

DOI: 10.7819/rbgn.v15i49.1228

ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

A Prática da Gestão de Custos Interorganizacionais em uma Montadora de Veículos na Região do Grande ABC

The Adoption of Interorganizational Cost Management in a Vehicle Assembly Plant in the Greater Region of ABC

La Práctica de la Gestión de Costos Interorganizacionales en un Ensamblador de Vehículos Automotores en la Región del Grande ABC

Ana Cristina de Faria¹
Iderlan Charles Soares²
Wellington Rocha³
George Bedinelli Rossi⁴

Recebido em 12 de março de 2012 / Aprovado em 14 de novembro de 2013

Editor responsável: Ivam Ricardo Peleias, Dr.

Processo de avaliação: *Double Blind Review*

RESUMO

Faz-se necessário que organizações definam estratégias de gestão de custos em relacionamentos interorganizacionais existentes nas Cadeias de Suprimentos (CS), focalizando não apenas redução de custos individuais, mas a melhoria da vantagem competitiva das referidas cadeias. A Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) focaliza a minimização de custos, criando vantagens competitivas frente às cadeias concorrentes. O objetivo deste trabalho é verificar como

está sendo praticada a GCI na cadeia em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC (SP). No desenvolvimento de uma pesquisa exploratória, foram entrevistados dez gestores das áreas de Suprimentos, Pesquisa e Desenvolvimento, Engenharia de Qualidade de Fornecedores, Logística e Finanças, visando identificar e analisar os aspectos que caracterizam a prática da GCI na cadeia da montadora. Pode-se constatar que há prática da GCI em todas as etapas do ciclo de vida do produto, focadas na redução

1. Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP) Professora da Universidade Municipal de São Caetano do Sul (USCS) [anacfaria@uscs.edu.br]
Endereço da autora: Rua Santo Antônio, 50 – CEP: 09521-160 – São Caetano do Sul – SP – Brasil
2. Mestre em Administração pela Universidade Municipal de São Caetano do Sul (USCS) Professor da Faculdades Metropolitanas Unidas (FMU). [iderlan.s@uol.com.br]
Endereço do autor: Av. Liberdade, 683, Liberdade – CEP 01503-001 – São Paulo – SP – Brasil
3. Doutor em Controladoria e Contabilidade e Professor da Universidade de São Paulo – USP. [w.rocha@usp.br]
Endereço do autor: Av. Professor Luciano Gualberto, 908, Butantã – CEP 05508-900 – São Paulo – SP – Brasil
4. Doutor em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV/SP. Professor da Universidade de São Paulo e da Escola Superior de Propaganda e Marketing – ESPM. [george.rossi@gmail.com]
Endereço do autor: Rua Dr. Alvaro Alvim, 123, Vila Mariana – CEP 04018010 – São Paulo – SP – Brasil

de custos e melhoria contínua dos processos e produtos. Os resultados obtidos evidenciam que a prática da GCI torna os relacionamentos entre a montadora e os fornecedores mais rentáveis e duradouros, apesar de ficar clara a dependência da maioria dos fornecedores e não ficar caracterizada a transparência mútua. A GCI é ferramenta capaz de gerar benefícios para toda a cadeia, devendo ser incluída na gestão estratégica das empresas.

Palavras-chave: Gestão de custos interorganizacionais. Indústria automobilística. Relacionamentos interorganizacionais.

ABSTRACT

It is necessary that organizations define strategies for cost management in interorganizational relationships existing in the Supply Chain (SC), focusing not only on reducing individual costs, but on improving the competitive advantage of these chains. The Interorganizational Cost Management (ICM) focuses on minimizing costs, creating competitive advantages in relation to competing chains. The objective of this study was to check how the ICM has been applied in the chain of an automotive assembly plant in the Greater Region of ABC (state of São Paulo). In conducting the exploratory research, we inquired of 10 managers in the areas of Procurement, R&D, Supplier Quality Engineering, Logistics and Finance, to identify and analyze the aspects that characterize the practice of ICM in the assembly plant chain. We found that the ICM is adopted in all phases of the life cycle of the product, focused on cost reduction and continuous improvement of processes and products. The results show that the practice of ICM makes the relationships between the assembly plant and its suppliers more profitable and sustainable, and it is a tool capable of delivering benefits to the entire chain. Therefore, it should be included in the strategic management of companies.

