu foco (como o próprio nome indica) na diferenciação de seu produto. Os autores acrescentam ainda que o fato de uma empresa ter condições de desenvolver e manter vantagens em custos e/ou diferenciação de produtos, depende da forma como a mesma gerencia sua cadeia de valor em relação às de seus concorrentes. Em resumo, a concepção de cadeia de valor surgiu do reconhecimento de que isoladamente as empresas não detêm todas as habilidades requeridas para o seu sucesso.

Cooper e Yoshikawa (1994) enfatizam que um sistema de GCI permite às empresas a pressão para redução de custos em toda a cadeia a ser alcançada através de diferentes mecanismos, como sistemas de custeio alvo, trocas ou compensações em termos de funcionalidade-qualidade-preço e investigações de custo mínimo.

### **2.3. Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI)**

O sistema de GCI permite um compartilhamento de informações em todas as empresas da cadeia, resultando em produtos com menores custos. Ainda, essa criação/desenvolvimento de produtos em conjunto, auxilia as empresas a alcançarem não somente um custo mínimo local, mas um custo mínimo global (COOPER; YOSHIKAWA, 1994). Ao abordarem os objetivos da prática de GCI, Cooper e Yoshikawa (1994) indicam que um destes estaria relacionado ao triângulo qualidade, funcionalidade e preço, através do qual seria possível atingir o preço-alvo e permitir às empresas envolvidas no produto um retorno adequado.

Nesse sentido, Souza e Rocha (2009) apontam três fatores como possíveis motivadores da prática de GCI. O primeiro deles estaria vinculado ao fato de os executivos acreditarem que tal prática possa aumentar seus ganhos individuais. O segundo motivo estaria relacionado ao possível aumento do valor da empresa, o que seria aprovado por seus acionistas. E o terceiro motivo estaria relacionado a possíveis fatores institucionais, psicológicos ou demais questões contingenciais que a empresa possa estar enfrentando. Esse conceito corrobora com Cooper e Yoshikawa (1994), ao afirmarem que tais mecanismos deveriam proporcionar menores custos em produtos, possibilitando um compartilhamento de informações em todas as empresas envolvidas na cadeia.

Souza e Rocha (2009) destacam que as variáveis existentes que influenciam uma implantação bem-sucedida e também a utilização deste método gerencial são chamadas de fatores condicionantes da GCI. Tais fatores poderiam ser influenciados por questões técnicas,

sociais, comportamentais, econômicas e financeiras. Estes ainda seriam subdivididos em fatores específicos da empresa, fatores exógenos e fatores endógenos da cadeia (SOUZA; ROCHA, 2009).

Os fatores condicionantes da GCI são divididos em cinco: produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos. Cada um deles possui subdivisões. As características dos produtos são divididas em dois indicadores a serem analisados: margem e funcionalidade. Produtos com menor margem ou margem inferior à esperada pela empresa seriam mais propícios à aplicação da GCI. Ela não precisa ser aplicada a um produto como um todo, e a escolha de um ou mais componentes deve ser realizada com base na análise de nível de restrição tecnológica e índice de valor (SOUZA, 2008).

Outro fator, o nível de relacionamento, baseia-se na análise de parceria. Estes estão subdivididos em: (a) comum: parceria que envolve uma menor inter-relação entre as organizações; (b) auxiliar: parceria que conta com certo nível de confiabilidade, estabilidade, interdependência, cooperação e benefícios; (c) principal: parceria que conta com características de relacionamento auxiliar, porém com maior grau de importância, além de participação em processos de desenvolvimento e criação de produtos; familiar: parceria que possui um nível superior de confiança, cooperação, confiabilidade, interdependência e benefícios mútuos. Já os tipos de cadeia descritos são três: tirania, oligarquia e democracia. A tirania é aquela cadeia na qual o poder de dominar toda a rede é de apenas uma empresa, inculcando em um alto poder de negociação e até mesmo imposição. Em uma cadeia caracterizada como oligarquia, um número reduzido de empresas domina e controla a rede, possuindo o poder de negociação e também, imposição. Por fim, a democracia é caracterizada como uma cadeia na qual inexistente empresa ou pequeno grupo de empresas no comando, inexistindo, portanto, empresa com poder de imposição sobre as demais ou assimetria de governança (SOUZA, 2008).

As variáveis exógenas, que incentivam a implementação da GCI, segundo estudo realizado por Kajüter e Kulmala em 2005 e referenciado por Camacho (2010), estariam relacionadas a questões de competitividade e tendência econômica. No que tange as variáveis endógenas, estudos de Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala *et al.* (2007, *apud* CAMACHO, 2010) indicam estas como sendo quatro: o porte da empresa, o sistema de contabilidade gerencial, a política competitiva e o comprometimento.

O sucesso de sistemas de custos interorganizacionais estaria vinculado a uma relação de cooperativismo. A confiança na empresa que está acima na cadeia é fundamental, para que

esta não utilize apenas em seu benefício próprio as informações compartilhadas. Essa confiança permitiria a divisão igualitária de riscos e ganhos (COOPER; YOSHIKAWA, 1994). Quanto maior o nível de confiança, mais favorável seria o uso da GCI. Acredita-se, portanto, que a GCI não serviria apenas para a identificação de problemas, definição de objetivos e posterior estabelecimento de ações e obrigações a agentes pertencentes à cadeia de valor, mas também na busca pela superação de dificuldades, com vistas a alcançar metas comuns estabelecidas (SOUZA; ROCHA, 2009). Um dos instrumentos gerenciais utilizados no GCI, como parte estratégica da situação de cooperação proposta, é o *Open Book Accounting*.

