

MAPEAMENTO DA GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS: UMA META-ANÁLISE ENVOLVENDO PESQUISADORES, MÉTODOS E DISCUSSÕES

MAPPING INTERORGANIZATIONAL COST MANAGEMENT: A META-ANALYSIS INVOLVING RESEARCHERS, METHODS AND DISCUSSIONS

MARCOS ANTONIO DE SOUZA

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Coordenador e Professor do PPG em Ciências Contábeis da Unisinos. E-mail: marcosas@unisinos.br

ALEXANDRE VIEIRA BRAGA

Mestre em Ciências Contábeis pela UNISINOS. Professor do Curso de Administração da UFPEL. E-mail: axvb@hotmail.com

CLOVIS ANTONIO KROMBAUER

Doutor em Contabilidade e Auditoria pela Universidad de Sevilla(Espanha). Professor do PPG em Ciências Contábeis da Unisinos. E-mail: clovisk@unisinos.br

Endereço: Faculdade de Ciências Econômicas - Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei - São Leopoldo - RS - CEP 93.022-000.

Recebido em: 19.08.2013. Revisado por pares em: 03.11.2014. Aceito em: 27.11.2014. Avaliado pelo sistema double blind review.

Resumo: O objetivo do presente estudo, feito através de uma meta-análise, é mapear a publicação geral sobre a gestão de custos interorganizacionais (GCI), investigando quais são os autores mais citados nas publicações, quais os periódicos que mais recebem investigações e quais as características e tendências das pesquisas relacionadas ao tema. Além disso, esta meta-análise aponta os objetivos e abordagens metodológicas adotadas pelos autores que pesquisam o assunto. Do total das 48 obras encontradas nesta pesquisa, aquelas que possuem objeto empírico somam 27, nas quais foram observados três casos de pesquisa *survey*, e as demais se configuram como estudo de casos. Todas as *surveys* se encontram em trabalhos internacionais. Nota-se que a grande maioria das pesquisas empíricas sobre GCI são de multicase. Quanto aos objetivos dos trabalhos analisados, a investigação de quais elementos estão sendo compartilhados em informações de custos surge em várias pesquisas, bem como investigações sobre quais fatores condicionantes à GCI e sua prática são os escopos mais encontrados. Pode-se, ainda, observar que as pesquisas ainda não focam na criação de um modelo ou plano de implantação de GCI que possa servir de guia para empresas que desejem utilizar essa prática interorganizacional.

Palavras-chave: Relações interorganizacionais. Custos. Cadeia de suprimentos. Abertura de informações. *Open book accounting*.

Abstract: *The objective of this paper is, through a meta-analysis, mapping the general publication on Interorganizational Cost Management (IORCM), investigating what were the most cited authors in the publications of IORCM, which were the journals that receive the most inquiries from IORCM and what characteristics and trends of research related to the subject in focus. Furthermore, this meta-analysis pointed to the objectives and methodological approaches adopted by authors researching the subject. Of all works found in this study, 48 those that have empirical object add up to 27, which were observed three cases of survey research and the other is configured as case studies. All surveys were found in international studies. It was noted that the vast majority of empirical research on IORCM are multi-cases. As to the objectives of the studies analyzed, the investigation of what elements are being shared on cost information comes in several studies as well as investigations of conditioning factors and practices to IORCM and IORCM scopes were found.*

Keywords: *Interorganizational relations. Costs. Supply chain. Opening information. Open book accounting.*

1 INTRODUÇÃO

Em ambientes altamente competitivos, as empresas devem se tornar especialistas em desenvolvimento de baixo custo, alta qualidade dos produtos e obter produtos ou serviços com a funcionalidade que os clientes exigem. Essas empresas devem adotar sistemas de qualidade integrados, funcionalidade e sistemas de gestão de custos competitivos que assegurem que os produtos serão bem-sucedidos quando lançados. A gestão de custos não deve limitar o seu alcance às quatro paredes da fábrica, mas deve se distribuir através de toda a cadeia de valor de um produto ou serviço. A ideia principal é que os custos de uma determinada empresa são, na verdade, um balanço do desempenho (eficiência e ineficiência) de seus fornecedores, da mesma forma que espelha a sua reputação com os clientes, que podem ser os consumidores finais ou empresas que agregam valor aos insumos ou produtos, para então chegarem ao consumidor final.

De acordo com Slack, Chambers e Johnston (2007), no lado do fornecimento (elos antecedentes), a empresa tem seus fornecedores de materiais, informações e/ou serviços. Esses fornecedores têm seus próprios fornecedores, que, por sua vez, também têm fornecedores, etc. No lado da demanda (elos subsequentes), a empresa tem clientes. Estes podem não ser os clientes finais dos produtos ou serviços da operação; podem ter seu próprio conjunto de clientes. Os autores complementam que uma empresa tem duas opções para compreender seus consumidores finais ao final da cadeia de produção. Ela pode confiar em todos os clientes e nos clientes dos clientes intermediários, etc., que formam os elos entre a empresa e seus consumidores finais. Ou, então, pode buscar entender como clientes e fornecedores transmitem suas necessidades competitivas através dos relacionamentos ao longo da cadeia produtiva. Os autores destacam que cada vez mais as organizações estão seguindo a segunda opção porque podem fracassar devido a falhas de elos próximos.