Keywords: Automotive industry. Interorganizational cost management. Interorganizational relationships.

RESUMEN

Es necesario que las organizaciones definan estrategias para la gestión de costos en las relaciones interinstitucionales existentes en la Cadena de Suministro (CS), centrándose no solo en reducir los costos individuales, sino en mejorar la ventaja competitiva de estas cadenas. La Gestión de Costos Interorganizacionales (GCI) se centra en minimizar los costos y la creación de ventajas competitivas para las cadenas competidoras. El objetivo de este estudio es verificar la forma en que se practica en GCI en la cárcel en un ensamblador de vehículos automotores en la región del Grande ABC (SP). En el desarrollo de una investigación exploratoria fueron entrevistados 10 administradores en las áreas de Compras, Investigación y Desarrollo, Ingeniería de Calidad de Proveedores, Logística y Finanzas, para identificar y analizar los aspectos que caracterizan la práctica de la GCI en el montaje de la cadena. Es evidente que se desarrolla la práctica de la GCI en todas las etapas del ciclo de vida del producto, centrada en la reducción de costos y la mejora continua de procesos y productos. Los resultados muestran que la práctica de GCI hace que las relaciones entre el fabricante de automóviles y los proveedores sean más rentables y sostenibles, y una herramienta capaz de proporcionar beneficios a toda la cadena se debe incluir en la gestión estratégica de las empresas.

Palabras clave: Gestión de los costos entre organizaciones. Industria del automóvil. Relaciones interorganizacionales.

I INTRODUÇÃO

Os novos paradigmas interferem e mudam as práticas de consumo e produção, alterando a dinâmica dos relacionamentos e da estrutura social (CASTELLS, 2001). Atuando em uma rede interorganizacional, a empresa deixa de ser observada individualmente, mas em um contexto no qual está inserida com uma ou mais empresas que atuam de forma interligada, podendo compartilhar recursos, pessoas e tecnologias, com uma

única forma de atuação, uma mesma estratégia ou estratégias semelhantes (DEKKER, 2003).

As redes interorganizacionais destacam-se por sua flexibilidade e capacidade de adaptação, propiciando uma nova postura estratégica e de visão de mercado, ocorrendo uma maior interação entre os membros da Cadeia de Suprimentos (CS), de forma duradoura, por meio da troca de informações e de experiência, sem comprometer a independência dos participantes (HOLWEG et al., 2005).

Na medida em que a organização cresce, a estratificação da gestão e da amplitude de controle torna-se crucial, e a gestão de operações vai se dissociando da gestão estratégica. Na visão de Borinelli e Rocha (2007), a Gestão Estratégica de Custos (GEC) não se resume, simplesmente, às ações que busquem redução de custos, mas trata de ações que busquem melhorar a vantagem competitiva da empresa em termos amplos. É nesse novo cenário que a maioria das grandes empresas, atualmente, passou a implantar estratégias de gestão de custos voltadas para seus relacionamentos interorganizacionais (KULMALA, PARANKO, UUSI-RAUVA, 2002).

Surge, então, a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI), focada na redução de custos na CS das empresas, e o aumento da rentabilidade, por meio da cooperação, colaboração e compartilhamento de informações entre os membros da cadeia de suprimentos (AGNDAL, NILSSON, 2009). Trata-se de uma ferramenta avançada de minimização de custos e otimização de rentabilidade, com ênfase na colaboração de toda a CS.

A GCI caracteriza-se como uma ferramenta da GEC focada na minimização de custos, criando vantagens competitivas frente às cadeias concorrentes. Na visão de Souza e Rocha (2009, p. 21), a “GCI é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor, além da própria empresa”. Esse processo torna-se uma ferramenta capaz de gerar benefícios a toda cadeia, e deve ser incluído no planejamento e na gestão estratégica das empresas (COOPER, SLAGMULDER, 1999).

A compreensão da GCI requer mudança de foco da análise para a cadeia de valor das empresas

com ênfase na agregação de valor (DEKKER, 2003). A cadeia de valor representa as atividades executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e manter um produto (PORTER, 1989). Nessa abordagem, é limitado o conceito de Cadeia de Valor, que foca as atividades que as empresas realizam internamente.

