

# MAPEAMENTO DA GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS: UMA METANÁLISE ENVOLVENDO PESQUISADORES, MÉTODOS E DISCUSSÕES

## **Alexandre Braga**

Mestre em Contabilidade - UNISINOS  
Professor do Departamento de Administração - UFPEL  
Av. Domingos de Almeida 2031, Pelotas/RS  
axvb@hotmail.com - (53) 3305-5694

## **Marcos Antônio de Souza**

Doutor em Contabilidade e Controladoria – USP  
Professor do Mestrado em Contabilidade – UNISINOS  
Av. Unisinos 950, São Leopoldo/RS  
marcosas@unisinos.br - (51) 3590-8186

## **Clóvis Antônio Kronbauer**

Doutor em Contabilidade e Auditoria – Univ. de Sevilla (ESP)  
Professor do Mestrado em Contabilidade - UNISINOS  
Av. Unisinos 950, São Leopoldo/RS  
clovisk@unisinos.br - (51) 3590-8186

## **Daniele Gonçalves Braga**

Mestre em Administração – UFSM  
Pesquisadora – UFSM  
Rua Bruno Chaves 300, Pelotas/RS  
daniele.braga@marioquintana.com.br - (53) 3321-6777

## **RESUMO**

A gestão de custos não deve limitar o seu alcance apenas das quatro paredes da fábrica ou até mesmo as fronteiras da empresa. Ele deve se distribuir através de toda a cadeia de valor de um produto ou serviço. A idéia principal é que os custos de uma determinada empresa são, na verdade, um balanço de desempenho (eficiência e ineficiência) de seus fornecedores, bem como a sua reputação com os clientes, que podem ser os consumidores finais ou empresas que agregarão valor os insumo ou produto, para então chegar ao consumidor final. Sendo assim, este trabalho possuiu como objetivo, através de uma metanálise, mapear a publicação geral sobre GCi até o ano de 2010, investigando quais foram os autores mais citados nas publicações, quais foram os periódicos que mais recebem investigações de GCi e quais características e tendências das pesquisas relacionadas ao tema em foco. Além disso, esta metanálise apontou para os objetivos e abordagens metodológicas adotadas pelos autores que pesquisam o assunto. Do total de obras encontradas na presente pesquisa (48), aquelas que possuem objeto empírico somam 27, onde foram observados três casos de pesquisa *survey* e as demais se configuram como estudo de casos. Todas as *surveys* foram encontradas em trabalhos internacionais. Notou-se que a grande maioria das pesquisas empíricas sobre GCi são de multi-casos. Quanto aos objetivos dos trabalhos analisados, a investigação de quê elementos estão sendo compartilhado em informações de custos surge em várias pesquisas, bem como investigações sobre fatores condicionantes à GCi e práticas de GCi foram os escopos mais encontrados.

**Palavras-chave:** Relações interorganizacionais, custos, cadeia de suprimentos, abertura de informações.

**Área temática:** Controladoria de Contabilidade Gerencial

## 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. Estas 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 apenas das quatro paredes da fábrica ou até mesmo as fronteiras da empresa. Ele deve se distribuir através de toda a cadeia de valor de um produto ou serviço. A idéia principal é que os custos de uma determinada empresa são, na verdade, um balanço de desempenho (eficiência e ineficiência) de seus fornecedores, bem como a sua reputação com os clientes, que podem ser os consumidores finais ou empresas que agregarão valor os insumo ou produto, para então chegar ao consumidor final.

De acordo com Slack *et al.* (2007, p.178), no lado do fornecimento (elos antecedentes), a empresa tem seus fornecedores de materiais ou informações ou serviços. Estes fornecedores têm seus próprios fornecedores, que, por sua vez, também têm fornecedores etc. No lado da demanda (elos subseqüentes), a empresa tem clientes. Estes clientes 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 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. Isso ocorre, pois mesmo as empresas bem-sucedidas 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, p.8), 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.

Do momento em que as empresas visualizarem 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, onde 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 muito dificilmente se chegará ao melhor custo possível.