Uma das formas de minimizar os problemas de competitividade em custos é através de um eficaz gerenciamento das informações que atravessam a cadeia de produção nos dois sentidos, ou seja, para frente (clientes) e para trás (fornecedores). Além disso, conforme Zimmer (2002), é necessário que os elos da cadeia de produção compartilhem um forte vínculo de confiança, ou nunca irão dividir recursos ou atingir a otimização desejada na gestão da cadeia de suprimentos.

A partir do momento que as empresas compreenderem que sem a melhor colaboração dos seus fornecedores e clientes estarão deixando de aumentar sua relevância no mercado, o paradigma de cooperação de elos de uma cadeia de valor se tornará muito mais efetivo. A cadeia de suprimentos passará a ser vista de uma maneira integrada, e não específica de uma empresa ou de um grupo de empresas para com seus fornecedores.

A visão macro - em que se vislumbra a integração de informações desde o primeiro fornecedor até o último cliente de um determinado bem ou serviço - deve ser o processo chave para a redução de custos inteligente, sem a canibalização de uns em detrimento da alavancagem de outros. Na presença de assimetria de informações, ou seja, quando um agente detém um conhecimento a respeito de informações não disponíveis para os outros agentes participantes da transação, surge a possibilidade de que não existam incentivos suficientes para que a parte detentora da informação privilegiada se comporte de modo eficiente. Sendo assim, será difícil chegar ao melhor custo. Nesse contexto, o oportunismo e a racionalidade limitada podem gerar custos de transação. A ausência do oportunismo determinaria que as condutas dos agentes fossem consideradas confiáveis a partir da simples promessa, por parte dos agentes envolvidos, de que a distribuição de ganhos prevista nos contratos seria mantida no futuro diante do eventual surgimento de eventos inesperados. Enquanto isso, a existência da racionalidade implicaria a incapacidade de coletar e processar todas as informações necessárias à elaboração de contratos completos: se os agentes possuem perfeita capacidade de antevisão dos eventos futuros, seria sempre possível o desenvolvimento de contratos perfeitos (PONDÉ, 1994).

Para Cooper e Slagmulder (1999), o método primário de gerenciamento de custos utilizado por muitas empresas japonesas para controlar os custos durante o estágio de desenvolvimento de produto é uma combinação de custo-alvo e de engenharia de valor. Essas duas técnicas são dilatadas em toda a cadeia de suprimentos, através do uso de sistemas de gestão de custos interorganizacionais (GCI). A GCI, aliada ao custo-alvo, pode transmitir a pressão da concorrência enfrentada pela empresa no topo da cadeia para outras empresas dentro da cadeia. Ela pode alinhar os programas de gestão de custos das empresas, indicando aos fornecedores onde o comprador espera a redução de custos.

Diante dessa discussão, foi proposta uma meta-análise de natureza para legitimar a importância do estudo nas publicações nacionais e internacionais sobre gestão de custos interorganizacionais (GCI), visando documentar o estado da arte na área de pesquisa. A importância da investigação está situada no mapeamento da publicação geral sobre GCI, considerando as seguintes questões: quais são os autores mais citados nas publicações de GCI? Quais são os periódicos que mais recebem investigações de GCI? Quais são as características e tendências das pesquisas relacionadas ao tema em foco?

Para responder a esses pontos, este artigo objetiva de mapear e analisar os artigos sobre GCI publicados em periódicos nacionais e internacionais, visando identificar os autores mais citados nas publicações de GCI e os periódicos

que mais acolhem estudos a respeito. Além disso, a meta-análise deve apontar os objetivos e as abordagens metodológicas adotadas pelos autores que pesquisam o assunto, sendo um instrumento de informação sobre o assunto de maior amplitude que o trabalho de análise bibliométrico proposto por Faria *et al.* (2010).

O presente estudo está estruturado em cinco partes: introdução, referencial teórico, método utilizado para a coleta, análise das publicações, e finalmente as exposições finais. Na introdução, apresenta-se a contextualização, a relevância do tema e o objetivo da pesquisa. No referencial teórico, tem-se o estado da arte sobre o tema conforme apresentado na literatura pertinente. No método de pesquisa, destacam-se os principais procedimentos metodológicos aplicados no desenvolvimento do estudo, seguido da apresentação e análise dos dados e da discussão dos resultados. Por fim, têm-se as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Na atual conjuntura, não é satisfatório para uma firma ser eficiente apenas na gestão interna de custos, mas também é indispensável fazer parte de uma cadeia de valor que seja eficiente. Desse modo, um novo padrão de gestão começa a surgir como disposição futura: uma gestão que não leve em conta somente os aspectos intraorganizacionais, mas que admita o intercâmbio cooperativo com os demais parceiros. Por isso que uma empresa precisa integrar-se com os demais elos da cadeia através de uma gestão estratégica de custos. Para tanto, pode criar alianças estratégicas, que são consideradas ligações formadas entre duas ou mais empresas independentes que decidem executar, conjuntamente, atividades específicas na busca por um objetivo comum que atenda as necessidades de forma a beneficiar e agregar valor a todos os envolvidos, sem abrir mão de sua autonomia estratégica e de seus interesses próprios (GIANIASSELLA; SOUZA; ALMEIDA, 2008).

Klotzle (2002), por sua vez, menciona várias maneiras diferentes de se constituir alianças estratégicas, decorrentes das diferentes necessidades das empresas. Entretanto, deixa de incluir e explorar o tema gestão de custos interorganizacionais, que é definida por Souza e Rocha (2009 p. 29) “[...] como um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor. Permitindo assim, a formação de parcerias entre empresas para que através da GCI sejam desenvolvidas estratégias que atendam aos objetivos comuns dos envolvidos”.

