

GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS: ANÁLISE DA APLICABILIDADE EM UMA REDE DE SUPERMERCADOS DE GRANDE PORTE

Rafael Araújo Sousa Farias

Mestrando em Contabilidade

Universidade Federal de Santa Catarina

Setor H. Samambaia, L. 17, C. 122 – Taguatinga – CEP 72001-735 – Brasília – DF,
farias-rafael@hotmail.com – (86) 9846-5238

Valdirene Gasparetto

Doutora em Engenharia de Produção

Universidade Federal de Santa Catarina

Rodovia João Paulo, 820, apto. 202 Bl. D – CEP 88030-300 – Florianópolis – SC,
valdirene.gasparetto@ufsc.br – (48) 8404-2416

Darci Schnorrenberger

Doutor em Gestão de Negócios

Universidade Federal de Santa Catarina

Centro Socioeconômico – Bloco F – UFSC – CEP 88040-970 – Florianópolis – SC,
darcisc@gmail.com – (48) 9666-2266

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo principal averiguar os fatores condicionantes que inibem e que incentivam a aplicabilidade da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) em uma rede de supermercados de grande porte da região nordeste do Brasil. A pesquisa possui abordagem qualitativa e quantitativa, sendo exploratória e descritiva. Foram aplicados questionários, tendo sido respondidos pelos colaboradores do supermercado que atuam na área de compras, que abastece os quarenta e seis supermercados do grupo, sendo a amostra da pesquisa de vinte e oito respondentes. Analisados os fatores condicionantes *produtos*, *componentes*, *níveis de relacionamento*, *tipos de cadeia* e *mecanismos*, observou-se nessa rede de supermercados que os fatores condicionantes *produtos*, *componentes* e *níveis de relacionamento* incentivam a aplicabilidade da GCI, e o fator condicionante *tipos de cadeia* é neutro quanto à interferência na aplicabilidade da GCI. O fator condicionante *mecanismos* inibe a aplicabilidade da GCI nessa organização, tendo sido destacados pela empresa a falta de confiança em seus fornecedores, o receio de entrar em parcerias oportunistas e a dinâmica do mercado como fatores que dificultam um maior estreitamento da relação com seus fornecedores.

Palavras-chave: Gestão de Custos Interorganizacionais; Fatores Condicionantes; Gestão Estratégica de Custos.

Área temática do evento: Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG).

1 INTRODUÇÃO

Devido à crescente concorrência no mercado brasileiro e global, as empresas necessitam reduzir seus custos para aumentar sua competitividade frente aos concorrentes. O desenvolvimento de novas tecnologias e a abertura de mercado têm impactado de maneira decisiva as organizações, fazendo-as buscar novas metodologias e abordagens de gestão que as tornem mais competitivas (SARAIVA JR.; RODRIGUES; COSTA, 2009). Um maior enfoque na gestão da cadeia de suprimentos pode fornecer grandes oportunidades para as empresas auferirem melhorias nos produtos e serviços (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

Com o objetivo de reduzir custos e obter vantagem competitiva no mercado, as empresas podem coordenar suas atividades e relacionar-se de maneira estratégica com os membros de sua cadeia de suprimentos. Este objetivo pode ser atingido com a utilização de ferramentas de gerenciamento estratégico, como a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) ou *Interorganizational Cost Management* (IOCM). Cooper e Slagmulder (1999) explicam que gestão de custos interorganizacionais é uma abordagem estruturada para a coordenação das atividades das empresas em uma rede de fornecimento, visando a redução de custos totais da rede. Souza e Rocha (2009, p. 25) afirmam que “gestão de custos interorganizacionais é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa”.

A aplicação da GCI depende de diversos fatores (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Neste trabalho é utilizado o modelo de cinco fatores de análise sugeridos por Souza (2008): *produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos*. Os mesmos fatores condicionantes foram utilizados por Camacho (2010) e Camacho e Moraes (2011) para conduzirem pesquisas que objetivaram investigar e identificar os fatores ou circunstâncias que favorecem ou inibem a prática da GCI por parte de hospitais privados no Brasil.

Aplicar os conceitos da GCI na prática pode ser um desafio para os gestores, já que o contexto em que a empresa está inserida, os produtos com que trabalha e o relacionamento com os clientes e fornecedores interferem no modo como a aplicação da GCI ocorrerá. Assim, com o intuito de desenvolver pesquisas que ajudem a verificar sua aplicabilidade, e a partir da importância de conhecer essa metodologia e de estudar casos práticos, surge a seguinte pergunta de pesquisa: os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais incentivam ou inibem sua aplicabilidade em um supermercado de grande porte da região nordeste do Brasil? Desse modo, o objetivo principal da pesquisa é averiguar os fatores condicionantes que inibem e que incentivam a aplicabilidade da GCI em uma rede de supermercados de grande porte da região nordeste do Brasil.

Este trabalho colaborará com o acervo de pesquisas aplicadas em empresas brasileiras sobre GCI – investigação em periódicos e eventos nacionais dá conta de que foram desenvolvidos 15 trabalhos acerca da GCI em empresas brasileiras entre os anos de 2007 e 2013 (FARIAS; GASPARETTO, 2014). Outro ponto que eleva a importância da pesquisa está relacionado com o entendimento das idiossincrasias das empresas, ou seja, quanto mais estudos realizados em empresas diferentes, de setores e portes diferentes, melhor será a compreensão acerca da GCI.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GCI ou IOCM

Na literatura acerca da contabilidade gerencial, Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI), ou *Interorganizational Cost Management* (IOCM), pode ser definida como a coordenação de esforços de compradores e fornecedores para reduzir custos para a cadeia (AGNDAL; NILSSON, 2009). Na GCI os compradores aproximam o olhar para os produtos e processos de fabricação de seus fornecedores, com o intuito de identificar meios de reduzir custos e tornar a cadeia mais eficiente (SEAL; CULLEN; DUNLOP; BERRY; AHMED, 1999), o que pode ser estendido também para os clientes, especialmente quando a empresa não atende diretamente os clientes finais da cadeia. Coad e Cullen (2006) explicam que o objetivo é encontrar formas para que os compradores e fornecedores consigam interagir e trabalhar conjuntamente, coordenando suas atividades e reduzindo os custos compartilhados.