Neste contexto, a presença de oportunismo e de racionalidade limitada pode gerar custos de transação, ou seja, ao invés de redução de custos, existiria um aumento nos mesmos, posto que a ausência do primeiro 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 que a existência do segundo implica a incapacidade de coletar e processar todas as informações necessárias a 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. Estas duas técnicas são dilatadas em toda a cadeia de suprimentos, através do uso de sistemas de gestão interorganizacional de custos (GCi).

A GCi aliada ao custo alvo pode transmitir a pressão da concorrência enfrentada pela(s) empresa(s) no topo da cadeia para outras empresas dentro da cadeia. Ela pode alinhar os programas de gestão de custos das empresas na cadeia, indicando aos fornecedores, onde o comprador espera que ocorra a redução de custos.

Diante desta discussão, como linha mestre da presente pesquisa, é proposta uma metanálise de natureza para legitimar a importância do estudo nas publicações nacionais e internacionais sobre gestão de custos interorganizacionais (GCi), visando a 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 características e tendências das pesquisas relacionadas ao tema em foco?

Para responder a estes pontos, este artigo possui o objetivo de mapear e analisar os artigos sobre GCi publicados em periódicos nacionais e internacionais, visando a identificar os autores mais citados nas publicações de GCi e os periódicos que mais acolhem estudos de GCi. Além disso, esta metanálise deve apontar para os objetivos e abordagens metodológicas adotadas pelos autores que pesquisam o assunto, sendo um instrumento de informação sobre o assunto de mais amplitude que o trabalho de análise bibliométrico proposto por Faria *et al* (2010).

O presente estudo foi desmembrado em cinco partes. Após a introdução, apresenta-se o referencial teórico com a exploração dos conceitos e finalidades da GCi. Na parte seguinte, apresenta-se o método utilizado para a coleta e análise das publicações. Conclui-se o presente artigo na quinta parte, com as exposições finais.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Na atual conjuntura, não satisfaz para uma firma ser eficiente apenas na gestão interna de custos, é indispensável fazer parte de uma cadeia de valor que seja eficiente. Deste modo, um novo padrão de gestão começa a surgir como disposição futura, uma gestão que não leve em importância somente os aspectos intra-organizacionais, 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-se 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 e ALMEIDA, 2008).

Klotzle (2002), por sua vez, menciona, em seu estudo, várias maneiras diferentes de se constituir alianças estratégicas, decorrentes das diferentes necessidades das empresas, entretanto, deixa de incluir e explorar sobre 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 alianças 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 deste 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 possibilitar 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 a custos, mas a todos os aspectos que compõe 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 dentre eles, o *open-book accounting* (OBA) uma ferramenta gerencial que permite integrar as empresas e facilitar a troca de informações relevantes entre entidades que compõe 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 salienta 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) comenta 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 (CLA ou OBA – *open book accounting*) seja um elemento essencial para a gestão estratégica das empresas; globalmente, estes assuntos, isoladamente ou integrados, foram abordados por autores, tais como: Mouritsen, Hansen e Hansen (2001); Norek e Pohlen (2001); Kulmala, Paranko e Uusirauva (2002); Dekker (2004) e Agndal e Nilsson (2009), entre outros.

Nestas 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 da tomar decisões.

No tocante a pesquisas envolvendo estudos de caso, Costa (2010) investigou as práticas de gestão externa de custos, mais utilizadas por empresas brasileiras. Verificou 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 relevância delas na gestão estratégica adotada pelas empresas. Além disso, verificou-se que poucos profissionais possuem experiência no assunto. No caso da amostra pesquisada, apenas 25% deles afirmou ter experiência nessa área, ou seja, esses resultados sugerem que, no Brasil, a gestão externa de custos ainda está dando os primeiros passos. Foi possível ainda identificar, 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.

Mais recentemente, Braga, Souza e Braga (2011) focaram 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 se delimitou ao foco da 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 participação das mesmas na construção de suas inter-relações.

A redução em custos com contratos, supervisões e cotações remete-nos aos custos de transação (TCT), abordados no referencial teórico. Em alguns artigos internacionais os temas custos de transação e custo de contratos aparecem ligados à GCi, como por exemplo em Jazac e Olsen (1993); Cooper e Slagmulder (2003).