De acordo com as características atribuídas aos tipos de alianças estratégicas mencionados por Gianiasella, Souza e Almeida (2008), destaca-se que a aliança pró-competitiva compõe-se de relações entre ramos de negócios em cadeia de valor, por isso que, de certa forma, a GCI, por ser um processo que promove a execução de estratégias, impulsiona a implementação desse tipo de aliança. Através da GCI, é possível identificar oportunidades que possibilitam agregar valor a seus produtos e, por consequência, obter melhores resultados financeiros de forma a satisfazer as necessidades de todos os envolvidos. Assim, é possível integrar fornecedores e compradores com objetivo de encontrar alternativas que proporcionem identificar novas oportunidades e aproveitar as diferentes capacidades que são oferecidas por cada membro da cadeia. Cooper e Slagmulder (1998) ressaltam que é necessário cooperar de forma eficaz, a fim de identificar soluções não apenas no âmbito contábil referente a receitas e despesas das empresas, mas em um amplo conjunto de informações que envolvem diversas variáveis, como qualidade do produto, satisfação dos clientes, entre outros que possibilitam atender as necessidades das empresas e proporcionar vantagem competitiva.

Portanto, para que a GCI seja implementada é necessário, além da cooperação, a existência de confiança mútua, que, segundo Aguiar, Rezende e Rocha (2008), é desenvolvida através de um trabalho em conjunto e contínuo que permita a troca de informações relativas não somente sobre custos, mas também sobre todos os aspectos que compõem o processo de produção, que passam a garantir ou aumentar os resultados financeiros das empresas. Há vários instrumentos que possibilitam a aplicação da GCI, porém destaca-se entre eles o *open-book accounting* (OBA), uma ferramenta gerencial que permite integrar as empresas e facilitar a troca de informações relevantes entre entidades que compõem uma cadeia de valor.

Para Souza e Rocha (2009), a implementação do OBA é realizada através da abertura e divulgação de todas as informações relevantes com seus parceiros, os quais deverão responder a iniciativa com o mesmo instrumento, sempre demonstrando a verdadeira realidade da empresa. Como salientam Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), a empresa que opta por adotar a abertura de livros obtém benefícios que proporcionam maior flexibilidade e oportunidade de vantagem competitiva, além de encontrar potenciais ainda não conhecidos e explorados anteriormente.

Faria *et al.* (2010) comentam que, embora as relações intra e interorganizacionais sejam fundamentais nos relacionamentos estratégicos das empresas, assim como o compartilhamento de informações de diversas naturezas, a necessidade de fazer GCI e manter uma contabilidade de livro aberto são elementos essenciais para a gestão estratégica das

empresas. Globalmente, esses assuntos, isoladamente ou integrados, foram abordados por Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), Norek e Pohlen (2001), Kulmala, Paranko e Uusirauva (2002), Dekker (2004) e Agndal e Nilsson (2009), entre outros.

Nessas circunstâncias, pode-se afirmar, com base em Souza e Rocha (2009), que a aplicabilidade da GCI através do instrumento OBA pode sofrer a limitação de quatro pontos: a) falta de cooperação por não fixarem um acordo que vislumbre os benefícios futuros; b) falta de confiança em divulgar informações entre as organizações; c) deficiência nos sistemas de informações que decorrem da falta de padronização e dos diferentes métodos de custeio adotados no âmbito gerencial; d) baixo grau de dependência econômica entre as organizações sem a determinação de um nível hierárquico de tomada de decisões.

No tocante a pesquisas envolvendo estudos de caso, Costa (2010) investiga as práticas de gestão externa de custos mais utilizadas por empresas brasileiras. O autor verifica que as empresas brasileiras não adotam as práticas do tema com a mesma abrangência e profundidade que são tratadas na literatura, a qual descreve a sua relevância na gestão estratégica adotada pelas empresas. Além disso, verifica que poucos profissionais possuem experiência no assunto. No caso da amostra pesquisada, apenas 25% afirmou ter experiência nessa área, ou seja, esses resultados sugerem que, no Brasil, a gestão externa de custos ainda está dando os primeiros passos. O estudo ainda identifica, com relação à adoção de práticas de gestão externa de custos, que as ações mais amplamente utilizadas pelas empresas são: a) controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente; b) estabelecimento de metas de redução de custos para clientes; c) informações sobre o preço de venda do concorrente.

Braga, Souza e Braga (2011) focam na análise das práticas de GCI de duas empresas manufactureiras alimentícias de médio porte que possuem relações de cooperação, uma localizada no sul do Rio Grande do Sul e a outra no oeste do Paraná. O estudo foca na GCI e seus possíveis benefícios em custos de transação e governança, ou seja, na forma como tais empresas organizam a troca de informações e como se dá a sua participação na construção de suas inter-relações. A redução em custos com contratos, supervisões e cotações remete-nos aos custos de transação (TCT). Em alguns artigos internacionais, os temas custos de transação e custo de contratos aparecem ligados à GCI, como, por exemplo, no artigo de Cooper e Slagmulder (1999).