2.2 Fatores Condicionantes para a Implantação da GCI ou IOCM

Para que as empresas consigam aplicar a gestão de custos interorganizacionais é necessário que haja um cenário favorável, para isso a literatura aponta fatores condicionantes

que interferem na aplicabilidade desta abordagem. “Fatores condicionantes da GCI são variáveis que influenciam o sucesso de implantação e utilização desse artefato gerencial, podendo sofrer influências de ordens técnica, social, comportamental, econômica e financeira” (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 27). Souza (2008), ao analisar a literatura existente, sugeriu que a análise seja realizada considerando cinco fatores:

- **Produtos:** Souza e Rocha (2009) explicam que durante a fase de comercialização, periodicamente devem ser analisados todos os produtos do portfólio da organização. Cada produto deve ser analisado em termos de funções e margem de lucratividade. Bens e serviços com baixa margem de lucratividade são os mais indicados para a aplicação da GCI – a montante ou a jusante – tornando-se, portanto, mais recomendável nesses casos. Quanto mais funcionalidades houver para os produtos e serviços, maior será o campo de possibilidades de gerenciamento do custo do produto.
- **Componentes:** Souza e Rocha (2009) comentam que a GCI não se aplica, necessariamente, a todos os fornecedores de todos os componentes do produto. Duas variáveis devem ser analisadas: nível de restrição tecnológica do componente e seu índice de valor. Segundo os autores, a empresa deve analisar se a restrição tecnológica é estratégica para seu funcionamento e se a empresa pretende manter sigilo ou não. A empresa deve, ainda, analisar o índice de valor de cada componente e sua relação custo-benefício. Essa relação é calculada através da seguinte equação: Índice de valor = grau de importância / custo.
- **Níveis de relacionamento:** Para que seja possível a aplicação da GCI é necessário que existam relacionamento favorável entre as empresas. Cooper e Slagmulder (1999) explicam que os níveis de relacionamento são resultados da estabilidade, cooperação, confiança e interdependência entre as empresas. Identificam quatro diferentes níveis de relacionamento entre compradores e fornecedores: *Common suppliers*; *Subcontractors*; *Major suppliers*; e *Family members*.

Souza e Rocha (2009) sugerem que a organização deve analisar minuciosamente as características de seu relacionamento com cada fornecedor e atribuir graus de 1 a 5 para cada aspecto (interdependência, estabilidade, cooperação e confiança) para classificar os relacionamentos em: Comum (1 a 5 pontos); Auxiliar (6 a 10 pontos); Principal (de 11 a 15 pontos); ou Familiar (de 16 a 20 pontos).

- **Tipos de cadeia:** Cooper e Slagmulder (1999) identificaram três tipos de cadeias. A primeira é a tirania, que se caracteriza quando apenas uma empresa assume a posição de domínio da cadeia e, conseqüentemente, possui alto poder de negociação. O segundo tipo de cadeia é a oligarquia, que se caracteriza quando algumas poucas empresas dominam a cadeia. Essas empresas dominam a rede, mas não há o poder concentrado em apenas uma. Finalmente, o terceiro tipo de cadeia é a democracia, onde não existem empresas principais dominando o mercado, ou seja, não há empresa que possua significativo poder sobre as outras, não havendo inclusive, barreiras a novos entrantes.

Cooper e Slagmulder (1999) explicam que a GCI é mais factível em cadeias tipificadas como tirania, desse modo, quando mais o cenário se aproxima desse tipo de cadeia, mais viável é a aplicação da GCI.

- **Mecanismos:** Os mecanismos são instrumentos de planejamento e controle utilizados para auxiliar a implantação da GCI (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001). São instrumentos que visam aperfeiçoar, controlar, orientar e incentivar a aplicação da GCI.

Segundo Cooper e Slagmulder (1999), esses mecanismos podem ser segregados em dois tipos: disciplinadores e capacitores. O propósito dos mecanismos disciplinadores é transmitir pressão por redução de custos por toda a cadeia, a partir da elaboração de metas de redução, sendo objetivo desse mecanismo estabelecer regras de relacionamento. Os mecanismos capacitores são instrumentos que visam sanar dificuldades no processo da GCI e ajudar a resolver problemas encontrados. Segundo Cooper e Slagmulder (1999), esses mecanismos

devem ajudar as empresas a encontrar maneiras de conciliar suas habilidades e coordenar esforços. Tem o objetivo de instruir as empresas da cadeia.

Souza e Rocha (2009) citam um terceiro tipo de mecanismos: os incentivadores. Esses mecanismos são instrumentos que gratificam as partes, utilizados posteriormente ao alcance de metas estipuladas, para premiar e remunerar pelo objetivo alcançado; podem ser monetários (por exemplo: bônus por alcance de metas) ou não monetários (por exemplo, garantia de relacionamentos de longo prazo).

É importante frisar que a literatura apresenta outros fatores condicionantes, além destes citados, que podem influenciar a aplicabilidade da GCI. Esta pesquisa utilizou os fatores condicionantes sugeridos, após a análise da literatura, por Souza (2008). Estudos brasileiros anteriores (FLORES; SILVEIRA; SOUZA; SANTOS, 2010; CAMACHO, 2010; CAMACHO; MORAES, 2011; NASCIMENTO; PEREIRA, 2011; NASCIMENTO; PEREIRA; SCARPIN, 2012; FARIA; SOARES; ROCHA; ROSSI, 2012; FARIA; SOARES; ROCHA; ROSSI, 2013;) também consideraram esses cinco fatores sugerido por Souza (2008), o que permite a comparação entre os achados deste estudo e dos anteriores.

2.3 Estudos Similares sobre o Tema

Os estudos pioneiros acerca da GCI foram realizados por Cooper e Yoshikawa, em 1994 (COOPER, 1994; COOPER; YOSHIKAWA, 1994a; COOPER; YOSHIKAWA, 1994b), e são resultados do *Japan Project*, iniciado em 1989, no qual Cooper realizou pesquisas em empresas japonesas com o intuito de compreender como estavam conseguindo obter vantagem competitiva por meio de esforços colaborativos com os membros de sua cadeia de suprimentos. Observaram que as empresas japonesas estavam obtendo vantagem competitiva por meio de sistemas de gestão de custos interorganizacionais (COOPER, 1994).

Mais recentemente, no Brasil pesquisas analisaram fatores condicionantes para a utilização da GCI. Souza (2008) e Souza e Rocha (2008) tiveram como problema de pesquisa a falta de um modelo conceitual de análise da aplicação da GCI, visto que os autores pesquisados por eles não propunham um modelo conceitual. Desse modo, as pesquisas realizaram análise crítica e argumentativa do conhecimento sobre GCI e compararam a aderência dos fatores condicionantes, reportados na literatura, com observações realizadas em duas cadeias de organizações distintas. Os trabalhos, como resultado, sugerem a utilização de cinco fatores condicionantes para avaliar a aplicabilidade da GCI: *produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos*.

Flores *et al.* (2010, p.2), com o objetivo de “verificar os condicionantes para a implementação da GCI em empresas localizadas no estado do Rio Grande do Sul”, conduziram entrevistas em 7 empresas de destaque em suas respectivas cadeias de valor. Como resultado, constataram que os condicionantes para que haja a implementação da GCI, apontados pela teoria, estão presentes naquelas empresas onde existem práticas de gestão de custos.

Nascimento e Pereira (2011) identificaram os fatores condicionantes da GCI em uma empresa de transporte rodoviário de carga fracionada de Santa Catarina. Como conclusão, afirmam que “de modo geral os fatores condicionantes da GCI estão presentes na empresa analisada, na qual a GCI pode ser aplicada e estimulada por outros mecanismos que auxiliam na gestão dos custos” (NASCIMENTO; PEREIRA, 2011, p.1).