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, destacasse 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.*, 1996 *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, efetivamente, 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 ao longo da mesma. Parcerias ativas com fornecedores e clientes permite às empresas alcançar um potencial de otimização muito além da visão da empresa dentro de seus limites. Muitas vezes, estas 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, Yoshikawa,(1994); Cooper, Slagmulder (1999a; 1999b; 2003); Kajuter (2000; 2002) e Seuring (2001).

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 compreende duas dimensões - relacionamento e de 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 inter-firmas podem ser realizadas durante todo o ciclo de vida do produto.

### **3 MÉTODO**

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 para traçar a história de uma idéia, 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 opiniões é que eles permitem 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 metanálise, e teve como base os procedimentos adotados por Oliver e Ebers (1998), sendo que dos cinco passos propostos e utilizados em outras pesquisas como Balestrin, Verschoore e Reyes Jr. (2010), por foram utilizados os três primeiros dada a especificidade da pesquisa, que diferentemente de muitos trabalhos, não procurou filtrar artigos, mas sim capturar todos aqueles que foram publicados sobre GCi em todas as bases de busca disponíveis em 2010.

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

1ª Etapa – 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 motivou-se pela própria complementaridade entre elas, ou seja, alguns periódicos, e conseqüentes artigos estão em uma ou mais de uma base, mas não em todas bases ao mesmo tempo. Esta 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 ora 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.

2ª Etapa – Seleção dos artigos. Foi realizada a partir da definição de palavras-chave que deveriam estar presentes no artigo. Para selecionar os periódicos científicos internacionais nas bases de dados abaixo 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, os anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, as Revistas BASE, RAE, RBGN, Revista de Contabilidade e Finanças da USP, RAUSP, o Banco de Teses da Capes e a Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD), todas até junho de 2011, utilizando as palavras “custos interorganizacionais”, “custos compartilhados” e “compartilhamento de custos”.

3ª Etapa – Instrumento de coleta dos dados. Após os primeiros mapeamentos, a seqüência se desencadeou em verificar a autoria dos trabalhos e mapear os métodos destes artigos, com vistas a diagnosticar as estratégias metodológicas propostas na presente pesquisa.

#### **4 ANÁLISE DOS DADOS**

Somente foram encontradas publicações nacionais sobre o assunto 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, onde houveram apenas quatro artigos publicados, sendo duas no CBC, um no CIC e um na revista BASE, somando-se a duas dissertações de Mestrado (USP e UNISINOS) que trataram do tema, onde a originada na USP deu origem ao único livro sobre GCi brasileiro. Algumas suposições iniciais podem levar a: a) que o assunto ainda não está sendo estudado pelos pesquisadores locais; b) que os estudos sobre o assunto, se houverem, ainda estão em fase de andamento das publicações; c) que os pesquisadores brasileiros não entendem como importante o assunto.

Uma explicação para as dúvidas acima relacionadas pode ser mais bem compreendida através de uma matéria publicada pela FIPECAFI (2010), onde o 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 USP), 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 a frente dos próprios estudos europeus.

Este 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, onde o tema foi tratado como “*shared costs*” e “*cost data disclosure*”.

Em 1994, Cooper denominou estes procedimentos de “*interorganizational cost management*” (IOCM), onde mais fortemente o tema foi aprofundado, e a partir de 1999, com trabalhos de Cooper e Slagmulder, começaram investigações em maior número. Estes fatos evidenciam de que o campo de pesquisa é amplo e praticamente inexplorado pela sua jovialidade, pois se encontrou cerca de cinquenta trabalhos sobre o assunto, conforme tabela 1, o que corrobora para que a terceira suposição levantada anteriormente seja a menos provável. No Brasil, para que possamos traçar um paralelo, as primeiras publicações sobre GCi datam de 2008, justamente dos professores da USP acima relatados, e não somam, até o presente momento, uma dezena de artigos, conforme iremos demonstrar na seqüência.

Para periódicos nacionais, como não existe até o presente momento uma base de dados que possa buscar o 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.