Para Vanti *et al.* (2004), um dos conceitos mais consolidados em termos de gestão estratégica está diretamente ligado à cadeia de valor. O grande desafio de uma empresa é atingir uma vantagem sobre os concorrentes a partir do gerenciamento das atividades que compõem essa cadeia. Dependendo do tipo de empresa, poderão estar envolvidos vários fornecedores, uma grande quantidade de canais de distribuição e inúmeros clientes, o que aumentaria o número de cadeias de valor envolvidas no sistema de valores. Quanto maior for o número de empresas envolvidas com o sistema de valores, mais complexa se torna a análise das atividades devido ao grande número de dados e informações que precisam ser gerenciados. Entretanto, destaca-se que a avaliação das atividades de todo o sistema de valores também é indicada para analisar estrategicamente o valor agregado de cada uma das atividades (GHEMAWAT; RIVKIN, 2000).

Nesse sentido, existe um grande potencial a ser descoberto por muitas empresas em relação à obtenção de informações do ambiente externo de negócios e a sua incorporação ao processo de tomada de decisão. Essa descoberta está relacionada com a inteligência competitiva (LESCA *et al.*, 1996¹ *apud* FARIA *et al.* 2010), a qual está sendo implementada por grandes organizações em nível mundial.

Com uma abordagem integrada de cada elo da rede, ou cadeia de suprimentos, as organizações passarão a obter significativas vantagens competitivas por meio do aumento dos níveis de serviço ao cliente e da redução de estoques e custos de armazenagem, entre outros custos logísticos. Isso só se efetiva se houver, de fato, cooperação e colaboração, o que se materializa por meio do compartilhamento de informações de natureza físico-operacional, bem como de natureza econômico-financeira, tais como custos e resultados, que estão contemplados no alicerce da GCI (COOPER; YOSHIKAWA, 1994).

Para Seuring (2002), entre os objetivos mais frequentemente afirmados na gestão da cadeia de suprimentos está a redução de custos. Parcerias ativas com fornecedores e clientes permitem às empresas alcançar um potencial de otimização muito além da visão da empresa dentro de seus limites. Muitas vezes essas reduções de custos são atingidas como um efeito colateral de outras medidas implementadas na gestão da cadeia.

Assim, a evolução no pensamento da gestão de custos, nos últimos anos, tem comprovado a importância da questão, como pode ser visto, por exemplo, em Cooper e Yoshikawa (1994), Cooper e Slagmulder (1999, 1998), Kajüter (2002) e Seuring (2002).

A abordagem da GCI está estruturada na gestão de custos das cadeias de abastecimento. Ela exige uma estreita cooperação entre compradores e fornecedores para reduzir custos na rede total. Assim, para Kajüter (2002), a GCI

1 LESCA, H.; FREITAS, H. M. R.; CUNHA JR., M. V. M. Instrumentalizando a decisão gerencial. Decidir, Ano nº 25, 1996.

compreende duas dimensões: relacionamento e produto. A dimensão de relacionamento estabelece o ambiente para os esforços de gestão de custos. Tem como objetivo, ao nível da rede, construir relações estáveis, cooperativas e mutuamente benéficas que permitem a partilha extensa de informação para identificar oportunidades de redução de custos. Quanto à dimensão do produto, as melhorias de custos interfirmas podem ser realizadas durante todo o ciclo de vida do produto.

3 MÉTODO DA PESQUISA

A meta final, menos comum, de um artigo de revisão, conforme Baumeister e Leary (1997) é fornecer um relato histórico do desenvolvimento da teoria e pesquisa sobre um tópico em particular. Tais papéis são normalmente organizados cronologicamente e, apesar de seu objetivo ser principalmente traçar a história de uma ideia, eles geralmente fornecem um comentário em andamento sobre o impacto e as deficiências de várias contribuições para o campo.

Um primeiro ponto sobre a utilidade da literatura é que ela permite ao pesquisador abordar as questões mais amplas do que um único estudo empírico. Os autores supracitados comentam, ainda, que, ao concentrar-se nos padrões e conexões entre muitos resultados empíricos, uma revisão da literatura pode abordar questões teóricas que ultrapassam a fronteira de análise de outros métodos utilizados em pesquisa.

A metodologia utilizada inicialmente foi a pesquisa bibliométrica, que avançou a uma meta-análise e teve como base os procedimentos adotados por Oliver e Ebers (1998). Dos cinco passos propostos e utilizados em outras pesquisas, como a de Balestrin, Verschoore e Reyes Jr. (2010), foram utilizados os três primeiros, dada a especificidade da pesquisa, que diferentemente de muitos trabalhos, não procurou filtrar artigos, mas capturar todos aqueles que foram publicados sobre GCI em todas as bases de busca disponíveis em 2010.

O presente estudo analisou 48 publicações, divulgadas entre 1992 e 2010, nacional e internacionalmente, com o objetivo de promover uma meta-análise. Adaptando-se os procedimentos para a situação da presente pesquisa, o estudo envolveu três fases de desenvolvimento:

- a) etapa 1: delimitação do escopo de análise. O tema gestão de custos interorganizacionais (GCI) deriva da junção da tradicional gestão de custos e das pesquisas de relações interorganizacionais. A decisão de utilizar mais do que uma fonte de pesquisa foi motivada pela própria complementaridade entre elas, ou seja, alguns periódicos estão em uma ou mais de uma base de periódicos científicos, por exemplo, EbscoHot, ScienceDirect, Scopus, Proquest, mas não em todas as bases ao mesmo tempo. Essa assimetria informacional, causal ou não, leva o pesquisador a ter que se desdobrar em várias fontes, o que demanda mais tempo e um natural conflito na identificação da origem da captura do assunto pesquisado, já que não existe uma fonte que contemple todos os periódicos científicos nacionais e internacionais do âmbito organizacional, ou seja, podem estar indexados, por exemplo, no Scopus ou no ISI, mas não necessariamente nos dois juntos, ou em nenhum dos dois, podendo ainda, assim, estar no Portal de Periódicos da Capes;
- b) etapa 2: seleção dos artigos. A seleção foi realizada a partir das palavras-chave presentes nos artigos. Para selecionar os periódicos científicos internacionais nas bases de dados anteriormente citadas, foram realizadas pesquisas nos respectivos ambientes, a fim de identificar publicações que contivessem as palavras *interorganizational cost(s)* e/ou *shared costs*. Para pesquisas nacionais utilizaram-se os anais do Enanpad, do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, periódicos BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, RAE – Revista de Administração de Empresas, RBGN – Revista Brasileira de Gestão de Negócios, RC&F – Revista de Contabilidade e Finanças da USP, RAUSP – Revista de Administração da USP, Banco de Teses da Capes e Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD), todas até junho de 2011, utilizando as palavras “custos interorganizacionais”, “custos compartilhados” e “compartilhamento de custos”;
- c) etapa 3: instrumento de coleta dos dados. Após os primeiros mapeamentos, foram verificadas as autorias dos trabalhos e mapeadas as metodologias empregadas nos artigos, com vistas a diagnosticar as estratégias metodológicas propostas na presente pesquisa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Somente foram encontradas publicações nacionais sobre o assunto GCI nos anais do Congresso Internacional de Custos (CIC), Congresso Brasileiro de Custos (CBC), Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Revista Base e Banco de

Dissertações e Teses da Capes, nos quais houveram apenas quatro artigos publicados, sendo dois no CBC, um no CIC e um na revista Base. Também foram selecionadas duas dissertações de mestrado (USP e Unisinos) que trataram do tema, sendo que a da USP deu origem ao único livro sobre GCI brasileiro, de autoria de Souza e Rocha (2009). Algumas suposições iniciais a respeito pesquisas sobre o tema GCI podem levar às seguintes conclusões: a) que o assunto ainda não está sendo estudado pelos pesquisadores locais; b) que os estudos sobre o assunto ainda estão em fase de andamento das publicações; c) que os pesquisadores brasileiros não entendem a importância do assunto.

Uma explicação para as dúvidas relacionadas anteriormente pode ser mais bem compreendida a partir de um artigo intitulado “Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais: um estudo de caso brasileiro”, desenvolvido pelo professor Wellington Rocha, em parceria com o professor Bruno Souza (ambos da USP), o qual trata dos fatores que levam as empresas a interagir com clientes e fornecedores para a gestão de custos em conjunto. Wellington Rocha relatou que o artigo foi elogiado por Al Bhimani, professor de contabilidade gerencial da London School of Economics, que descreveu a pesquisa como um material inovador e à frente dos próprios estudos europeus.

Esse fato, aliado a que, mesmo internacionalmente, a GCI é um tema novo, pois as primeiras publicações datam da década de 1990, mais especificadamente do ano de 1992 com Munday, em que o tema foi tratado como *shared costs* e *cost data disclosure*, conduzem à compreensão de que o tema GCI está ainda a merecer maiores avanços para sua consolidação.

Em 1994, Cooper denominou esses procedimentos de *interorganizational cost management*, nos quais o tema foi aprofundado mais fortemente, e, a partir de 1999, com trabalhos de Cooper e Slagmulder, começaram investigações em maior número. Esses fatos evidenciam que o campo de pesquisa é amplo e praticamente inexplorado pela sua jovialidade, pois se encontrou cerca de cinquenta trabalhos sobre o assunto, conforme a Tabela 1, o que corrobora que a terceira suposição levantada anteriormente seja a menos provável. No Brasil, para que se pudesse traçar um paralelo, as primeiras publicações sobre GCI datam de 2008, sendo justamente as dos professores da USP anteriormente relatados, e não somam, até o presente momento, uma dezena de artigos, conforme se apresenta na sequência.

Tabela 1 - Quantidade de artigos por ano sobre GCI

Ano	Quantidade
1992	1
1994	1
1998	1
1999	4
2000	2
2001	2
2002	5
2003	4
2004	3
2005	2
2006	5
2007	3
2008	5
2009	5
2010	5
Total	48

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Para periódicos nacionais, como não existe até o presente momento uma base de dados que possa proporcionar uma melhor busca ao tema, como existe internacionalmente, foram pesquisados os periódicos da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, qualificados como A ou B no Qualis da Capes.

Observa-se que 2002 foi o ano no qual mais se produziu sobre o tema. Faria *et al.* (2010) apresentam uma tabela semelhante, mas com um total de 30 artigos. Algumas causas podem ser creditadas às bases de dados da

pesquisa, aos filtros aplicados e à interpretação dos artigos. Entende-se também que, a partir de 2002, com exceção de 2005, tem-se uma média de publicações superior aos anos anteriores.

Tabela 2 – Locais de maior publicação sobre GCI

Especificação	Quantidade
<i>Management Accounting Research</i>	8
Capítulos de livros	6
<i>Cost Management</i>	5
Livros	3
Dissertações de mestrado	2
<i>Journal of Logistic Management</i>	2
Accounting, Organization and Society	2

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Com relação à fonte dos trabalhos (local da publicação), se observou uma predominância de periódicos internacionais e livros, embora que ainda em número incipiente, comparado a assuntos mais consolidados na área de administração e contabilidade, por exemplo.