A abordagem estratégica de GCI é a de que o conceito de cadeia de valor deve ir além do espaço interno da empresa e abranger sua rede de negócio (fornecedores e clientes), contemplando o sistema de valores, e prospectar maior retorno tanto para compradores quanto para vendedores, geralmente enfatizando a otimização da relação benefício/custo para o cliente (SEURING, GOLDBACH, 2002).

Assim, a exploração dos elos (ligações) de uma cadeia externa de valor requer o conhecimento das atividades fronteiriças cliente-fornecedor-cliente, tanto a montante (fornecedores dos fornecedores) quanto a jusante (clientes dos clientes). Além dessa possibilidade operacional e logística, é possível, ainda, vislumbrar-se oportunidades de otimização da gestão tributária (BORINELLI, ROCHA, 2007).

A crescente importância desse processo tem levado pesquisadores, como Cooper e Yoshikawa (1994), Cooper e Slagmulder (1998), Cokins (2000), Goldbach (2002), Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2002), Seuring e Goldbach (2002), Dubois (2003) e Agndal e Nilsson (2008, 2009, 2010), entre outros, a desenvolverem trabalhos que contribuem para que a Gestão de Custos seja realizada além dos limites da firma.

Nesses trabalhos, considera-se necessário que as organizações definam estratégias de Gestão de Custos nos relacionamentos interorganizacionais. Em nível nacional, também se pode destacar os trabalhos de Aguiar, Rezende e Rocha (2008), Souza (2008), Souza e Rocha (2009), Camacho (2010), Facci (2011), Faria et al. (2010) e Nascimento e Pereira (2011), entre outros.

Como justificativa para a escolha da indústria automobilística como objeto de estudo da pesquisa, pode-se citar a importância desse segmento para a Economia e suas constantes mudanças ocorridas nos últimos anos sendo

considerada, ainda nos dias de hoje, como a maior atividade industrial mundial (WOMACK, JONES, ROOS, 2004).

Em função de todas essas mudanças, nos últimos anos a indústria automobilística, foco deste estudo, passou por intensa reestruturação de seu processo produtivo. As “velhas” estruturas de pequenas empresas independentes ou grandes empresas integradas verticalmente não atendem aos novos desafios (CARMO, HAMACHER, 2001).

Dessa forma, foi necessário desenvolver novos mecanismos de gestão nas Cadeias de Suprimentos para continuar sua trajetória de crescimento e o segmento, conforme Holweg et al. (2005), passou por uma ampliação dos relacionamentos interorganizacionais e reforço das parcerias entre os membros da cadeia da indústria automobilística, o que justifica esse segmento ser o foco deste estudo.

Diante desse contexto, tem-se a questão que norteia esta pesquisa: *Como está sendo praticada a Gestão de Custos Interorganizacionais em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC?* Para a obtenção da resposta a essa pergunta, faz-se necessário um estudo das relações da montadora de automóveis e seus fornecedores de primeiro nível em sua Cadeia de Suprimentos (CS), quanto ao compartilhamento de informações operacionais, econômicas, financeiras, e até mesmo técnicas, ao longo do processo produtivo. Para responder à questão de pesquisa, o objetivo geral deste trabalho é verificar como está sendo praticada a GCI em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC.

A GCI é um tema emergente no mundo. O trabalho de Cooper e Slagmulder (1999) é pioneiro na área de Contabilidade Gerencial em nível internacional, e por esse motivo é citado intensamente ao longo deste artigo. No Brasil, Bitti, Aquino e Pagliarussi (2007) comentaram sobre os custos de monitoramento das redes de negócios e a Teoria da Agência; mas a primeira referência no que tange ao controle de gestão interorganizacional, e que remete efetivamente à GCI, é de 2008, com a defesa da dissertação de Souza (2008).

Desde então, foram desenvolvidos alguns trabalhos, em nível nacional, sobre o tema, como os de Aguiar, Rezende e Rocha (2008), Souza (2008), Souza e Rocha (2009), Camacho (2010), Faria et al. (2010) e Nascimento e Pereira (2011), entre outros.