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: Dados da pesquisa

Nota-se que o ano de 2002 foi o ano que mais se produziu sobre o tema. Faria et al (2010) demonstraram uma tabela semelhante, mas com um total de 30 artigos. Algumas causas podem ser creditadas as bases de dados da pesquisa, aos filtros aplicados e a interpretação dos artigos, entre outras. Nota-se também que, a partir de 2002, com exceção de 2005, tem-se uma média superior aos anos anteriores.

Tabela 2 – Locais de maior publicação sobre GCi

ESPECIFICAÇÃO	QUANTIDADE
Management Accounting Research	08
Capítulos de livros	06
Cost Management	05
Livros	03
Dissertações de Mestrado	02
Journal of Logistic Management	02
Accounting, Organization and Society	02
Outros (1 publicação de cada)	26

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação à fonte dos trabalhos/local da publicação, tivemos uma predominância absoluta de periódicos internacionais e livros, embora que ainda em números incipientes, comparando a assuntos mais sedimentados na área de administração e contabilidade.

Os autores que mais publicaram sobre o tema, em periódicos, foram até 2010:

Tabela 3 – Autores com maior publicação sobre GCi em periódicos

IDENTIFICAÇÃO	QUANTIDADE
Cooper	08
Slagmulder	08
Kajuter	04
Kulmala	03
Agndal	03
Nilsson	03
Munday	02
Coad	02
Cullen	02
Anderson	02
Dekker	02
Mouritsen	02
Hansen	02
Demais (1 publicação cada)	13

Fonte: Dados da pesquisa

Diante da tabela 3 pode-se notar que Cooper e Slagmulder são, até o presente momento os autores mais produtivos em GCi no tocante a publicações em periódicos. Os demais trabalhos sobre o assunto (12) foram trabalhos apresentados em congressos, livros e capítulos de livros, 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 associados a 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 metanálise, 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 desta metanálise por não possuírem objetos empíricos, bem como foram incluídos, além dos artigos em periódicos, aqueles trabalhos que foram 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, onde 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 dados contidos na tabela 4.

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

Tabela 4 – Autores, estratégias de pesquisas e objetivos das pesquisas empíricas em GCi

AUTOR	ESTRATÉGIA DE PESQUISA	OBJETIVO
Agndal, Nilsson (2008)	Multi-casos	Identificar diferentes processos de decisão em que existe compartilhamento de dados de custos.
Agndal, Nilsson (2009)	Multi-casos	Explorar práticas de gestão de custos interorganizacionais no processo de troca de informações.
Agndal, Nilsson (2010)	Multi-casos	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.
Bastl, et al (2010)	Multi-casos	Destacar as limitações das práticas contábeis atuais em um contexto interorganizacional; introduzir abordagens contemporâneas de custeio utilizados em GCI e identificar os inibidores de aplicação dos programas de GCI.
Bitti, Aquino, Pagliarrussi (2008)	Multi-casos	Medir os efeitos dos custos de monitoramento interorganizacional na decisão dos mix de redes franqueadas brasileiras.
Coad, Cullen (2006)	Multi-casos	Investigar como as teorias evolutivas auxiliam a compreensão da GCI no campo.
Cooper, Slagmulder (1999)	Multi-casos	Evidenciar práticas de GCI em empresas japonesas.
Cooper, Slagmulder (2004)	Multi-casos	Investigar práticas de GCI na cadeia de suprimentos.
Cooper, Yoshikawa (1994)	Multi-casos	Analisar as práticas de gestão de custos de três empresas japonesas na cadeia mesmo fornecedor, identificando o desenvolvimento de sistemas interorganizacionais de gestão de custos
Daniels (1999)	Multi-casos	Evidenciar elementos para a redução