Nascimento, Pereira e Scarpin (2012) conduziram um trabalho semelhante ao anterior, com a utilização de questionários e com o objetivo de identificar os fatores condicionantes da GCI, só que desta vez em uma indústria metalúrgica catarinense líder do segmento de bicicletas, por meio de um conjunto de 5 questionários sugeridos por Souza (2008). Como conclusão o artigo apontou que os fatores condicionantes da GCI estavam presentes no caso analisado.

Os trabalhos de Faria *et al.* (2012) e Faria *et al.* (2013) tiveram como objetivo verificar como estava sendo praticada a GCI na cadeia de suprimentos de uma montadora de veículos na

região do Grande ABC. As conclusões foram de que a GCI focaliza na minimização de custos para a cadeia e torna o relacionamento entre a montadora e os fornecedores mais rentável e duradouro, sendo assim uma vantagem competitiva frente às demais cadeias.

Camacho (2010) e Camacho e Moraes (2011) conduziram pesquisas que tiveram como objetivo investigar e identificar os fatores ou circunstâncias que favorecem ou inibem a prática da GCI por parte de hospitais privados no Brasil. As pesquisas concluíram que, sob a perspectiva dos hospitais pesquisados, os fatores *confiança nos planos de saúde e expectativa da divisão de benefícios econômicos* são fatores inibidores da GCI.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Enquadramento da Pesquisa

A pesquisa tem uma abordagem qualitativa e quantitativa. Segundo Beuren (2009, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais aprofundadas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo”. Por sua vez, a abordagem quantitativa realiza a análise e interpretação dos dados coletados mediante aplicação de testes estatísticos, sendo frequentemente utilizada em estudos descritivos que procuram verificar a relação entre variáveis e a causalidade entre fenômenos (GIL, 2008).

A abordagem quantitativa da pesquisa surge a partir do uso de técnicas estatísticas que extraiu as características dos pesquisados. É importante salientar que a utilização da abordagem quantitativa, por meio da aplicação de estatística, não permite fazer generalização dos resultados, sendo utilizada somente para trazer contribuições ao trabalho, ao passo que aprofunda os achados e utiliza procedimentos capazes de contribuir para melhorar a compreensão dos fenômenos estudados (GHÜNTER, 2006).

Quanto ao objetivo, esta pesquisa é de cunho exploratório e descritivo. Gil (2008) explica que a pesquisa de cunho exploratório proporciona uma visão geral acerca de determinado fato, sendo esse tipo de pesquisa realizada quando o tema escolhido é pouco explorado na literatura. O mesmo autor (GIL, 2008, p. 42) aponta que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”, o que ocorreu nesta pesquisa, já que o objetivo foi descrever como a realidade é, e não como deveria ser.

3.2 Coleta e Análise dos Dados

O estudo foi realizado em uma rede de supermercados de grande porte da região nordeste do Brasil, que atua com 46 filiais e 3 centros de distribuição, possui 30 anos de atuação e quase sete 7 mil colaboradores. A Empresa foi selecionada devido às suas características de grande porte, familiar, em crescimento e comercial, e pelo fácil acesso dos pesquisadores, facilitando assim a coleta de dados.

Como instrumento de coleta de dados foi utilizado questionário, que foi respondido pelos membros do departamento de compras da empresa. Os questionários foram respondidos por 4 Gerentes de Compra, 12 Compradores e 12 Assistentes de Compra, totalizando 28 respondentes. Este grupo foi selecionado para participar da pesquisa por estarem em constante contato com os fornecedores e serem os responsáveis pela negociação de compras.

Para a coleta de dados a partir de questionário, foram elaborados dois questionários distintos, um para cada grupo de respondentes. O *Questionário A*, destinado aos *Gerentes de Compra* da empresa, que continha perguntas *Tipo 1* (16 perguntas abertas), *Tipo 2* (15 perguntas com opções de resposta “sim” ou “não”) e *Tipo 3* (15 perguntas com opção de resposta em uma escala de 0 a 10). Além deste, foi aplicado o *Questionário B*, destinado aos *Compradores* e aos *Assistentes de Compra* da empresa, que continha perguntas *Tipo 2* e *Tipo 3*. Os dados foram coletados a partir da aplicação destes dois questionários, elaborados especificamente para esta

pesquisa, porém, tomando como base os questionários propostos por Souza (2008) e Camacho (2010). A coleta de dados ocorreu por meio do *Google docs*, no mês de novembro de 2014.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa serão apresentados a partir dos fatores condicionantes pesquisados, e considerando os três tipos de perguntas. As respostas às perguntas Tipo 1 – respondidas pelos quatro gerentes – serviram de base para a construção das análises. Trechos retirados das respostas foram apresentados, sem especificar qual gerente respondeu. Esse critério se deu pelo fato das respostas fornecidas pelos gerentes terem convergido a conclusões comuns. As respostas às perguntas Tipo 2 e Tipo 3 foram utilizadas para a elaboração de tabelas.

4.1 Produtos

Não há diferenças entre os produtos vendidos nos supermercados da região, entretanto, a empresa em estudo tem como diferencial a venda de produtos típicos regionais (bebidas e comidas regionais), que não são encontrados nos concorrentes. De acordo com a gerência: *“Possuímos um mix constante de mais de 70 mil produtos e adaptamos ao máximo à cultura local, temos em nosso portfólio, fornecedores locais que vendem exclusivamente para o nosso supermercado”*.

A empresa atua com uma pequena margem sobre o preço de venda, sendo reconhecida pelos baixos preços quando comparada à concorrência. A gerência menciona: *“Este rótulo [de praticar preços baixos] é considerado um diferencial competitivo que não podemos perder, mesmo com o custo operacional atual da empresa estando alto, temos que nos esforçar para manter os preços baixos”*. A empresa afirma que são raros os produtos vendidos que ficam acima do preço médio do mercado, e quando isto acontece, é devido principalmente a questões fiscais e custos internos. A empresa inclusive cita que já teve problemas com fornecedores por vender produtos por preços muito baixos.

O supermercado trabalha com margens atrativas de acordo com a categoria na qual o item está alocado, entretanto, em alguns casos, como nas marcas líderes e itens de alto giro (como *commodities*) os preços de vendas e consequentemente as margens são ditadas pelo mercado. A empresa se sente pressionada pelos preços da concorrência no momento de determinar o preço de venda dos produtos, principalmente para os itens de alto giro e itens de imagem (*top of mind*). Os Quadros 1 e 2, a seguir, foram construídos a partir das respostas às perguntas Tipo 2 e Tipo 3, respectivamente, e exprimem a opinião dos respondentes a respeito do fator condicionante *produtos*.

Quadro 1 – Respostas às perguntas Tipo 2 do questionário, relacionadas ao fator condicionante *Produtos*.