Considera-se que este estudo justifica-se por trazer mais uma contribuição, com base em pesquisa empírica em segmento relevante da Economia, a indústria automobilística, para ampliar e aprofundar o nível de conhecimento existente nas áreas de gestão estratégica, redes de negócios e relacionamentos interorganizacionais, além da Contabilidade Gerencial. Espera-se que este trabalho possa contribuir para o enriquecimento do debate sobre os temas supracitados, de forma a potencializar ou manter as vantagens competitivas das empresas e redes.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 Relacionamentos interorganizacionais na cadeia produtiva automotiva

Uma das principais características do atual ambiente de negócios é a necessidade de as organizações atuarem de forma conjunta e associada, em uma rede de negócios, compartilhando todos os tipos de recursos a partir da definição de estratégias específicas. Essas tendências têm levado as empresas a estabelecerem relações de cooperação e eliminação de fronteiras que as limitavam, passando a formar cadeias, conglomerados, redes e alianças (MOURITSEN, THRANE, 2006).

As mudanças ocorridas na indústria automobilística forçaram os fornecedores das montadoras a ajustarem seus processos para atender às novas exigências, provocando modificações estruturais na cadeia produtiva, exigindo uma coordenação mais específica das atividades desenvolvidas e uma maior integração entre os membros da cadeia (STURGEON, BIESEBROECK, GEREFFI, 2008).

Essa situação impõe às empresas medidas rápidas para atender às necessidades do negócio, que tem respondido a essa demanda, adotando

uma estrutura organizacional descentralizada e baseada em grupos de trabalho. Os gestores precisam ter uma percepção dos diferentes focos de operação, constantemente influenciados pelas mudanças, analisando as atividades executadas pela empresa e por seus parceiros, dando lugar à rapidez de entrega, flexibilidade de volume, confiabilidade de entrega e diferenciação do produto (CHILDERHOUSE et al., 2003).

A Cadeia de Suprimentos (CS) é um recorte da rede e, na visão de Cox, Sanderson e Watson (2001, p. 28), é “uma rede de relacionamentos diádicos de troca que deve existir para a criação de qualquer produto ou serviço que será fornecido a um consumidor final”. Os relacionamentos que se encontram em certo campo social (diádicos), no caso da CS, entre empresa, fornecedores e clientes, são necessários para que haja a produção de um bem ou serviço, de maneira que o cliente final seja atendido em suas necessidades e seja assegurada vantagem competitiva.

Com o aumento da competitividade, o processo de interação impulsiona novos desafios e oportunidades à organização e ao gerenciamento do processo produtivo; intensificam-se as relações na CS das empresas que passam a compartilhar informações operacionais, econômicas e financeiras, objetivando tornar as empresas mais competitivas e sustentáveis (MYERS, CHEUNG, 2008).

Lambert, Garcia-Dastugue e Croxton (2005) e Bowersox, Closs e Cooper (2005) afirmam que as CS tendem a ser múltiplas e integradas, compartilhando recursos e partilhando riscos e custos. O grande impulsionador a ser observado pelos parceiros dentro da CS é a mudança de cultura em relação ao foco estratégico, pois este não é o de menor preço, mas sim o de menor custo.

Com uma abordagem integrada de cada elo da CS, as organizações passarão a obter significativas vantagens competitivas, por meio da cooperação e colaboração, o que se materializa por meio do compartilhamento de informações, tais como custos e resultados, que estão contemplados no alicerce da GCI (COOPER, SLAGMULDER, 1999).

Cada vez mais as empresas buscam uma redução de custos ao longo do processo produtivo.

Souza e Rocha (2009) destacam que, em um cenário de forte competição, as empresas não podem minimizar custos baseadas apenas em aspectos internos; devem, sim, adotar uma visão estratégica dos custos, que contemple as empresas com as quais se relacionam, e isso remete à CS, tal como comenta Cokins (2000).

Ao analisar sua CS, as empresas devem considerar a importância das relações estabelecidas entre clientes e fornecedores ao longo dos diversos níveis de produção. Na indústria automobilística, foco deste estudo, assim como em qualquer outra indústria, o fortalecimento das relações entre os membros de sua cadeia produtiva é fundamental para o compartilhamento de informações e redução de custos (STURGEON, BIESEBROECK, GEREFFI, 2008).