		de custo total na cadeia de suprimentos.
Dubois (2003)	Multi-casos	Verificar como a GCI afeta e é afetada pela estrutura base de fornecimento e a natureza das relações comprador-fornecedor.
Flores, et al (2010)	Multi-casos	Verificar se as empresas que apresentam fatores condicionantes a implementação das práticas de gestão inter-organizacional de custos efetivamente estão aplicando tais práticas.
Hoffjan, Kruse (2006)	Multi-casos	Demonstrar como e quando o compartilhamento de informações contábeis é utilizado na prática.
Kajuter (2002)	Multi-casos	Apresentar um framework conceitual para a gestão de custos na cadeia de suprimentos e testá-lo no campo.
Kajuter, Kulmala (2005)	Multi-casos	Contribuir para reduzir a deficiência das armadilhas de como fazer a abertura de informações contábeis entre empresas.
Kulmala (2004)	Multi-casos	Descrever o custo interorganizacionais de desenvolvimento de projetos e analisar esses projetos do ponto de vista das relações.
Kulmala, Paranko, Uusi-Rauva (2002)	Multi-casos	Demonstrar evidências das trocas de informações contábeis entre empresas e que tipo de desafios estão presentes para implantação da gestão de custos entre as empresas.
Lee, et al (2006)	Survey	Demonstrar quais os antecedentes precedem a GCI e levantar se a GCI possui benefícios estratégicos e transacionais.
Moller, Isbruch (2007)	Survey	Averiguar se a GCI influencia no risco potencial para o sucesso ou cooperação.
Mouritsen, Hansen e Hansen (2000)	Multi-casos	Argumentar que os controles inter-organizacionais de gestão, tais como contabilidade livro aberto e alvo de gestão de custos / análise funcional criam novas possibilidades para a intervenção de relacionamentos entre empresas.
Mouritsen, Hansen e Hansen (2001)	Multi-casos	Examinar o que mudou após as empresas utilizarem controles interorganizacionais.
Munday (1992)	Survey	Examinar a extensão de dados de compartilhamento de custos e analisar as conseqüências de tal divulgação.
Norek, Pohlen, (2001)	Multi-casos	Propor que o conhecimento de custos é uma função para melhor as relações da cadeia de suprimentos.
Pereira (2009)	Multi-casos	Verificar se é possível quantificar os ganhos e/ou perdas de custos ao longo da extensão da cadeia agronegocial.
Seuring (2002)	Multi-casos	Discutir sobre a aplicação do custo alvo na cadeia de suprimentos.
Souza, Rocha (2008)	Multi-casos	Verificar se os fatores condicionantes da GCI reportados na literatura estão presentes nos estudos de casos realizados nessa pesquisa.
Souza, Souza, Borinelli (2010)	Multi-casos	Diagnosticar indícios da presença dos fatores condicionantes da GCI nos setores da economia brasileira.

Fonte: Dados da pesquisa

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

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

Quanto aos objetivos dos trabalhos elencados na tabela 4, a investigação do que está sendo compartilhado em informações de custos surge em várias pesquisas, bem como investigações sobre fatores condicionantes à GCi e práticas de GCi são os escopos mais encontrados.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho possuiu como objetivo mapear a publicação geral sobre GCi, investigando quais foram os autores mais citados nas publicações de GCi, quais foram os periódicos que mais recebem investigações de GCi e quais características e tendências das pesquisas relacionadas ao tema em foco.

Além disso, esta metanálise apontou para os objetivos e 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), sendo que dos cinco passos propostos e utilizados em outras pesquisas como Balestrin, Verschoore e Reyes Jr. (2010), por foram utilizados os três primeiros dada a especificidade da pesquisa, que diferentemente de muitos trabalhos, não procurou filtrar artigos, mas sim capturar todos aqueles que foram publicados sobre GCi em todas as bases de busca disponíveis. Assim, o presente estudo analisou 48 publicações, divulgados entre 1992 e 2010, nacional e internacionalmente, através de uma metanálise.

A gestão de custos interorganizacionais é um tema recente, pois as primeiras publicações datam da década de 1990, mais especificadamente do ano de 1992 com Munday, onde o tema foi tratado como "*shared costs*" e "*cost data disclosure*".

Em 1994, Cooper denominou estes procedimentos de "*interorganizational cost management*" (IOCM), onde mais fortemente o tema foi aprofundado, e a partir de 1999, com trabalhos de Cooper e Slagmulder, começaram investigações em maior número. Estes fatos evidenciam de que o campo de pesquisa é amplo e praticamente inexplorado pela sua jovialidade, pois não se chegou a um total de 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, onde 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 dados contidos na tabela 4.