PERGUNTAS TIPO 2	SIM %	NÃO %
A grande maioria dos produtos vendidos no supermercado pode ser facilmente encontrada nos concorrentes?	92,3	7,7
Atualmente está sendo fácil “encarar” os preços da concorrência?	69,2	30,8
Existem produtos que são encontrados apenas no seu supermercado?	84,6	15,4
Os produtos (ou componentes) da empresa têm tecnologia que deve ser preservada internamente?	11,7	88,3

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Quadro 2 – Respostas às perguntas Tipo 3 do questionário, relacionadas ao fator condicionante *Produtos*.

PERGUNTAS TIPO 3	MÉDIA	MODA
Em relação às margens de lucro dos principais produtos do supermercado, como você avalia? Escala: 0 = muito distante do esperado; 10 = atende à expectativa de retorno.	7,0	7,0
Quanto a empresa leva em consideração o preço dos concorrentes no momento de precificar seus produtos? Escala: 0 = Não “se importa” com o preço da concorrência. 10 = Pesquisa o preço de todos os concorrentes no momento de determinar o preço.	9,1	9,0

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O fator condicionante *produtos* favorece a aplicabilidade da GCI no supermercado analisado, considerando as baixas margens aplicadas na revenda dos produtos e a alta funcionalidade percebida pelos consumidores.

Outros trabalhos também consideraram o fator condicionante *produtos* como um fator que incentiva a aplicabilidade da GCI. Faria *et al.* (2013), ao analisar o relacionamento de uma montadora de veículos automotores com seus fornecedores, evidenciou que montadora e fornecedores trabalhavam conjuntamente para melhorar suas margens e ampliar as funcionalidades dos produtos e serviços demandados ao longo do processo de produção.

Outros estudos, ao observar o fator condicionante *produtos*, recomendaram a aplicação da GCI (NASCIMENTO; PEREIRA, 2011; SOUZA; ROCHA, 2008; FLORES; SILVEIRA; SOUZA; SANTOS, 2010). No estudo do Souza e Rocha (2008) foram analisadas duas empresas prestadoras de serviços e no de Flores *et al.* (2010) foram observadas sete empresas do setor secundário. Em ambos recomenda-se a GCI sob a ótica dos *produtos*.

4.2 Componentes

Alguns produtos revendidos pela empresa são fundamentais para o seu funcionamento, a serem destacadas as marcas líderes. A gerência menciona que: “A *disponibilidade destes produtos nas prateleiras é indispensável para a criação de uma boa imagem para a empresa, para atrair os consumidores fiéis a estes produtos, além de fortalecer a parceria com os grandes fornecedores*”. Há caso de produtos que representam 20% do faturamento do fornecedor, sendo que este vende para o supermercado mais de 400 produtos diferentes todos os meses. O supermercado vê como fundamental a compra em grande quantidade dos produtos-chave (fazendo grande estoque), uma vez que existe uma grande disputa por parte dos supermercados da região para vender estes produtos por menores preços.

A empresa possui cerca de 50% das compras concentradas em 20 fornecedores. Esses fornecedores recebem mais atenção por parte da empresa, de modo que esta considera que uma descontinuidade de parceria com qualquer um destes afetaria significativamente a organização. A gerência explica que: “*Existem produtos que não podem faltar no supermercado, eles [produtos das marcas líderes] são itens que afetam a imagem da empresa, são grandes geradores de caixa e são importantes para que o cliente volte às nossas lojas; se não têm, o cliente vai à concorrência e compra, e assim, perdemos a venda do produto e a venda de produtos complementares a ele*”.

A gerência expõe que: “*Os produtos de marcas como a Nestlé, Coca-Cola e AmBev, são importantes para a empresa, e por isso temos os distribuidores que suprem a lacuna de um possível desentendimento entre empresa e indústria.*” A empresa possui, em alguns casos, mais de um fornecedor para essas marcas.

O Quadro 3 demonstra as respostas às perguntas Tipo 2, relacionadas ao fator condicionante *componentes*.

Quadro 3 – Respostas às perguntas Tipo 2 do questionário, relacionadas ao fator condicionante *Componentes*.

PERGUNTAS TIPO 2	SIM %	NÃO %
Existem fornecedores que, se parassem de vender produtos para seu supermercado, causariam transtornos para o funcionamento da empresa?	84,6	15,4
A empresa possui as compras concentradas em poucos fornecedores?	15,4	84,6
A empresa possui contrato de exclusividade com algum fornecedor? (para o fornecedor vender apenas para a empresa, e não para os concorrentes)	91,3	8,7

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A empresa zela pelo bom relacionamento com seus principais fornecedores e não há preocupação em esconder deles possíveis vantagens tecnológicas. O supermercado comercializa bens de consumo, principalmente no varejo, características que segundo os

achados de Souza, Souza e Borinelli (2010) são os setores com maiores oportunidades de trabalhar conjuntamente com os membros da cadeia de suprimentos.

Flores *et al.* (2010), ao analisar sete empresas do setor secundário, fez uma análise da restrição tecnológica de seus componentes, sendo que, apenas uma afirmou ter alta restrição tecnológica e não adotar a GCI. Um fato que chama atenção é que a maioria das empresas afirmou não possuir restrições tecnológicas, mesmo considerando seu setor. Isso ajuda a compreender a afirmação feita pelos membros do supermercado pesquisado, ao apontarem que não se preocupam com a presença de fornecedores dentro da empresa.

Nascimento e Pereira (2011) concluem que a empresa que eles analisaram (uma prestadora de serviços) não possui controle sobre os componentes que compõem seus serviços. O mesmo acontece no supermercado pesquisado. Ambos dependem do relacionamento com seus fornecedores, desse modo os autores também veem isso como uma oportunidade de aplicar a GCI. Segundo os autores, a empresa não possui gerenciamento exclusivo sobre estes componentes, fazendo com que a aplicação da GCI torne-se recomendável por abrir uma gama de oportunidades de negócio além das fronteiras da organização. Estes resultados contrapõem os achados de Souza (2008), já que na empresa por ele analisada alguns componentes eram de gerenciamento exclusivo da empresa, assim como os recursos humanos, desse modo, inibindo a aplicabilidade da GCI.

4.3 Níveis de Relacionamento

A empresa classifica seus fornecedores em *indústria* e *distribuidor* – “*em alguns casos compramos diretamente os produtos das fábricas, em outras situações estes [produtos] são representados por distribuidores*” – e pela participação no volume de compras da empresa. – “*alguns fornecedores chegam a concentrar 70% das nossas compras, em suas categorias*”.