#### **2.4. *Open Book Accounting* (OBA)**

De acordo com Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), novas possibilidades de intervenção da gestão seriam possíveis através de controles que envolvem a gestão interorganizacional, como por exemplo, o *Open Book Accounting* - OBA. Este proporciona a apresentação de fenômenos corporativos, tais como: tecnologias, organização e estratégia empresarial, abordados como aspectos inter e intraorganizacionais pelos autores. Informações como nível de estoque em processo, tempo de *setup* e rotatividade de funcionários também seriam viabilizadas através do OBA (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001).

Os pressupostos do OBA, abordados por Braga (2015), envolvem: (a) a relação de confiança entre as partes; (b) a existência de uma visão de longo prazo; (c) a cooperação entre as partes envolvidas e não comportamentos oportunistas - que devem ser evitados; (d) suporte técnico; (e) a possibilidade de se analisar toda a estrutura de custo dos produtos; (f) informações contábeis; (g) organização com hierarquia bem definida; (h) produtos funcionais; (i) a existência de um certo nível de dependência econômica.

Hoffjan, Lührs e Kolburg (2011) reforçam que a vontade de implantar o OBA não estaria relacionada somente com a GCI, mas com incentivos e mecanismos baseados em confiança, além da possibilidade de uso em relações de cooperação. Em contrapartida à confiança, um impacto significativo poderia surgir em virtude da assimetria informacional, no momento em que um fornecedor compartilha suas informações com seus clientes. Tal situação permitiria um ato oportunista.

Apesar de a redução de custos ser um dos fatores motivacionais da utilização do OBA, conforme afirmam Souza e Rocha (2009), devido à importância, relevância e sigilosidade, não

se trata de uma prática comumente utilizada. O sucesso (ou fracasso) desse processo de troca de informações é decorrente de fatores endógenos e exógenos. Sua viabilidade seria maior em empresa de grande porte, em função de sistemas contábeis, cujas informações seriam mais confiáveis (SOUZA; ROCHA, 2009). Enfim, em uma relação interorganizacional sempre haverá uma empresa líder que irá impor seus limites na concessão de informações. Assim, o fluxo tende a ser mais a montante do que a jusante.

### 3. A Pesquisa

As técnicas de pesquisa são entrevistas, análises documentais e observação *in loco* na empresa (YIN, 2001), sendo cumpridas as exigências de sigilo solicitadas pela mesma. As entrevistas foram realizadas com o *controller*, gerente de vendas e coordenador de compras. Tais profissionais foram escolhidos devido às suas atuações estarem presentes nas relações interorganizacionais da empresa. Os documentos referentes a clientes envolveram desenhos técnicos, cálculos de custos dos produtos e investimentos necessários para atender às suas solicitações. Os mesmos foram disponibilizados pelas áreas de vendas e controladoria. Os documentos referentes a fornecedores foram: (a) apresentações realizadas sobre processos já implementados; (b) lista de etapas a serem cumpridas; (c) plano de implantação de relações interorganizacionais projetadas para 2016 e 2017.

A documentação obtida foi analisada e as entrevistas foram tabuladas e igualmente analisadas. O instrumento de coleta de dados foi dividido em oito blocos de afirmativas; nessas, os respondentes deveriam optar entre: irrelevante, pouquíssima relevância, pouca relevância, média relevância, alta relevância, altíssima relevância e indispensável. Foi adotada a escala *Likert*, considerando 0 pontos para assertivas apontadas ‘irrelevantes’ pelos respondentes e 6 pontos para assertivas consideradas ‘indispensáveis’, a fim de mensurar o grau de significância de cada assertiva para cada respondente. A pesquisa foi realizada no mês de novembro de 2016 e o protocolo do estudo de caso pode ser visualizado no Quadro 1.

#### Quadro 1: Protocolo do estudo de caso

Elemento	Caracterização
Propósito	Mapear as relações interorganizacionais em uma empresa gaúcha de grande porte.
Período de análise	Novembro de 2016.

Procedimento	Definir estrutura conceitual, delinear instrumento para coleta de dados, conduzir teste piloto, coletar dados, realizar entrevistas e analisar resultados. As entrevistas foram presenciais, e possíveis dúvidas em relação a conceitos abordados foram esclarecidas.
Fonte de evidências	Documentação disponibilizada pelos setores de controladoria, compras e vendas e entrevistas realizadas.
Determinação das pessoas a serem entrevistadas	Realização de entrevista piloto com <i>controller</i> . Após, definição dos demais entrevistados, sendo um envolvido nas relações com clientes e outro, nas relações com fornecedores.
Plano de Análise e Relatórios	Análise descritiva.

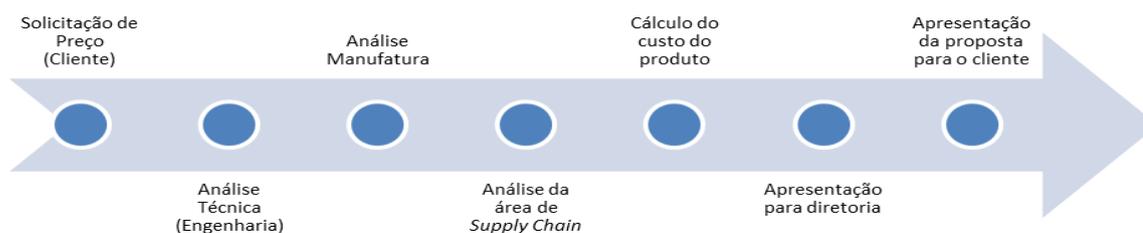
Fonte: Yin (2001).