Os autores que mais publicaram sobre o tema, em periódicos, foram até 2010, os apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Autores com maior número de publicações sobre GCI em periódicos

Identificação	Quantidade
R. Cooper	8
R. Slagmulder	8
P. Kajuter	4
H. Kulmala	3
H. Agndal	3
U. Nilsson	3
M. Munday	2
A. Coad	2
J. Cullen	2
R. Anderson	2
H. Dekker	2
J. Mouritsen	2
A Hansen	2
Autores com uma publicação cada	13

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Com base na Tabela 3 pode-se observar que Cooper e Slagmulder são até o momento os autores mais produtivos em GCI no tocante a publicações em periódicos. Os demais trabalhos sobre o assunto (13) foram estudos apresentados em congressos, além de livros e capítulos de livros e duas dissertações de mestrado no Brasil, sendo uma na USP e outra na Unisinos e uma tese de doutorado na USP. Como alguns autores publicaram junto com outros, o total de trabalhos não será igual à soma das quantidades de obras por autor, por isso a não comparação em valores totais.

Para a meta-análise, foram separados os artigos em dois grupos distintos: aqueles que possuem ensaio teórico-empírico e aqueles que são puramente teóricos. Os artigos puramente teóricos foram segregados da meta-análise por não possuírem objetos empíricos, da mesma forma que foram incluídos, além dos artigos em periódicos, aqueles trabalhos apresentados em congressos no Brasil e no exterior que possuem objeto empírico.

Do total de obras encontradas na presente pesquisa (48), aquelas que possuem objeto empírico somam 27, nas quais foram observados três casos de pesquisa *survey*, e as demais se configuram como estudo de casos. Todas as *surveys* foram encontradas em trabalhos internacionais, conforme evidências contidas no Quadro 1.

Nota-se que a grande maioria das pesquisas empíricas sobre GCI são de multicasos e nenhuma somente de caso único. Essa explicação pode ser dada a partir da característica interorganizacional do tema, daí a característica de estudos multicasos.

Quadro 1 – Autores, estratégias de pesquisas e objetivos das pesquisas empíricas em GCI

Autor	Estratégia de pesquisa	Objetivo
Agndal e Nilsson (2008).	Multicasos	Identificar diferentes processos de decisão em que existe compartilhamento de dados de custos.
Agndal e Nilsson (2009).	Multicasos	Explorar práticas de gestão de custos interorganizacionais no processo de troca de informações.
Agndal e Nilsson (2010).	Multicasos	Diagnosticar se a abertura de informações contábeis é praticada de modo diferente quando compradores possuem diferentes estratégias de compras. Caso positivo, compreender quais as diferentes formas de compartilhamento de informações.
Bitti, Aquino e Pagliarussi (2007).	Multicasos	Medir os efeitos dos custos de monitoramento interorganizacional na decisão dos mixes de redes franqueadas brasileiras.
Coad e Cullen (2006).	Multicasos	Investigar como as teorias evolutivas auxiliam a compreensão da GCI no campo.
Cooper e Slagmulder (1999).	Multicasos	Evidenciar práticas de GCI em empresas japonesas.
Cooper e Slagmulder (2004).	Multicasos	Investigar práticas de GCI na cadeia de suprimentos.
Cooper e Yoshikawa (1994).	Multicasos	Analisar as práticas de gestão de custos de três empresas japonesas na cadeia de mesmo fornecedor, identificando o desenvolvimento de sistemas interorganizacionais de gestão de custos.
Daniels (1999).	Multicasos	Evidenciar elementos para a redução de custo total na cadeia de suprimentos.
Dubois (2003).	Multicasos	Verificar como a GCI afeta e é afetada pela estrutura base de fornecimento e a natureza das relações comprador-fornecedor.
Flores et al. (2010).	Multicasos	Verificar se as empresas que apresentam fatores condicionantes à implementação das práticas de gestão interorganizacional de custos efetivamente estão aplicando tais práticas.
Hoffjan e Kruse (2006).	Multicasos	Demonstrar como e quando o compartilhamento de informações contábeis é utilizado na prática.
Kajüter (2002).	Multicasos	Apresentar um framework conceitual para a gestão de custos na cadeia de suprimentos e testá-lo no campo.
Kajüter e Kulmala (2005).	Multicasos	Contribuir para reduzir a deficiência das armadilhas de como fazer a abertura de informações contábeis entre empresas.
Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2002).	Multicasos	Demonstrar evidências das trocas de informações contábeis entre empresas e que tipo de desafios estão presentes para a implantação da gestão de custos entre as empresas.
Möller e Isbruch (2007).	<i>Survey</i>	Averiguar se a GCI influencia no risco potencial para o sucesso ou cooperação.
Mouritsen, Hansen e Hansen (2001).	Multicasos	Examinar o que mudou após as empresas utilizarem controles interorganizacionais.
Munday (1992).	<i>Survey</i>	Examinar a extensão de dados de compartilhamento de custos e analisar as consequências de tal divulgação.
Norek e Pohlen (2001).	Multicasos	Propor que o conhecimento de custos é uma função para melhor as relações da cadeia de suprimentos.

continua...

conclusão.