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

Quanto aos objetivos dos trabalhos elencados na tabela 4, a investigação do que está sendo compartilhado em informações de custos surge em várias pesquisas, bem como investigações sobre fatores condicionantes à GCi e práticas de GCi são os escopos mais encontrados.

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 esta 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.

Como sugestão de futuras pesquisas entende-se como interessante diagnosticar práticas de GCi em empresas, principalmente no Brasil, onde 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, Henrik; NILSSON, Ulf. Interorganizational Cost Management in the Exchange Process. *Management Accounting Research*. v. 20, pp 67-84, 2009.

AGUIAR, Andson Braga de; REZENDE, Amaury José; ROCHA, Wellington. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. *BASE*. pp. 66-76, 2008.

BALESTRIN, Alsones; VERSCHOORE, Jorge; REYES JR, Edgar. O Campo de Estudo sobre Redes de Cooperação Interorganizacional no Brasil. *RAC*, Curitiba, v. 14, n. 3, art. 4, pp. 458-477, Mai./Jun. 2010.

BAUMEISTER, Roy; LEARY, Mark. Writing Narrative Literature Reviews. *Review of General Psychology*. v. 1, n. 3, pp 311-320, 1997.

BRAGA, Alexandre; SOUZA, Marcos Antônio de; BRAGA, Daniele Gonçalves. Necessidade informacional e influências da gestão de custos interorganizacionais em governança e custos de transação: um estudo de casos. In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. *Anais...* São Paulo, 2011. CD-ROM.

COAD, Alan; CULLEN, John. Interorganizational cost management: towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research*, v. 17, pp. 342-369, 2006.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. *Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management*. New Jersey, The IMA Foundation for Applied Research, 512 p, 1999.

\_\_\_\_\_. Cost management beyond the boundaries of the firm. *Management Accounting*. v. 79, n. 9; pp 18-32, 1998.

\_\_\_\_\_. Supply chain decision-making supported by an open books policy. *International Journal of Production Economics*. v. 116, pp 35-51, 2008.

COOPER, Robin. Buyer-supplier partnerships and cost data disclosure. *Management Accounting*, June, pp 28-35, 1992b.

COOPER, Robin; YOSHIKAWA, Takeo. Interorganizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. *International Journal of Production Economics*, v.37, pp51-62, 1994.

COSTA, Scheila Aparecida Santos da. *Gestão Externa de Custos: Um Estudo no âmbito da Gestão Estratégica de Custos*. 2010. 132f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós Graduação em Contabilidade. UNISINOS, São Leopoldo, 2010.

DANIELS, Brian. Integration of the supply chain for total through-cost reduction. *Total Quality Management*. v. 10, no. 4/5; pp. S481, 1999.

DEKKER, Henri. Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. *Accounting, Organizations and Society*. v. 29, Issue 1, January 2004, pp 27-49.

DUBOIS, Anna. Strategic cost management across boundaries of firms. *Industrial Marketing Management*. 2003, 32 (5), pp. 365-374.

FARIA, Ana Cristina; PEREIRA, Antônio Nunes; SOUZA, Bruno; SOARES, Iderlan. Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) e Contabilidade de Livros Abertos (CLA): Investigação bibliométrica com ênfase em periódicos internacionais e nacionais. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. *Anais...* Belo Horizonte, 2010. CD-ROM.

FLORES, Jeferson; SILVEIRA, Marcio; SOUZA, Marcos Antônio de. Fatores Condicionantes para a Implementação da Gestão Interorganizacional de Custos: um estudo empírico em empresas no Rio Grande do Sul. In: V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR, 2010, La Plata (Argentina) 2010. CD-ROM.

GHEMAWAT, Pankaj; RIVKIN, Jan. Criando vantagem competitiva. In: GHEMAWAT, P. *A Estratégia e o cenário dos negócios*. Porto Alegre, Bookman, 2000. pp. 59-82.

GIANIASSELLA, René Luiza; SOUZA, Marcos Antônio de; ALMEIDA, Lauro Brito de. Adoção de Alianças Estratégicas por Empresas dos Pólos Calçadistas do Vale do Rio dos Sinos-RS e de Franca-SP: um estudo exploratório. *RBGN*. São Paulo, v. 10, n.26, pp. 45-62, jan./mar. 2008.