As questões do instrumento de pesquisa foram elaboradas utilizando como base os seguintes estudos: Cooper e Yoshikawa (1994), Souza e Rocha (2009), Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), Coad e Cullen (2006), Braga (2015) e Camacho (2010). A empresa objeto da pesquisa foi constituída no ano de 1974 e conta atualmente com aproximadamente 2.000 empregados e faturamento anual em torno de R\$ 600 milhões.

## 4. Resultados

### 4.1. Análise documental

A análise documental realizada ocupou-se de verificar quais documentos apresentados estruturavam o mapeamento de processo das relações interorganizacionais, assim como outros possíveis aspectos relevantes para o estudo, observados *in loco*. Inicia-se com dados dos clientes. A partir da documentação fornecida pela empresa, foi possível verificar que o processo de relação interorganizacional com clientes inicia a partir da solicitação de cotação de um produto ou item. São realizadas diversas análises por uma equipe multifuncional, envolvendo as áreas de engenharia de processos, engenharia de produto, engenharia de manufatura, compras, logística e custos (Figura 1).



**Figura 1: Fluxo da Relação Interorganizacional com os clientes**

Fonte: Dados da pesquisa.

Quando as análises estão prontas, é realizada reunião com a direção da empresa e a viabilidade do projeto é analisada. É comum a solicitação de análises adicionais, assim como nova reunião para discussão de viabilidade do projeto. Sendo a proposta aprovada pela direção da empresa (analisada), a área de vendas encarrega-se de enviar a mesma para o solicitante (cliente). O Quadro 2 apresenta as atribuições de cada área.

**Quadro 2: Atribuições para atendimento à solicitação do cliente**

Área Envolvida	Atividade Desenvolvida	Informação Gerada
Engenharia de Produto	Verificar a viabilidade de produzir o item solicitado pelo cliente em termos de componentes do produto e características/propriedades solicitadas.	Apresentação do produto.
Engenharia de Processo	Verificar a viabilidade de produzir o item solicitado pelo cliente em termos de máquinas, ferramentas e processos.	Apresentação do fluxo de produção do item.
Engenharia de Manufatura	Verificar a viabilidade de produzir o item solicitado pelo cliente em termos de capacidade produtiva.	Apresentação da capacidade a ser ocupada caso o projeto seja aceito.
Compras	Analisar fornecimento dos componentes e acessórios envolvidos no processo. Também realiza a cotação de possíveis investimentos a serem realizados em termos de <i>layout</i> , ferramentais de máquinas, entre outros.	Preços de compra de componentes, acessórios e necessidades de investimento.
Logística	Analisar questões logísticas e embalagens específicas solicitadas pelo cliente.	Custo logístico
Custos	Analisar o custo do produto, com base na estrutura e tempos de processo fornecidos pela engenharia.	Preço de venda, margem de contribuição, retorno do investimento, demonstrativo do resultado do projeto, comparativos de margens entre produtos, efeitos de câmbio, entre outras possíveis análises solicitadas.

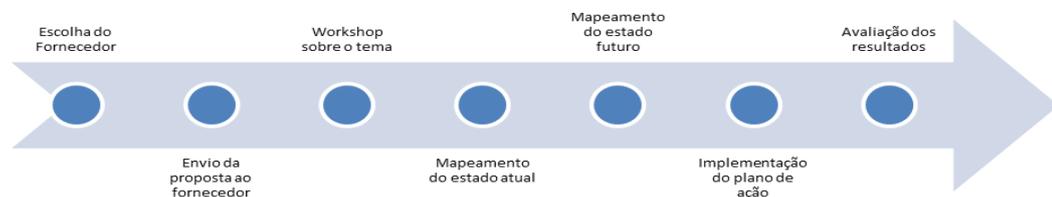
Fonte: Dados da pesquisa.

Difícilmente um projeto será aprovado em uma primeira apresentação ao cliente. As propostas, entre outras informações, envolvem questões de investimento, onde normalmente se torna evidente a GC, visto que tais custos muitas vezes são realizados pela empresa e posteriormente reembolsados pelo cliente. As evidências que a empresa apresenta, demonstram a inexistência de contratos formais, sendo que as aprovações são realizadas por meio eletrônico ou comunicados realizados pelos clientes. Essa interação existente entre as empresas corrobora com Cooper e Yoshikawa (1994), ao afirmarem que o desenvolvimento

de produtos em conjunto, auxilia as empresas a alcançarem não somente um custo mínimo local, mas um custo mínimo global.

Passa-se aos dados de fornecedores. A documentação fornecida pela empresa evidencia uma relação com fornecedores muito diferente da relação existente com seus clientes. A relação existente com clientes é focada em redução de custo e conseqüentemente preço de venda para o cliente, enquanto a relação existente com fornecedores é focada na cadeia de suprimentos, nas questões logísticas e de redução de estoques. Um dos objetivos da área de compras da empresa é ter 100% de seus fornecedores locais (decisão da diretoria da empresa), considerados estratégicos pela equipe de compras com relações interorganizacionais firmadas.