Analisando a classificação de importância dos fornecedores, a gerência afirma que a empresa consegue obter preços mais baixos dos fornecedores menores, entretanto, mesmo com o grande poder de barganha que a empresa possui, devido ao alto volume de compras para atender às 46 lojas do grupo, a gerência considera que pouco consegue em desconto dos principais fornecedores. A gerência explica que: “*Dos principais fornecedores, pouco conseguimos baixar os preços por eles estipulados, mas nem mesmos as grandes redes nacionais conseguem. Os fornecedores multinacionais tendem a ser mais difíceis, já que querem um mercado com preços definidos e não querem entrar em negociação com os milhares de compradores que possuem.*”

Existe uma baixa rotatividade entre os fornecedores homologados pela empresa, sendo que o grupo dos principais fornecedores é representado por estes há muitos anos. Quanto a esse grupo – principais fornecedores – a gerência explica que a grande maioria honra seus compromissos e solicitações feitas pela empresa, mas que a empresa precisa cobrar e acompanhar estas, pois a maioria dos acordos/solicitações feitas pela empresa ocorre após ou durante a venda final e não na venda do fornecedor para a empresa. A gerência expõe que: “*Procuramos sempre fazer amarrações contratuais que facilite o relacionamento e as negociações.*”

A questão da confiança é um ponto delicado para a gerência. Explica que não pode confiar nos fornecedores, sendo necessário dispensar bastante energia para acompanhar e fazer cobranças dos contratos com os fornecedores. De modo geral, seria um risco muito grande, e até mesmo inviável para o funcionamento da empresa, confiar demasiadamente em seus fornecedores.

A empresa se reúne com seus fornecedores e realizam análise conjunta dos custos, compartilham informações de custos e desenvolvem pesquisas sobre os produtos concorrentes. Foi destacado que as reuniões com fornecedores ocorrem de modo pontual, para produtos específicos, analisando sempre o custo benefícios da atenção dispensada aos produtos.

O Quadro 4 foi desenvolvido a partir das respostas às perguntas Tipo 2 e exprime a opinião dos respondentes a respeito do fator condicionante *níveis de relacionamento*.

Quadro 4 – Respostas às perguntas Tipo 2 do questionário, relacionadas ao fator condicionante *Níveis de Relacionamento*.

PERGUNTAS TIPO 2	SIM %	NÃO %
Sua empresa tem fornecido informações sobre sua estrutura de custos a um ou alguns de seus fornecedores com o objetivo de se fazer uma análise conjunta dos custos?	81,5	18,5
Pelo menos um fornecedor tem compartilhado informações de custos com sua empresa com o objetivo de se fazer uma análise conjunta dos custos?	81,5	18,5
A empresa desenvolve pesquisa sobre os custos dos produtos concorrentes?	100,0	0,0

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A falta de confiança nos fornecedores é um fator inibidor para o supermercado exercer a GCI. A mesma situação ocorreu nos trabalhos de Camacho (2010) e Camacho e Moraes (2011), onde identificaram que sob a perspectiva dos hospitais pesquisados, os fatores *confiança nos planos de saúde e expectativa da divisão de benefícios econômicos* são fatores inibidores da GCI. No trabalho de Facci *et al.* (2011) constatou falta de confiança entre as empresas do próprio arranjo produtivo local, em virtude das suas relações não serem baseadas em uma dependência econômica entre as empresas e, possivelmente, no curto período de sua existência.

Há interdependência entre o supermercado e os principais fornecedores, fato não observado em Nascimento e Pereira (2011), onde se percebe que a empresa analisada possui um nível de relacionamento comum com seus fornecedores e clientes sem uma relação de interdependência maior, não sendo recomendada a aplicação da GCI.

A empresa cita que o relacionamento com os fornecedores é estável, fato também evidenciado no Faria *et al.* (2012). Aponta ainda que existe intermediário espírito de cooperação com os fornecedores. O espírito de cooperação por parte dos fornecedores também foi observado no Nascimento e Pereira (2011), onde se percebe, ainda, que a empresa não possui projetos de parceria com seus fornecedores, porém os mesmos mostram-se receptivos a essa iniciativa.

Na pesquisa de Facci *et al.* (2011) foram identificadas algumas dificuldades no relacionamento cotidiano das empresas, entretanto, de maneira geral, foi possível perceber que as empresas estão conscientes da necessidade de manterem bons relacionamentos entre elas. O mesmo ocorreu no supermercado analisado nesta pesquisa. O supermercado afirmou acreditar que o relacionamento com os fornecedores é fator importante para o sucesso de uma empresa. Fato que corrobora com os achados em Muritiba (2012), Cooper e Slagmulder (1999), Kajuter e Kulmala (2005), Souza e Rocha (2009), de que para realizar a aplicação da GCI é preciso existir um bom relacionamento entre as empresas. A questão da confiança é possivelmente o principal fator condicionante da GCI (KAJUTER; KULMALA, 2005; SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009; CAMACHO, 2010; FACCI; PACHECO; GARCIAS; ISIDORO, 2011), e este é um aspecto que precisa ainda ser desenvolvido na empresa pesquisada em relação aos seus fornecedores.

A melhoria no relacionamento com os fornecedores também foi mencionada na pesquisa Facci *et al.* (2011), que afirmam ter identificado que as empresas cada vez mais estão se preocupando em manter um bom “relacionamento”, uma vez que elas possuem acordo de parceria e buscam estratégias de cooperação.

Duas atitudes demonstram parceria entre o supermercado e seus fornecedores. São elas o compartilhamento de informações de custos com os fornecedores e a atuação dos funcionários dos fornecedores dentro do supermercado, para fazer a reposição dos produtos. Estes fatos

corroboram com os achados em Faria *et al.* (2012) em uma montadora, onde os fornecedores compartilhavam com a montadora não apenas informações, mas também funcionários que, muitas vezes, eram convocados a trabalhar no centro de tecnologia da montadora. A elaboração de orçamentos e de planilhas de custos em conjunto também é uma evidência que comprova a prática da GCI na relação da montadora com seus fornecedores.

4.4 Tipos de Cadeia

A empresa está cercada por muitos concorrentes e vislumbra um cenário mais acirrado com o surgimento de novos entrantes. A concorrência ocorre com a atuação de empresas locais e por grandes redes nacionais e internacionais. A gerência explica que a empresa está em um oceano vermelho e vê seu diferencial no preço e na identificação com o cliente local. A disponibilidade de fornecedores também é grande, de certa forma, até saturada. A gerência explica que: “*Hoje trabalhamos com um mix de fornecedores bastante extenso. Temos mais de 1.500 fornecedores cadastrados e negociamos com de cerca de 600 deles por mês.*” Entretanto, são poucos os fornecedores que possuem as marcas líderes, estando concentradas nos 30 maiores fornecedores. Desse modo, a empresa atua valorizando os fornecedores que disponibilizam os produtos *top of mind* e selecionando os melhores fornecedores dos produtos que possuem menos clientes fiéis.

A organização possui maior poder de barganha com os fornecedores nacionais, devido à maior proximidade com os gestores. Se o fornecedor atua no mercado multinacional o poder de barganha é menor. A gerência explica que a empresa possui uma categoria de produtos (não alimentícios) que ainda não “decolou”, vendo como empecilhos o baixo poder de compra sobre eles e o fato de envolver transações realizadas em dólar – o que a empresa não tem prática em realizar. A gerência expõe que: “*Hoje, como representamos a maior parte do mercado, temos um grande poder de negociação, mas esse poder é maior com os fornecedores das marcas menores; os fornecedores das grandes marcas não entram muito em negociação.*”

O Quadro 5, a seguir, foi desenvolvido a partir das respostas às perguntas Tipo 3, e exprime a opinião dos respondentes a respeito do fator condicionante *tipos de cadeia*.