HOFFJAN, Andreas; KRUSE, Holge. Open-book accounting in Supply chain and how is it use in practice? *Cost Management*. v.20, p.40-47, 2006.

KAJÜTER, Peter; KULMALA, Harri. Open book accounting in networks. Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, v. 16, 2005.

KAJÜTER, Peter; VALKOKARIA, K. Inter-organizational cost management in SME networks. Proceedings... In: 8TH MANUFACTURING ACCOUNTING RESEARCH, COST AND PERFORMANCE IN SERVICES AND OPERATION; 2007. p. 18-20 June, Trento, 2007. CD-ROM.

KAJÜTER, Peter; PARANKO, Jari; UUSI-RAUVA, Erkki. The role of cost management in network relationships. *International Journal of Production Economics*, v,79 , pp 33-43, 2002.

KAJÜTER, Peter. Proactive cost management in supply chains. In: SEURING, S.; GOLDBACK, M. *Cost management in supply chains*. Heidelberg; New York: Phisica-Verlag, 2002.

KLOTZLE, Marcelo Cabus. Alianças Estratégicas: Conceito e Teoria. *RAC*, v. 6, n.1, pp. 85-104, jan./abr. 2002.

MÖLLER, Klaus; ISBRUCH, Felix. Interorganisationales Kostenmanagement–Erfolgspotenzial oder Kooperationsrisiko? *Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung*. v. 18, n. 4, pp. 387-406, 2007.

MOURITSEN, Jan; HANSEN, Allan. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management, functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research*, v. 12, pp 7-29, 2001.

MUNDAY, Max. Accounting cost data disclosure and buyer-supplier partnerships – A research note. *Management Accounting Research*, v.3, pp 245-250, 1992.

NOREK, Cristopher; POHLEN, Terrance. Cost knowledge: a foundation for improving supply chain relationships. *International Journal of Logistics Management*, v. 12, n. 1, p. 37-51, 2001.

OLIVER, Amalya; EBERS, Mark. Networking network studies: an analysis of conceptual configurations in the study of inter-organizational relationships. *Organization Studies*. v.19, pp 549-583, 1998.

PONDÉ, João Luiz. Coordenação, Custos de Transação e Inovações Institucionais. In: Texto para Discussão nº 38, IE/UNICAMP, 2004. CD-ROM

ROCHA, Wellington; REZENDE, Amauri José; AGUIAR, Anderson. Uma análise da complementaridade entre Gestão Interorganizacional de Custos e Open-Book Accounting. *BASE*. São Leopoldo, v 5, n 1, pp.66-76, jan/abr., 2008.

SEURING, Stephan; GOLDBACK, Maria. *Cost management in supply chains*. Heidelberg; New York: Phisica-Verlag, 2002.

SEURING, Stephan. Supply chain costing – A conceptual framework. In: SEURING, S.; GOLDBACK, M. *Cost management in supply chains*. Heidelberg; New York: Phisica-Verlag, pp. 24-41, 2002.

SLACK, Nigel; CHAMBERS, Stuart; JOHNSTON, Robert. *Administração da produção*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Bruno; ROCHA, Wellington. Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais. In: 8º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. São Paulo, 2008. *Anais...* São Paulo, 2008.

SOUZA. Bruno; ROCHA Wellington. *Gestão de Custos Interorganizacionais: Ações Coordenadas entre Clientes e Fornecedores para Otimizar Resultados*. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Rodrigo Paiva; SOUZA, Bruno; BORINELLI, Márcio Luiz. Identificação e mensuração de fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais nos setores da economia brasileira. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, Belo Horizonte, 2010. *Anais...* Belo Horizonte, 2010.

VANTI, Adolfo Alberto; RAUTER, André; DAL-DOTO, Fábio; SANTOS, Moacir. Configuração Informacional na Gestão da Cadeia de Valor e Utilização do Business Intelligence (BI). *BASE*. v.1, pp. 43-52, setembro/dezembro 2004.

ZIMMER, Kristin. Supply chain coordination with uncertain just-in-time delivery. *International Journal of Production Economics*. Elsevier Science, n. 77, p. 1-15, 2002.