Autor	Estratégia de pesquisa	Objetivo
Pereira (2009).	Multicasos	Verificar se é possível quantificar os ganhos e/ou perdas de custos ao longo da extensão da cadeia agronegocial.
Seuring (2002).	Multicasos	Discutir sobre a aplicação do custo-alvo na cadeia de suprimentos.
Souza e Rocha (2008).	Multicasos	Verificar se os fatores condicionantes da GCI reportados na literatura estão presentes nos estudos de casos realizados nesta pesquisa.
Souza, Rocha e Borinelli (2010).	Multicasos	Diagnosticar indícios da presença dos fatores condicionantes da GCI nos setores da economia brasileira.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Com relação às abordagens propostas, a grande maioria dos estudos sobre o tema foram estudos de caso qualitativos, em que somente as *surveys* tiveram tratamento quantitativo.

Seja pela profundidade na análise ou pelas próprias características das pesquisas em GCI, que ainda não encontraram um número significativo de empresas utilizando essa técnica, as *surveys* ficaram em pouco número.

Quanto aos objetivos dos trabalhos elencados no Quadro 1, a investigação do que está sendo compartilhado em informações de custos surge em várias pesquisas, bem como investigações sobre fatores condicionantes à GCI, pois a sua prática é o escopo mais encontrado. O conteúdo identificado pela pesquisa evidencia carência de mais estudos empíricos, particularmente na modalidade de estudo de caso, situações em que o nível de profundidade no conhecimento pode ser maior.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo mapear a publicação geral sobre GCI, investigando quais foram os autores mais citados nas publicações, quais os periódicos que mais receberam artigos e quais as características e tendências das pesquisas relacionadas ao tema.

Além disso, esta meta-análise apontou para os objetivos e as abordagens metodológicas adotadas pelos autores que pesquisam o assunto.

A metodologia utilizada inicialmente foi a pesquisa bibliométrica e teve como base os procedimentos adotados por Oliver e Ebers (1998). Dos cinco passos propostos e utilizados em outras pesquisas, como a de Balestrin, Verschoore e Reyes Jr. (2010), foram utilizados os três primeiros (delimitação do escopo da análise, seleção dos artigos e instrumento de coleta de dados), dada a especificidade da pesquisa, que, diferentemente de muitos trabalhos, não procurou filtrar artigos, mas coletar todos os publicados sobre GCI em todas as bases de busca disponíveis em 2010. Assim, o presente estudo analisou 48 publicações, divulgados entre 1992 e 2010, nacionais e internacionais, através de uma meta-análise.

A gestão de custos interorganizacionais é um tema recente, pois suas primeiras publicações datam de 22 anos passados, com Munday (1992), cujo tema foi tratado como “*shared costs*” e “*cost data disclosure*”.

Em 1994, Cooper denominou esses procedimentos de *interorganizational cost management*, dando mais profundidade ao tema, e, a partir de 1999, com trabalhos de Cooper e Slagmulder, se começou a publicar estudos em maior número. Esses fatos evidenciam que esse campo de pesquisa é amplo e praticamente inexplorado, por causa de sua jovialidade, já que na coleta não se encontrou mais que cinquenta trabalhos sobre o assunto, divididos entre teóricos e empíricos.

Do total de obras encontradas na presente pesquisa (48), aquelas que possuem objeto empírico somam 27, nas quais foram observados três casos de pesquisa *survey*, e as demais se configuram como estudo de multicasos e apenas um de caso único. Todas as *surveys* foram encontradas em trabalhos internacionais, conforme dados contidos na Tabela 1.

A investigação sobre os objetivos dos trabalhos apresentados no Quadro 1 sinaliza a necessidade de estudos mais aprofundados e de natureza empírica, o que poderia ser viabilizado pelo uso da metodologia de estudos de caso.

Pode-se observar que as pesquisas ainda não focaram na criação de um modelo ou plano de implantação da GCI que possa servir de guia para empresas que desejem utilizar essa prática interorganizacional. Encara-se como natural que, como o tema ainda é incipiente, os pesquisadores estejam mais focados em diagnosticar a eficácia da GCI, que é implantada de diversas maneiras nas empresas, do que em determinar um modelo-guia para a implantação nas organizações. É possível afirmar que a GCI ainda está em fase de testes, faltando maturar-se até chegar ao ponto de ser uma prática constante, por

exemplo, na gestão da cadeia de suprimentos. Assim, como sugestão de futuras pesquisas, entende-se como interessante diagnosticar práticas de GCI em empresas, principalmente no Brasil, em que o tema ainda é pouco explorado. Um passo maior seria a tentativa de elaboração de um modelo sistemático para implantação da GCI ao longo da cadeia de suprimentos.

REFERÊNCIAS

AGNDAL, H.; NILSSON, U. Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research*, London, v. 21, n. 1, p. 147-166, Sept. 2010.

_____. Gestão interorganizacional de custos no processo de troca. *Management Accounting Research*. v. 20, n. 2, p. 16-32, Sept. 2009.

_____. Supply chain decision-making supported by an open books policy. *International Journal of Production Economics*, Amsterdam, v. 116, n. 1, p. 154-167, Nov. 2008.

AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 5, n. 1, p. 66-76, mar. 2008.

BALESTRIN, A.; VERSCHOORE, J.; REYES JR, E. O campo de estudo sobre redes de cooperação interorganizacional no Brasil, *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 14, n. 3, p. 458-477, maio/jun. 2010.

BAUMEISTER, R.; LEARY, M. Writing narrative literature reviews. *Review of General Psychology*, v. 1, n. 3, p. 311-320, Oct.1997.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; PAGLIARUSSI, M. S. Custos interorganizacionais: o efeito dos custos de monitoramento na decisão de mix de redes franqueadas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007.