Quadro 5 – Respostas às perguntas Tipo 3 do questionário, relacionadas ao fator condicionante *Tipos de Cadeia*.

PERGUNTAS TIPO 3	MÉDIA	MODA
Em relação aos seus principais fornecedores: 0 = Somos dominados por eles; 5 = Não ocorre dominação, há paridade entre nós; 10 = Exercemos domínio sobre eles.	5,46	5,0
Em relação aos principais fornecedores sobre vocês: 0 = Somos dominados por eles; 5 = Não ocorre dominação, há paridade entre nós; 10 = Exercemos domínio sobre eles.	5,69	5,0
Em relação à pressão da concorrência no dia a dia? 0 = Não sentimos a pressão da concorrência; 10 = O mercado é extremamente concorrido.	8,08	8,0

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

No cenário em que a empresa atua, considera-se o fator condicionante *tipos de cadeia* neutro, para tal posicionamento, argumenta-se que não foi possível classificar o tipo de cadeia em que a empresa está inserida em tirania (favorável à aplicação) nem democracia (desfavorável à aplicação).

Existem fatores que fazem com que o poder de barganha da empresa diminua. Estes resultados corroboram com os achados de Souza (2008), que analisou empresas participantes de cadeias democráticas e apontou este como um fator que inibe a aplicação da GCI, tendo em vista a concorrência do mercado onde atuavam. Em contraponto, o trabalho de Nascimento, Pereira e Scarpin (2012) classificou a empresa participante do estudo como membro de uma cadeia democrática, e julgou a implantação da GCI como recomendável nesta situação.

Para que aumentasse o sucesso da aplicabilidade da GCI no supermercado, este poderia aumentar os mecanismos de colaboração com os fornecedores e tornar os acordos com estes

formais. Poderia ainda aumentar seu poder de barganha diante dos fornecedores aumentando seu *market share* na região. Isto corrobora com a conclusão da pesquisa de Nascimento e Pereira (2011). Este estudo analisou o nível de relacionamento e o tipo de cadeia em que a empresa estava inserida, e se observou que a empresa analisada não possuía poder de imposição, assim, a aplicação da GCI não se mostrava recomendável. Os autores sugeriam que a empresa intensificasse o nível de relacionamento com seus clientes.

4.5 Mecanismos

A empresa participa ativamente das campanhas propostas pelos fornecedores, mostrando a realidade das vendas atuais e planejando conjuntamente as metas para aqueles produtos. Segundo a gerência: *“Nós coordenamos esforços com nossos fornecedores, com o intuito de alcançarmos metas através de um plano de negócios consistente, construído a quatro mãos, onde ambas as partes se comprometem com as contrapartidas e pontos destacados nesse plano de ação.”*

Quando existem campanhas e promoções que envolvem esforços dos supermercados e dos fornecedores, a empresa avalia a margem dos produtos e a importância do fornecedor que está sugerindo o projeto. De modo geral não há gastos por parte da empresa quando ocorre uma campanha nos seus supermercados, os gastos ficam com os fornecedores e o supermercado disponibiliza o espaço físico. O retorno ocorre por meio do aumento no volume de vendas dos produtos. Em suma, a empresa avalia a margem do produto e o “peso” do fornecedor no seu negócio para decidir se aceita ou não as propostas sugeridas. A gerência explica que: *“Nós medimos o sucesso das campanhas e parcerias com os fornecedores através da variação do volume de venda, da rentabilidade, redução do índice de rupturas em loja e CDs, nível de serviço e satisfação dos clientes nas lojas.”*

A empresa coopera e sente a cooperação dos fornecedores na troca de informações, estipulação de metas de vendas e planejamento conjunto, ocorrendo conversas com temas específicos, estando em pauta um determinado produto ou categoria de produtos. A gerência expõe que: *“Temos avaliação diária e mensal que nos posiciona se foi ou está sendo satisfatória a parceria. Procuramos sempre fazer com que os fornecedores fiquem informados e ao mesmo tempo participem de todas as nossas atividades.”*

O Quadro 6 mostra as respostas às perguntas Tipo 3 e exprime a opinião dos respondentes a respeito do fator condicionante *mecanismos*.

Quadro 6 – Respostas às perguntas Tipo 3 do questionário, relacionadas ao fator condicionante *Mecanismos*.

PERGUNTAS TIPO 3	MÉDIA	MODA
Com que frequência sua empresa se reúne com os principais fornecedores para debater os preços adequados para revenda aos clientes? Escala: 0 = Nunca; 10 = Sempre.	7,9	9,0
Com os principais fornecedores, a empresa tem acordo de cumprimento de metas? Ou seja, se a empresa comprar determinada quantidade dos produtos do fornecedor ganha algum tipo de benefício? Escala: 0 = Nunca; 10 = Sempre.	6,2	6,0

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A empresa firmou acordos de cooperação com alguns fornecedores, entretanto, isso aconteceu poucas vezes e de maneira pontual. A dinâmica do negócio da empresa faz com que poucos acordos formais sejam firmados e existam poucos mecanismos disciplinadores, capacitores e incentivadores. Faria *et al.* (2013) evidenciaram situação diferente em seu estudo, em que a prática de abertura de planilhas com informações de custos ocorre em cerca de 90% dos relacionamentos entre montadora e seus principais fornecedores. Este é um fator que, segundo os autores, sugere a existência da prática da GCI, pois não há o porquê das empresas compartilharem tantas informações se não as estiverem coordenando ações com o intuito de reduzir custos, tal como comentam Coad e Cullen (2006) e Agndal e Nilsson (2009).

No supermercado foram constatados mecanismos disciplinadores, mas não foram evidenciados mecanismos capacitores e mecanismos incentivadores. Apesar de a empresa receber benefícios dos fornecedores caso atinja determinadas metas, a diretoria afirmou que estes benefícios são irrisórios e não interferem nas decisões da empresa. No trabalho de Nascimento e Pereira (2011) o mesmo aconteceu, já que foram encontrados apenas mecanismos disciplinadores e não os demais. O mesmo ocorreu na pesquisa de Souza e Rocha (2008), onde apenas mecanismos disciplinadores foram detectados no relacionamento de duas empresas com seus clientes e fornecedores, sendo que a abertura de livros e contrato de nível de serviços ajudaram as empresas a disciplinar seus relacionamentos. Flores *et al.* (2010), ao analisar sete empresas, demonstraram uma tendência dos mecanismos incentivadores serem pouco usados pelas empresas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ambiente no qual uma empresa está inserida interfere no sucesso ou não da utilização de ferramentas de gestão. No caso da GCI, a análise dos fatores condicionantes ajuda os gestores a determinar a aplicabilidade desta abordagem em suas empresas.