Alguns dos propósitos destas relações seriam: otimização de recursos logísticos, redução de problemas de qualidade, otimização de embalagens, melhoria no fluxo de informações e implantação do sistema de puxado de produção. Fica evidente a presença de fatores relacionados à área de Supply Chain como postos-chaves nas relações: redução de estoques, pedidos através de sistema puxado, ganhos logísticos, entre outros (Figura 2).



**Figura 2: Fluxo da Relação Interorganizacional com os fornecedores**

Fonte: Dados da pesquisa.

Os fornecedores que demonstram interesse na relação cooperativa interorganizacional recebem um profissional da área de compras que realiza o workshop, expondo a ideia e demonstrando os aspectos positivos e condicionantes da mesma. O mapeamento é realizado em conjunto, com uma equipe multidisciplinar composta de colaboradores das duas empresas. A partir do mapeamento atual, é proposto um novo fluxo e, estando ambas as partes de acordo, o processo é iniciado. A implantação possui um calendário de ações, e a equipe possui um trabalho padrão de quatorze passos para que o novo processo seja implementado, conforme apresentado no Quadro 3.

### Quadro 3: Trabalho padrão de implementação

Nº	Etapa	Descrição da etapa
1	Definição do escopo de trabalho	Os fornecedores e produtos são selecionados com base nas premissas determinadas pela área de <i>Supply Chain</i> .
2	Definição do time de trabalho	As organizações participantes do projeto devem disponibilizar pessoal para a definição do time de trabalho. Áreas como Compras, Logística e Manufatura devem ter representantes neste projeto.
3	Visita de Diagnóstico <i>Lean</i>	A organização do fornecedor deve ser avaliada em relação ao nível de aplicação de práticas <i>Lean</i> .
4	Workshop	Realização de Workshop abordando a temática do <i>Lean</i> e conceitos de Produção Enxuta na planta do fornecedor visando nivelar conhecimentos e práticas.
5	Mapeamento Estado Atual	Através das técnicas de mapeamento de processo, a situação atual é mapeada pelo time multifuncional de maneira a apresentar-se uma visão estática do processo, sem juízos de valor em relação às etapas, atividades e tempos identificados.
6	Identificação de desperdícios e perdas	Através da análise e observação detalhada do Mapa do Estado Atual, a equipe deve apontar os pontos em que as 08 perdas clássicas do processo são identificadas, visando ações de melhoria.
7	Mapeamento Estado Futuro	Utilizando-se das Diretrizes <i>Lean</i> a equipe multidisciplinar deve desenhar um Mapa Proposto de maneira a buscar a melhoria nas métricas do processo, tais como: <i>Lead time</i> , retrabalho, inventário, utilização de espaço físico, etc.
8	Dimensionamento de estoques	O dimensionamento de inventários com base na demanda do cliente, os níveis de inventário do Mapa Proposto devem ser calculados e documentados.
9	Definição de estratégia de comunicação	Definir a estratégia a ser adotada entre as organizações para o fluxo de informações do sistema puxado (ex. comunicação via portal eletrônico, sistema "caixa cheia-caixa vazia", cartão KANBAN, etc...)
10	Definição de Plano de Ações	Definir ações necessárias, com responsáveis e prazos visando a implementação do Mapa Futuro.
11	Implementação de Plano de Ações	Acompanhar através de <b>reuniões semanais</b> o progresso da implementação e efetividade das ações do plano. Nesta etapa, deve-se assegurar o devido treinamento das partes nos novos procedimentos estabelecidos.
12	Avaliação dos resultados	Após a conclusão do plano de ações, verificar a efetividade das ações tomadas e simulações de rodagem do Mapa Futuro para teste.
13	Apresentação dos resultados à Direção	Após 60 dias de início da rodagem do Mapa Futuro, o time multidisciplinar deve apresentar os resultados do projeto às Diretorias da empresas envolvidas, utilizando-se de verificação <i>in-loco</i> .
14	Avaliar periodicamente	Em uma frequência trimestral, deve-se fazer uma avaliação da eficácia do sistema.

Fonte: Dados da pesquisa.

Estando o novo processo implementado, a área de compras da empresa estudada encarrega-se de manter a relação interorganizacional sob acompanhamento contínuo. Assim como nas relações de vendas, inexistente um contrato formal para esse tipo de relação. A relação é tratada como uma melhoria de processo e, na maioria dos casos, a equipe de custos/controladoria não é envolvida. Tal condição pode ser verificada através do próprio trabalho padrão existente, que não possui uma etapa envolvendo a área de custos/controladoria. São os próprios profissionais de compras, na maioria das vezes, que mensuram o resultado da mudança de processo. Os resultados corroboram com o estudo de Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), evidenciando que a gestão interorganizacional cria um novo espaço de gestão, envolvendo ações não só tem inter mas também intra-organizacionais.

## 4.2. Análise das entrevistas

O instrumento de coleta de dados foi separado em sete blocos. As análises foram desenvolvidas objetivando melhor compreensão do processo interorganizacional existente na empresa, assim como a relação com a teoria estudada.