BRAGA, A; SOUZA, M. A; BRAGA, D. Necessidade informacional e influências da gestão de custos interorganizacionais em governança e custos de transação: um estudo de casos. In: 18º CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. *Anais...* ABC. São Paulo: 2011.

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. Buyer-supplier partnerships and cost data disclosure. *Management Accounting*, v. 4 p. 28-35, June 1992b.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Cost analysis outside the organization. *Cost Management*, v. 18, n. 3, p. 44-46, Sept.2004.

_____. Cost management beyond the boundaries of the firm. *Management Accounting*, v. 79, n. 9, p. 2-18, Dec.1998.

_____. *Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management*. New Jersey: IMA Foundation for Applied Research, 1999.

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.

COSTA, S. A. *Gestão externa de custos: estudo no âmbito da gestão estratégica de custos*. 2010. 185 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2010.

DANIELS, B. Integração da cadeia de abastecimento para redução total através de custo. *Gestão da Qualidade Total*, v. 10, n. 4, p.481-494, jun. 1999.

DEKKER, H. Controle de relações inter-organizacionais: evidências sobre preocupações apropriação e requisitos de coordenação. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, n. 1, p. 27-49, jan. 2004.

DUBOIS A. Strategic cost management across boundaries of firms. *Industrial Marketing Management*, v. 32, n. 5, p. 365-374, Mar. 2003.

FARIA, A. C. *et al.* Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) e Contabilidade de Livros Abertos (CLA): Investigação bibliométrica com ênfase em periódicos internacionais e nacionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: ABC. 2010.

FLORES, J. *et al.* Fatores condicionantes para a implementação da gestão interorganizacional de custos: um estudo empírico em empresas no Rio Grande do Sul. In: CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR, 5., 2010, La Plata. *Anais...* La Plata: AURCO. 2010.

GHEMAWAT, P.; RIVKIN, J. W. Criando vantagem competitiva. In: GHEMAWAT, P. *A estratégia e o cenário dos negócios*. Porto Alegre: Bookman, 2000. p. 59-82.

GIANIASSELLA, R. L. G.; SOUZA, M. A.; ALMEIDA L. B. Adoção de alianças estratégicas por empresas dos pólos calçadistas do Vale do Rio dos Sinos-RS e de Franca-SP: um estudo exploratório. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 10, n. 26, p. 45-62, jan./mar. 2008.

HOFFJAN, A.; CRUSE, H. Open-book accounting in Supply chain and how is it use in practice? *Cost Management*. v. 20, n. 6, p. 40-47, May 2006.

KAJÜTER, P. Proactive cost management in supply chains. In: GOLDBACK, M. *Cost management in supply chains*. Heidelberg: Phisycyca-Verlag HD, 2002. p. 31-51.

KAJÜTER, P.; KULMALA, H. Open book accounting in networks. Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*. v.16, I. 2, p. 179-204, June 2005.

KLOTZLE, M. C. Alianças estratégicas: conceito e teoria. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 6, n. 1, p. 85-104, jan./abr. 2002.

KULMALA, H.; PARANKO, J.; UUSI-RAUVA, E. The role of cost management in network relationships. *International Journal of Production Economics*, v. 79, n. 1, p. 33-43, 2002.

MÖLLER, K.; ISBRUCH, F. Gestão interorganisaional de custos: o sucesso ou o risco potencial de cooperação? *Jornal de Planejamento e Gestão*, v. 18, n. 4, p. 387-406, jun. 2007.

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*, v. 12, n. 2, p. 221-244, Aug. 2001.

MUNDAY, M. Accounting cost data disclosure and buyer-supplier partnerships: a research note. *Management Accounting Research*, v. 3, n.6 p. 245-250, Apr. 1992.

- NOREK, C.D.; POHLEN, L. Cost knowledge: a foundation for improving supply chain relationships. *International Journal of Logistics Management*, v. 12, n. 1, p. 37-51, Oct. 2001.
- OLIVER, A. L.; EBERS, M. Uma análise das configurações conceituais no estudo das relações inter-organizacionais. *Organization Studies*, v. 19, n. 4, p. 549-583, Nov. 1998.
- PEREIRA, F. I. Modelagem da gestão de custos interorganizacionais na cadeia agronegocial láctea. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, n. 5, p. inicial-final, Julio/Dic. 2009.
- PONDÉ, J. L. *Coordenação, custos de transação e inovações institucionais*. Campinas: Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, 1994. (Texto para Discussão, n. 38).
- SEURING, S. Supply chain costing: a conceptual framework. In: SEURING, S.; GOLDBACK, M. *Cost management in supply chains*. Heidelberg; New York: Phisica-Verlag, 2002. p. 134-149.
- SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. *Administração da produção*. São Paulo: Atlas, 2007.
- SOUZA, B. C.; ROCHA, W. Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: ABC, 2008.
- SOUZA, R. P.; SOUZA, B. C.; BORINELLI, M. L. Identificação e mensuração de fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais nos setores da economia brasileira. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: ABC. 2010.
- SOUZA, B. C.; ROCHA, W. *Gestão de custos interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados*. São Paulo: Atlas, 2009.
- VANTI, A. A. *et al.* Configuração informacional na gestão da cadeia de valor e utilização do Business Intelligence (BI). *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 1, n. 2, p. 43-52, set./dez. 2004.
- ZIMMER, K. Supply chain coordination with uncertain just-in-time delivery: International journal of production economics. *Elsevier Science*, v. 16, n. 77, p. 1-15, Dec. 2002.