Analisando a funcionalidade dos produtos, que seria “o fator que determina o seu uso prático por parte dos consumidores e é de compreensão imediata pelos usuários, ou seja, sua utilidade (funções)” (SOUZA; ROCHA, 2009), é possível afirmar que a funcionalidade não está nos produtos – já que a empresa revende produtos – mas sim, no que a empresa considera ser um diferencial estratégico, ou seja, as vantagens percebidas pelos clientes em frequentar seus supermercados. As principais vantagens da empresa frente aos concorrentes estão no fato de ser taxada como a mais barata da região – praticando preços populares –, e por ter características regionais, ou seja, vende produtos típicos da região. A baixa margem praticada pela empresa e as funcionalidades percebidas pelos consumidores são fatores que incentivam a aplicabilidade da GCI – ou seja, o fator condicionante *produto* incentiva a aplicabilidade da GCI naquela ambiência.

Analisando o fator condicionante *componentes*, a empresa possui baixo nível de restrição tecnológica em suas atividades, ou seja, a empresa pode ter um relacionamento mais próximo com os fornecedores e ter menor preocupação em esconder possíveis vantagens tecnológicas em sua atuação. Quanto ao índice de valor dos componentes, a empresa deve fazer uma análise e determinar quais produtos e/ou quais fornecedores receberão essa abordagem de gestão - aqueles com baixo índice de valor devem receber maior atenção dos gestores. No caso do supermercado, os produtos com alto índice de valor são aqueles considerados mais importantes para a empresa; aqueles que não podem deixar de disponibilizar nas prateleiras – geralmente as marcas líderes. Independente da margem que elas [marcas líderes] ofereçam, são indispensáveis, já que servem como iscas para os clientes e ajudam a vender outros produtos. Por sua vez, os produtos com baixo índice de valor são representando pelas marcas menos conhecidas, representadas por muitos fornecedores (1.480 fornecedores), o que dificulta a aplicação da GCI. De modo geral a empresa apresenta baixo nível de restrição tecnológica, os principais fornecedores apresentam alto índice de valor, e a maioria dos fornecedores apresenta baixo índice de valor, assim, neste cenário, a aplicação da GCI é provável ou muito provável, desse modo o fator condicionante *componentes* incentiva a aplicabilidade da GCI naquela ambiência.

A empresa classifica seus fornecedores por *indústria* e *distribuidor* e pela participação no volume de compras da empresa. Entretanto, não realiza nenhuma classificação advinda da análise das características de seu relacionamento com os fornecedores e não realiza análise sobre aspectos como interdependência, estabilidade, cooperação e confiança. Existe alta interdependência entre a empresa e os pequenos fornecedores – já que muitos vendem exclusivamente para o supermercado – e os grandes fornecedores – já que precisam da rede

para atuar na região; alta estabilidade, pois a empresa possui baixa mudança nos principais fornecedores homologados como parceiros; intermediária cooperação entre os fornecedores; e baixa confiança em seus fornecedores.

Este ponto – a confiança – foi tratado como a questão mais delicada por parte do supermercado, já que, segundo os respondentes, têm que acompanhar e supervisionar a atuação dos fornecedores e os contratos em vigência. Outro ponto alegado é que os fornecedores tentam vender produtos que a empresa não necessita, com o intuito de conseguirem alcançar suas metas, já que os fornecedores sugerem o pedido de compra para o supermercado, cabendo a este confirmar ou fazer alterações no pedido de compra. Caso a empresa não preste bastante atenção, os fornecedores tentam vender produtos “enclachados”. Foi relatado que existe mais flexibilidade e cooperação por parte dos fornecedores nacionais, já que a empresa consegue barganhar melhores preços. Em suma, devido à alta interdependência, alta estabilidade, intermediária cooperação e baixa confiança, é possível classificar o nível de relacionamento entre *auxiliar* e *principal*. Nas duas classificações a aplicação da GCI é incentivada, ou seja, o fator condicionante *níveis de relacionamento* incentiva a aplicação da GCI, ponderando a questão da cooperação e da confiança como fatores que inibem a prática.

De modo geral a empresa está cercada por muitos concorrentes e por muitos fornecedores, e afirma que não domina o mercado, que a concorrência é forte e que o cenário tende a tornar-se mais complexo com a ameaça de novos entrantes. Pelo mercado não ser dominado pela empresa e por possuir baixo poder de barganha (com os fornecedores das marcas líderes) são fatores que inibem a aplicação da GCI. Classificar pontualmente qual é o tipo de cadeia que a empresa está inserida requereria um trabalho e análise – inclusive *in loco* – mais aprofundado, entretanto, pelas respostas dadas pelos gestores, observa-se que, principalmente porque o mercado é dominado por algumas redes, é uma cadeia oligarca. Esta classificação afirma que a aplicabilidade da GCI é neutra. O alto nível de concorrência e o baixo poder de barganha com os principais fornecedores são fatores que dificultam a aplicabilidade da GCI – ou seja, o fator condicionante *tipos de cadeia* é neutro quanto à aplicabilidade da GCI naquela ambiência.

A parceria em projetos, que ocorre entre as empresas e fornecedores, se dá principalmente em campanhas publicitárias que se desenvolvem dentro do supermercado. A empresa cede o espaço físico para aos fornecedores quando percebe que o aumento nas vendas de um produto é interessante para o negócio. Possuem o cuidado inclusive de não divulgar uma marca de maneira excessiva para que não afete significativamente a venda de produtos similares no supermercado. Os acordos de cooperação ocorrem, na maioria das vezes, de maneira “informal”, mas observa-se sempre a confidencialidade entre as partes. Os gestores afirmam que a dinâmica do mercado exige que muitos acordos ocorram de maneira informal. A empresa se reúne com seus fornecedores para debater e elaborar planilhas conjuntas de custos, o que é um fator que incentiva a aplicabilidade da GCI. Caso a empresa consiga bater metas de vendas dos produtos dos fornecedores, ela recebe alguns benefícios, mas segundo os administradores, são “brindes irrisórios” (viagens para eventos, por exemplo) que não afetam a decisão da empresa na comercialização daquele produto. A informalidade no relacionamento e a pouca utilização de mecanismos que regulem a relação dos fornecedores e empresa são fatores que inibem a aplicabilidade da GCI – ou seja, o fator condicionante *mecanismos* inibe a aplicabilidade da GCI naquela ambiência.

Em linhas gerais, o cenário no qual a empresa está inserida fornece muitos fatores que incentivam a aplicação de ações coordenadas entre empresas e fornecedores, entretanto, a dinâmica do mercado e a falta de confiança nos relacionamentos são os principais inibidores. Contudo, as empresas não podem esperar por um cenário perfeito para utilizar as abordagens contemporâneas de custos – como a GCI. Devem se esforçar com o intuito de tornar suas cadeias de suprimentos mais eficientes. Concluindo, o sucesso da aplicação das ferramentas de

gestão de custos depende da ambiência em que a empresa está inserida, desse modo, é necessário compreender o mercado e analisar quais fatores favorecem e quais desfavorecem a utilização destas ferramentas. Os trabalhos deste tipo, acerca da GCI, ainda são incipientes, e há necessidade de que mais trabalhos busquem compreender como funciona o mercado.