O primeiro bloco abordou a identificação dos fatores motivadores de adoção das práticas de GCI. Em geral as respostas dos três entrevistados demonstraram-se alinhadas. Visões diferentes foram evidenciadas no que tange à expansão das fronteiras de atuação da empresa. O Coordenador de Compras respondeu como sendo de altíssima relevância, enquanto o Controller e o Gerente de Vendas responderam como pouquíssima e pouca relevância, respectivamente. Questões como confiança e alcançar o custeio alvo foram determinadas como de altíssima relevância e indispensáveis.

**Tabela 1: Fatores Motivadores das Práticas de GCI**

	Indicador
Objetivo: Identificar os fatores e respectivos níveis de importância que motivaram a empresa a adotar a GCI.	
1.1 Expansão das Fronteiras de Atuação da Empresa – Novos Mercados.	8
1.2 Redução de Custos de produtos envolvidos na relação.	12
1.3 Compartilhamento de Recursos (por exemplo: novas tecnologias, P&D, entre outros) .	7
1.4 Confiança nas informações prestadas:	
1.4.1 Pelo fornecedor	10
1.4.2 Pelo cliente	11
1.5 Satisfação (PQF – Produto, Qualidade, Funcionalidade):	
1.5.1 Do fornecedor	7
1.5.2 Do cliente	9
1.6 Custo Mínimo Global da cadeia de valor envolvida (desde o fornecedor até o cliente).	13
1.7 Alcançar o Custo Alvo determinado para o produto envolvido no processo.	16
1.8 A natureza de cooperativismo existente nesta relação em oposição a um modelo confrontacional de relações fornecedor-cliente.	11
1.9 Aumento do valor da empresa em virtude da maior lucratividade dos produtos.	5

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da Tabela 1, é possível identificar os fatores indicados como mais importantes ou decisivos para os entrevistados em uma relação interorganizacional. A coluna ‘indicador’ refere-se à soma da pontuação obtida em cada instrumento de coleta de dados dos três

entrevistados. Os três fatores com maior pontuação envolvem a questão de custos, o que reforça a temática abordada no referencial teórico. Cooper e Slagmulder (2003) enfatizaram que as empresas precisam trabalhar ativamente, juntas, a fim de encontrarem maneiras de reduzir seus custos.

O segundo bloco abordou a identificação dos fatores condicionantes da adoção das práticas de GCI. Em sua maioria, as respostas obtidas neste bloco de questões foram ‘pouca’ e ‘média relevância’. Destaque apenas para os tipos de cadeia envolvidos no processo. Enquanto para as análises de fornecedores o tipo de cadeia tem ‘pouquíssima relevância’, para os clientes é ‘alta’ ou ‘altíssima’.

**Tabela 2: Fatores Condicionantes**

Objetivo: Identificar o grau de importância de cada fator condicionante da GCI, os quais estão divididos em cinco grupos, apresentados a seguir com suas respectivas subdivisões.

	Indicador		Indicador
<b>2.1 Produtos</b>		<b>2.4 Tipos de Cadeia</b>	
2.1.1 Funcionalidade	7	<i>2.4.1 Do fornecedor:</i>	
2.1.2 Margem de lucro	12	2.4.1.1 Tirania	3
<b>2.2 Componentes</b>		2.4.1.2 Oligarquia	3
2.2.1 Índice de Valor	10	2.4.1.3 Democracia	5
2.2.2 Restrição Tecnológica	8	<i>2.4.2 Do cliente:</i>	
<b>2.3 Níveis de Relacionamento</b>		2.4.2.1 Tirania	10
<i>2.3.1 Do fornecedor:</i>		2.4.2.2 Oligarquia	10
2.3.1.1 Familiar	5	2.4.2.3 Democracia	8
2.3.1.2 Comum	5	<b>2.5 Mecanismos</b>	
2.3.1.3 Principal	5	2.5.1 Disciplinadores	6
2.3.1.4 Auxiliar	5	2.5.2 Capacitores	6
<i>2.3.2 Do cliente:</i>			
2.3.2.1 Familiar	5		
2.3.2.2 Comum	6		
2.3.2.3 Principal	7		
2.3.2.4 Auxiliar	5		

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 2 evidencia que o fator com maior pontuação do segundo bloco de questões é a margem de lucro, indo ao encontro das questões mais pontuadas do bloco 1, relacionadas à redução de custos. Tais resultados indicam a busca por excelência em custos como sendo um dos principais motivos das relações interorganizacionais. Outra questão, cuja pontuação se

destacou foi o tipo de cadeia envolvida nas relações com clientes, sendo Tirania e Oligarquia as mais pontuadas. Tais respostas, em relação ao tipo de cadeia, poderiam indicar uma forte pressão por parte dos clientes para as relações interorganizacionais. Estudos como o de Braga (2015) e Michels, Gonçalves e Zonatto (2015) evidenciam a redução de custo e aumento das margens de lucro através das relações interorganizacionais em seus estudos, corroborando com os resultados deste bloco de afirmativas.

O terceiro bloco abordou a influência da Cadeia de Valor para a implantação da GCI. A grande maioria das respostas abordando a influência da Cadeia de Valor variou entre ‘pouca’ e ‘alta relevância’, tendo apenas duas respostas (à mesma questão) consideradas de ‘pouquíssima relevância’ e três respostas (também duas delas à mesma questão) consideradas de ‘altíssima relevância’. Estas questões são: a alocação de direitos de decisão para novos produtos, processos ou demais questões estratégicas para o negócio, o custo do produto e a reversibilidade de investimentos, respectivamente.