Coad e Cullen (2006) reforçam que o aperfeiçoamento das relações entre as empresas de uma cadeia deve levar à redução de custos e, também, à criação de valor. Para a realização dessa análise, faz-se necessário um estudo aprofundado das relações das empresas que participantes de uma cadeia; o que destaca a importância de haver uma Gestão de Custos conjunta nos relacionamentos interorganizacionais.

As definições e posições dos diversos autores supracitados evidenciam a importância das questões relativas aos custos incorridos em relacionamentos interorganizacionais, principalmente no que se refere ao comportamento colaborativo entre os membros de uma CS, que preconizaram a necessidade de haver uma GCI.

2.2 Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI)

As pesquisas sobre relacionamentos interorganizacionais com foco em controles de gestão aumentaram consideravelmente desde 1999. Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), Hakansson e Lind (2004), Dekker (2004) e Caglio e Ditillo (2008), entre outros, estudam a evolução dos mecanismos de controle de gestão associados aos relacionamentos interorganizacionais. Esses autores buscaram compreender como ocorre o surgimento de problemas de controle, a interação

com o projeto de controle e o ambiente em que a relação está situada.

A integração entre empresas que atuam conjuntamente em uma CS tem provocado necessidade de uma Gestão de Custos mais ampla; diante da busca de meios para coordenar e compartilhar informações, o que tem estimulado os relacionamentos interorganizacionais a se desenvolverem com maior nível de interdependência entre as empresas (AGNDAL, NILSSON, 2008).

Cada vez mais, as empresas buscam minimização de custos ao longo do processo produtivo e 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; isso, porém, só se efetiva se houver, de fato, cooperação e colaboração, o que se materializa por meio do compartilhamento de informações de natureza físico-operacional, bem como de natureza econômico-financeira, como custos e resultados, que estão contemplados no alicerce da GCI (COOPER, YOSHIKAWA, 1994).

As literaturas sobre Contabilidade Gerencial Estratégica e Gestão Estratégica de Custos (GEC), em grande parte, têm apresentado trabalhos com a incidência de colaboração, permitindo analisar não apenas os processos em que há agregação de valor por parte da empresa, mas a cadeia de produção como um todo, investigando os antecedentes e consequências na CS ou em redes de negócios, como os de Simmonds (1981), Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), Dubois (2003) e Hakansson e Lind (2004), entre outros.

A perspectiva que ganha atenção no mundo dos negócios é a ideia de que a Gestão de Custos possa ser aplicada em toda a CS. As empresas precisam desenvolver alianças estratégicas em vários aspectos, mas principalmente na Gestão de Custos (GIANIASSELLA, SOUZA, ALMEIDA, 2008). A cooperação mútua e o compartilhamento dos riscos são elementos fundamentais para alcançar os objetivos da cadeia ou rede de negócios, e se as empresas, membros dessa cadeia, agirem individualmente, atingirão seus objetivos individuais, mas não compartilharão riscos significativos e não irão comprometer-se mutuamente (MYERS, CHEUNG, 2008).

A GEC não só conduz a uma melhoria de desempenho das empresas como também estimula o gerenciamento dos custos, exigindo um enfoque nos aspectos externos da empresa, e tornou-se um elemento de suporte para a integração da cadeia produtiva em todos os seus estágios (SEURING, 2002). O escopo do gerenciamento de custos na cadeia deve compreender todas as etapas do processo, o que implica um modelo que ultrapassa os limites organizacionais e que pode envolver fornecedores e clientes (GOLDBACH, 2002; KULMALA, PARANKO, UUSI-RAUVA, 2002).

O mais importante da visão da GEC consiste em relacionar, explicitamente, a Gestão de Custos com a estratégia empresarial, bem como o contexto competitivo em que se cria valor para o cliente. A GEC potencializa os vínculos que se estabelecem tanto para os clientes quanto para os fornecedores, ampliando a informação sobre os custos, incluindo aspectos externos e não se limitando ao simples cálculo do custo do produto (SHANK, GOVINDARAJAN, 1997).

Na visão de Caglio e Ditillo (2008), a GEC é muito importante nos relacionamentos interorganizacionais, principalmente, focando no gerenciamento dos riscos de transações específicas e coordenação de intercâmbio das atividades por meio das fronteiras organizacionais.