Como sugestões para trabalhos futuros, é recomendada a aplicação de pesquisas semelhantes a esta em supermercados de regiões diferentes, para analisar como as idiossincrasias afetam as respostas dos gestores. Sugere-se ainda, um estudo para analisar se as empresas que participam de arranjos produtivos ou associações, pelo fato de terem mais relacionamentos com outras empresas, estão mais abertas a receber a GCI e, por fim, sugere-se a criação de um modelo que ajude os gestores a identificar o tipo de cadeia em que a empresa está inserida.

REFERÊNCIAS

AGNDAL, Henrik.; NILSSON, Ulf. Interorganizational cost management in the exchange process. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 2, p. 85-101, 2009.

AGNDAL, Henrik.; NILSSON, Ulf. Supply chain decision-making supported by an open books policy. **International Journal of Production Economics**, v. 116, n. 1, p. 154-167, 2008.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. **Fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: Uma Abordagem à Luz da Teoria da Contingência**. 2010. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues.; MORAES, Romildo de Oliveira. Gestão de Custos Interorganizacionais: evidências empíricas em hospitais privados no Brasil. In: ENCONTRO DA ANPAD, 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2011, CD-ROM.

COAD, Alan.; CULLEN, John. Interorganizational cost management: towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 4, p. 342-369, 2006.

COOPER, Robin. Japanese cost management practices. **CMA Magazine**, v. 68, n. 8, p. 20-26, 1994.

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

COOPER, Robin.; YOSHIKAWA, Takeo. Inter-organizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. **International Journal of Production Economics**, v. 37, n. 1, p. 51-62, 1994a.

COOPER, Robin.; YOSHIKAWA, Takeo. Kamakura Ironworks Co. Ltd. **Harvard Business School Cases**, p. 1-8, 1994b

DEKKER, Henri.; SMIDT, Peter. A Survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. **International Journal of Production Economics**, v. 84, n. 3, p. 293- 305, 2003.

FACCI, Nilson.; PACHECO, Vicente.; GARCIAS, Paulo Mello.; CLAUDINEI, Isidoro. Um estudo sobre os fatores condicionantes na Gestão de Custos Interorganizacionais em um arranjo produtivo local. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2012, CD-ROM.

FARIA, Ana Cristina de.; SOARES, Iderlan Charles.; ROCHA, Welington.; ROSSI, George Bedinelli. A prática da Gestão de Custos Interorganizacionais em uma montadora de veículos do Grande ABC. In: ENCONTRO DA ANPAD, 36., 2012, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2012, CD-ROM.

FARIA, Ana Cristina de.; SOARES, Iderlan Charles.; ROCHA, Welington.; ROSSI, George Bedinelli. A prática da Gestão de Custos Interorganizacionais em uma montadora de veículos na Região do Grande ABC. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 49, p. 617-638, 2013.

FARIAS, Rafael Araújo Sousa.; GASPARETTO, Valdirene. Gestão de Custos Interorganizacionais: um estudo bibliométrico. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21., 2014, Natal. **Anais...** Natal: Associação Brasileira de Custos, 2014.

FAYARD, Dutch.; LEE, Lorraine.; LEITCH, Robert.; Kettinger, William. Effect of Internal Cost Management, Information Systems Integration, and Absorptive Capacity on Interorganizational Cost Management in Supply Chains. **Accounting Organization & Society**, v. 37, n. 3, p. 168-187, 2012.

FLORES, Jéferson de Souza.; SILVEIRA, Márcio Schuch.; SOUZA, Marcos Antônio de.; SANTOS, Marcos Volnei dos. Fatores condicionantes para a implementação da Gestão Interorganizacional de Custos: um estudo empírico em empresas no Rio Grande do Sul. In: CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUR, 5., 2010, La Plata. **Anais...** La Plata: AURCO, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GÜNTHER, Hartmut. Pesquisa qualitativa versus pesquisa quantitativa: esta é a questão? **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, v. 22 n. 2, p. 201-210, 2006.

HOFFJAN, Andreas.; LÜHRS, Sebastian.; KOLBURG, Anja. Cost Transparency in Supply Chains: Demystification of the Cooperation Tenet. **Schmalenbach Business Review**, v. 63, n. 3, p. 230-251, 2011.

SARAIVA JR., Abraão Freires; RODRIGUES, Maxweel Veras.; COSTA, Reinaldo Pacheco da. Método de determinação da margem de contribuição de produtos com variabilidade de preços e custos diretos unitários: uma aplicação em uma indústria de produtos plásticos. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 4, n. 3, p. 33-61, 2009.

KAJUTER, Peter.; KULMALA, Harri. Open book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 2, p. 179-204, 2005.

KULMALA, Harri.; KAJUTER, Peter.; VALKOKARIA, Katri. Inter-organizational Cost Management in SME networks. In: MANUFACTURING ACCOUNTING RESEARCH, COST AND PERFORMANCE MANAGEMENT IN SERVICES AND OPERATIONS, 8., 2007, Trento. **Anais...** Trento: EIASM, 2007.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade.; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MÖLLER, Klaus.; WINDOLPH, Melanie.; ISBRUCH, Felix. The effect of rational factors on open-book accounting and inter-organisational cost management in buyer-supplier partnerships. **Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 17, n. 2, p.121–131, 2011.

MOURITSEN, Jan.; HANSEN, Allan.; HANSEN, Carsten Ørts. 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, 2001.

MURITIBA, Sheila de Souza. **Gestão de custos interorganizacionais no ambiente de relação comprador-fornecedor: um estudo empírico**. 2012. 93 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, Vitória 2012.

NASCIMENTO, Sabrina do.; PEREIRA, Alexandre Matos. Gestão de Custos Interorganizacionais em transportadora de carga fracionada. In: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS – SIMPOI. 14., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: [FGV], 2011.

NASCIMENTO, Sabrina do.; PEREIRA, Alexandre Matos.; SCARPIN, Jorge Eduardo. Os fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais em uma indústria metalúrgica da cidade de Rio do Sul – SC. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 7 n. 2 p. 1-22, 2012.

SEAL, Willie.; CULLEN, John.; DUNLOP, Alec.; BERRY, Tony.; AHMED, Mirghani. Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 3, p. 303-322, 1999.

SEURING, Stefan.; GOLDBACH, Maria. **Cost management in supply chains**. Nova York: Springer, 2002.

SHANK, John.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Revolução dos custos: como reinventar sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

SOUZA, Bruno Carlos de. C; ROCHA, Welington. **Gestão de Custos Interorganizacionais: Ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Bruno Carlos de. **Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais**. 2008. 150 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SOUZA, Bruno Carlos de.; ROCHA, Welington. Fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 8., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2008. CD-ROMa.

SOUZA, Rodrigo Paiva.; SOUZA, Bruno Carlos de.; BORINELLI, Márcio Luiz. 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: Associação Brasileira de Custos, 2010. CD-ROM.