**Tabela 3: Influência da Cadeia de Valor – Resultado da Pesquisa**

	Indicador
Objetivo: Identificar os fatores e respectivos níveis de importância utilizados para a escolha de um segmento relevante da cadeia de valor a ser aplicada a GCI.	
3.1 Custo do Produto	13
3.2 Dependências tecnológicas entre parceiros	7
3.3 Custos de Transação	10
3.4 Especificidade de ativos (tecnologias específicas da cadeia em questão)	9
3.5 Reversibilidade de Investimentos	11
3.6 Incentivos para participação	11
3.7 Alocação de direitos de decisão para novos produtos, processos ou demais questões estratégicas para o negócio.	5

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 evidencia que também na cadeia de valor o custo do produto destaca-se com maior pontuação, seguido da reversibilidade de investimentos e de incentivos para participação. Tais indicadores vão ao encontro aos outros blocos de perguntas previamente analisados. Ainda, a alocação de direitos de decisão para novos produtos foi o item com menor pontuação, o que pode indicar que tal questão já se encontra muito bem desenhada para a empresa estudada ou não se trata de uma questão abordada pela mesma. Shank e Govindarajan (1997) enfatizam a importância de analisar uma cadeia de atividades consideradas como geradoras de valor e, em relação ao custo, considerar como uma das alternativas estratégicas, possuir custo inferior aos concorrentes. Ainda, os resultados deste

bloco corroboram com Braga e Braga (2011), cujo estudo evidenciou melhorias de custo em empresas de uma mesma cadeia de valores.

O quarto bloco abordou os aspectos interorganizacionais. Dois respondentes (gerente de vendas e coordenador de compras) afirmaram que a interdependência (afirmativa 4.1.1), em seu ponto de vista, possui ‘média relevância’, enquanto um respondente (*controller*) afirmou ter ‘pouca relevância’. Ainda, um respondente (*controller*) considerou ‘pouquíssima relevância’ a cooperação de tecnologias e benefícios possíveis da relação interorganizacional.

**Tabela 4: Aspectos Interorganizacionais – Resultado da Pesquisa**

	Indicador
Objetivo: Identificar os fatores e respectivos níveis de importância que fortalecem as relações interorganizacionais.	
4.1.1 Interdependência (pré-requisito) de processo produtivo, produtos ou serviços.	8
4.1.2 Confiança (pré-requisito) no compartilhamento de informações.	13
4.1.3 Estabilidade (incentivo) na relação Interorganizacional.	13
4.1.4 Cooperação (incentivo) de tecnologias e benefícios possíveis da relação interorganizacional.	10

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação aos aspectos interorganizacionais, é possível verificar, a partir da Tabela 4, que a confiança no compartilhamento de informações e a estabilidade na relação são os indicadores com maior pontuação. Tais resultados vão ao encontro do exposto por Souza e Rocha (2009), ao afirmarem que a confiança é um pré-requisito para este tipo de relação entre empresas e a estabilidade serve como incentivo para o mesmo. A interdependência demonstrou-se com o menor indicador, evidenciando que esta, como pré-requisito, não possui tanta efetividade na relação.

O quinto bloco abordou possíveis problemas envolvendo a GCI. As respostas dos entrevistados foram dispersas. Tal fato evidencia diferentes visões acerca da relação interorganizacional e também oportunidades de melhoria. Isso porque, se determinada pessoa não enxerga um possível problema com relevância, é provável que seja em virtude de a mesma já ter encontrado uma solução para aquele problema.

**Tabela 5: Possíveis Problemas Envolvendo a GCI – Resultado da Pesquisa**

	Indicador
Objetivo: Identificar de que forma a empresa enxerga/visualiza processos mitigadores de possíveis problemas relacionados à GCI e seus respectivos níveis de importância.	
5.1 Falta de clareza das fronteiras entre os fenômenos intra e inter-organizacionais	10
5.2 Decisões estão baseadas em relações sociais, que são influenciadas pela evolução histórica das instituições existentes.	11
5.3 As rotinas existentes podem nos cegar (conflitos de interesse e assimetria informacional).	12

Fonte: Dados da pesquisa.

As três questões abordadas como sendo possíveis problemas envolvidos na GCI tiveram suas pontuações muito próximas, indicando que os mesmos problemas podem ocorrer tanto na relação da empresa com seus clientes quanto com seus fornecedores. A Tabela 5 evidencia tais resultados, cuja pontuação variou de 10 a 12 pontos. O item mais pontuado, que aborda a temática de conflitos de interesse e assimetria informacional, abre espaço para a discussão de um outro tema, a governança corporativa. Esta poderia ser foco de novo estudo, uma vez que não foi abordado neste. Sendo consideradas pelos respondentes, em sua maioria, questões de alta e altíssima relevância, tais resultados corroboram com o estudo de Coad e Cullen (2006), que destacaram as abordagens deste bloco de afirmativas como problemáticas envolvendo relações interorganizacionais.

O sexto bloco abordou o *Open Book Accounting*. As respostas podem ser consideradas dispersas, variando de pouquíssima a altíssima relevância. Tais resultados são influenciados pela área de atuação de cada entrevistado. Os profissionais das áreas de Vendas e Compras possuem pouca ou nenhuma relação com a equipe de contabilidade, com o sistema contábil e tampouco conhecimentos técnicos. Tais afirmações foram realizadas pelos próprios profissionais no decorrer da pesquisa.

A Tabela 6 demonstra que, em se tratando de *Open Book Accounting*, os itens mais pontuados foram a existência de confiança mútua entre as partes envolvidas e a visão de longo prazo da relação interorganizacional. Tais resultados encontram-se alinhados com os resultados obtidos no bloco 5, os quais evidenciam confiança e estabilidade como aspectos interorganizacionais mais pontuados.

**Tabela 6: Open Book Accounting – Resultado da Pesquisa**

	Indicador
Objetivo: Identificar os pressupostos e respectivos níveis de importância do <i>Open Book Accounting</i> na organização analisada.	
6.1 Existência de confiança mútua entre as partes envolvidas	13
6.2 Visão de longo prazo da relação Interorganizacional	13
6.3 Ausência de comportamento oportunista	8
6.4 Oferecimento de suporte técnico:	
6.4.1 Aos fornecedores	8
6.4.2 Aos clientes	5
6.5 Análise de estrutura global de custos do produto:	
6.5.1 Dos fornecedores	6
6.5.2 Dos clientes	7
6.6 Informações contábeis acuradas	5
6.7 Rede madura e hierárquica:	
6.7.1 De fornecedores	8
6.7.2 De clientes	9
6.8 Produtos funcionais - o nível de funcionalidade está relacionado com a quantidade de especificações do produto:	
6.8.1 De fornecedores	8
6.8.2 De clientes	7
6.9 Relação de dependência econômica:	
6.9.1 De fornecedores	5
6.9.2 De clientes	6
6.10 Permite uma transparência nos processos de produção à distância	12

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados encontram-se também alinhados com a abordagem realizada por Braga (2015). O autor ressalta a relação de confiança entre as partes e a existência de uma visão de longo prazo como parte das características necessárias ao bom funcionamento do *Open Book Accounting*.

O sétimo bloco abordou variáveis endógenas e exógenas. Apenas o coordenador de compras, em relação ao sistema contábil gerencial, indicou que o mesmo seria ‘pouco relevante’. As afirmativas consideradas indispensáveis para um dos entrevistados (gerente de vendas) foram: a política competitiva, o comprometimento e a competitividade.

**Tabela 7: Variáveis Endógenas e Exógenas – Resultado da Pesquisa**

	Indicador
Objetivo: Identificar as variáveis endógenas e exógenas sugeridas como contingenciais e seu respectivo nível de importância.	
<b>7.1 Variáveis Endógenas</b>	
7.1.1 Porte	12
7.1.2 Sistema de Contabilidade Gerencial	8
7.1.3 Política competitiva	16
7.1.4 Comprometimento	16
<b>7.2 Variáveis Exógenas</b>	
7.2.1 Competitividade	15
7.2.2 Tendência Econômica	11

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação às variáveis endógenas e exógenas, a Tabela 7 evidencia que as duas variáveis mais pontuadas são a política competitiva e o comprometimento, caracterizadas como variáveis endógenas das organizações. A terceira variável mais pontuada é a competitividade, uma variável considerada como externa. O sistema de contabilidade gerencial foi a variável menos pontuada, o que pode indicar também a baixa participação da contabilidade na relação interorganizacional. A relevância indicada pelos respondentes corrobora com o estudo de Camacho (2010), que realizou sua pesquisa empírica em hospitais privados do Brasil.

## 5. Conclusão

As evidências oportunizadas neste estudo apontam para uma relação interorganizacional diferente entre a empresa com seus clientes e a empresa com seus fornecedores. A relação com clientes possui um viés voltado à redução de custo e consequentemente redução de preço de venda, motivada principalmente pelos clientes. Esta relação possui assimetria informacional e não se trata de uma relação que possa ser considerada como ganha-ganha. Já a relação interorganizacional com os fornecedores possui um viés voltado para a cadeia de suprimentos, para o melhor atendimento da área de manufatura da empresa, logística e também como forma de redução de estoques.

O mapeamento realizado permitiu evidenciar dois tipos diferentes de relação, uma com seus clientes e outra com seus fornecedores e permitiu a visualização de lacunas que podem ser fruto de planos de melhoria para a empresa. Tais características não foram

evidenciadas em estudos anteriores. De uma forma geral, o estudo corrobora com demais estudos empíricos pesquisados e com a revisão de literatura realizada.

Este trabalho cumpriu seu objetivo, mapeando o processo de gestão das relações interorganizacionais e a consequente gestão dos custos envolvidos nestas relações em uma indústria de grande porte situada no Rio Grande do Sul. Para isso, foi realizada análise documental, observação *in loco* e, através de um instrumento para coleta de dados, foram entrevistados três colaboradores, sendo o *controller*, gerente de vendas e coordenador de compras. A problemática da pesquisa também foi alcançada, uma vez que foi possível estudar e analisar a relação da empresa tanto com seus clientes quanto com seus fornecedores.

A análise documental realizada e o instrumento de coleta de dados evidenciaram que as relações interorganizacionais existentes com seus clientes e fornecedores possuem características e processos diferentes. As relações existentes com fornecedores possuem um viés voltado para a área de *Supply Chain* e cadeia de valor (redução de estoques, pedidos através de sistema puxado, ganhos logísticos, entre outros), enquanto a relação com clientes possui seu principal foco no custo do produto e especificidades do mesmo. Foi possível verificar tais visões diferenciadas das relações também nos fluxos das mesmas. O fluxo existente para as relações com fornecedores não envolve a controladoria/custos, enquanto nas relações com clientes a controladoria exerce um papel tão fundamental quanto as equipes de engenharia e manufatura.

Em relação às respostas obtidas a partir dos instrumentos de pesquisa, foi possível verificar que alguns blocos de afirmações tiveram respostas dos entrevistados muito próximas (Blocos 1 a 4 e 7), assim como alguns tiveram respostas bastante dispersas (Blocos 5 e 6). Tal situação pode ter ocorrido em função de alguns blocos apresentarem informações mais técnicas, mais voltadas às áreas de controladoria e contabilidade, como também podem ter ocorrido em função das diferenças existentes entre as relações com clientes e com fornecedores. Os principais resultados direcionam, como principal fator motivador da relação interorganizacional, a redução de custos. Ainda, a confiança no compartilhamento de informações e a estabilidade na relação foram indicadores com maior pontuação em relação aos aspectos interorganizacionais.

Conclui-se que as relações existentes com clientes e com fornecedores possuem fluxos e propósitos diferentes. Ambos possuem, como um de seus objetivos, a redução de custos, porém esta se faz muito mais presente nas relações com clientes. Também se percebe que o envolvimento da área de controladoria não é muito claro nas relações com fornecedores,

possivelmente em função do foco dado a essas relações pela área de compras. Fato diferente do que acontece nas relações com clientes, cuja área de controladoria envolve-se do início ao fim dos processos de cotação, controles de margens de lucro, entre outras atividades desempenhadas pela mesma. Entende-se, por fim, que a padronização para implantação de um processo de gestão de custos interorganizacionais e a inserção da governança corporativa nesses processos pode ser tema de estudos futuros.

## 6. Referências

BARTZ, D.; BRAGA, A.V.; SOUZA, M.A. Gestão interorganizacional de custos (GIC) em consórcios modulares: uma abordagem para a redução de custos globais. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 14, n. 28, p. 41-52, set./dez. 2014..

BRAGA, A.X.V. Avaliação da aplicação da gestão interorganizacional de custos no ambiente de consórcio modular: competitividade por meio da estratégia de colaboração e redução dos custos globais das operações. *Tese* (Doutorado em Administração) -- Programa de Pós-Graduação em Administração, UNISINOS, 2015.

CAMACHO, R. R. Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil - uma abordagem à luz da Teoria de Contingência. *Tese* (Doutorado em Ciências Contábeis) USP, 2010.

CAMACHO, R.R.; ROCHA, W.; MORAES, R.O.; MARQUES, K.C.M. Gestão de custos interorganizacionais: evidências empíricas em hospitais privados no Brasil. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, v.12, n.2 p.19-33, 2014.

COAD, A. F.; CULLEN, J. Gestão de custos interorganizacionais: rumo a uma perspectiva evolutiva. *Management Accounting Research*, v.17, n.4, p. 342-369, mar.2006.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Cost Management*. v. 17, n.1, p. 23-30. 2003.

COOPER, R.; YOSHIKAWA, T. Interorganizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama supplier chain. *International Journal of Production Economics*. v. 37, n. 4, p. 51-62, Jan. 1994.

FARIA, A.C.; SOARES, I.C.; ROCHA, W.; ROSSI, G.B. A prática da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos na Região do Grande ABC. *Revista Brasileira de Gestão e Negócios*, v.15, n.49, p.617-638. 2013

HOFFJAN, A.; LÜHRS, S.; KOLBURG, A. Cost transparency in supply chains: demystification of the Cooperation Tenet. *Schmalenbach Business Review* (SBR), n.63, p.230-251., 2011.

MICHELS, A.; GONÇALVES, M.; ZONATTO, V.C.S. A prática da gestão de custos interorganizacionais em um hotel privado. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 6., Florianópolis, 2015. *Anais eletrônicos*. Santa Catarina: UFSC, 2015. Disponível em: <dv1.ccn.ufsc.br/congresso internacional/anais/6CCF/93\_17.pdf>. Acesso em: 08.abr.2016.

MOURA, M. F. Gestão de custos interorganizacionais para o gerenciamento dos custos totais: estudo de caso em uma usina de cana-de-açúcar na região do triângulo mineiro – MG. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, 2014.

MOURITSEN, J.; HANSEN, A.; HANSEN, C.O. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management, functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research*, n.12, p.221-244., 2001.

OTLEY, D.T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*. v.5, n. 4, 413-428, 1980.

PORTER, M. E. *Vantagem competitiva*. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

RIEPLÉ, A.; SINGH, R. A value chain analysis of the organic cotton industry: the case of UK retailers and Indian suppliers. *Ecological Economics*, v. 69, n. 11, p. 2292-2303, Jul 2010.

SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

SOARES, I.C. A gestão de custos interorganizacionais e a contabilidade de livros abertos em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC. *Dissertação* (Mestrado em Administração) – Universidade Municipal de São Caetano do Sul, 2011.

SOUZA, B.C.; Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, 2008.

SOUZA, B. C.; ROCHA W. *Gestão de custos interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados*. São Paulo: Atlas, 2009.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YU, S.; CHEN, M. Performance impacts of interorganizational cooperation: a transaction cost perspective. *The Service Industries Journal*, v.33, n13-14, p.1223-1241., 2013.