A GEC fortalece as relações entre as empresas por meio de um processo cooperativo de gerenciamento de informações, especialmente no gerenciamento de custos, de forma estratégica. Pode-se utilizar a GCI em todo o processo produtivo, desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes, até o produto final entregue nas mãos do consumidor (AGNDAL, NILSSON, 2009).

Shank e Govindarajan (1997) defendem que as empresas devem ser observadas como parte de uma cadeia global, sendo o valor gerado ao longo de várias empresas, e não necessariamente em apenas uma. Essa análise é considerada crítica e necessária para a compreensão da GCI. De fato, na visão de Mouritsen e Thrane (2006), o estudo da cadeia de valor, no contexto da GCI, descreve melhor os relacionamentos interorganizacionais e oferece um quadro analítico relevante para

aprimorar a gestão de rentabilidade das empresas e da CS ou rede de negócios. A GCI busca contemplar essa nova realidade.

Souza e Rocha (2009, p.132) definem a GCI como “um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa”. Com a prática da GCI, as empresas ampliam seu relacionamento e passam a compartilhar informações relativas a custos com a abertura de seus livros contábeis. Esses autores centram o problema principal de suas pesquisas na falta de um modelo conceitual sobre GCI e identificam que há cinco fatores condicionantes da GCI: tipos de cadeia, produtos, componentes, níveis de relacionamento e mecanismos. Esses fatores serão descritos posteriormente, no Quadro 1.

A GCI pode ser considerada uma contribuição inovadora para a literatura acadêmica e para o fomento da competitividade empresarial. Para as práticas empresariais, a GCI, provavelmente, alcança benefícios superiores, otimizando resultados em um contexto de cadeias produtivas globais e manufatura de classe mundial. É o mecanismo primário da empresa usado para gerenciar custos dos fornecedores; portanto, deve ser aplicada ao produto em todas as etapas de produção, envolvendo desde o *design* até a manufatura (COAD, CULLEN, 2006).

Sua abrangência, também não deve se limitar aos muros da empresa, ou seja, deve abranger toda a CS, criando uma sinergia significativa sobre os membros da cadeia com o objetivo de reduzir custos; propicia o encontro de soluções por meio de ações coordenadas entre as empresas da cadeia, o que não seria possível se as empresas tentassem reduzir custos independentemente (DUBOIS, 2003).

Conforme Cooper e Slagmulder (1999), a GCI tem como objetivos a redução de custos na rede, o aumento da rentabilidade e o compartilhamento dos ganhos adicionais entre as empresas que compõem a referida rede, bem como a criação e a manutenção de ações cooperativas entre esses membros. De fato, a GCI rompe com o paradigma de investigação centrada na unidade empresarial e redimensiona a análise para cadeia

de suprimentos ou rede de negócios como unidade de interesse (COKINS, 2000).

A implantação da GCI envolve um conjunto de variáveis, como posicionamento estratégico, utilização de instrumentos da GEC e compartilhamento de informações relativas ao processo produtivo de custos e resultados entre os participantes da rede (atores). É uma prática avançada na gestão de custos, com um perfil colaborativo e ênfase não apenas na redução de custos dos produtos, mas, sobretudo, no aumento do valor dos negócios e rentabilidade dos produtos (COOPER, SLAGMULDER, 1999).

Coad e Cullen (2006) corroboram a visão desses autores, na medida em que também entendem que o aperfeiçoamento das relações entre as empresas de uma cadeia deve levar à redução de custos e, também, à criação de valor. Para a realização dessa análise, faz-se necessário um estudo aprofundado das relações das empresas que participam de uma cadeia.

Em relação a seu foco, na visão de Cooper e Slagmulder (1999), a GCI pode minimizar custos em três diferentes áreas:

- a primeira ocorre nos limites organizacionais durante o *design* do produto, estágio em que a GCI está estruturada para coordenar o desenvolvimento do produto, realizando as interfaces (conexões) entre as empresas mais eficientes baseada no *Custeio Alvo*;
- a segunda forma está relacionada à fabricação do produto. Aqui, o *Kaizen Costing* interorganizacional é usado para coordenar as atividades na cadeia de produção, para que os produtos e os componentes possam ser produzidos e aperfeiçoados de maneira constante, além da descoberta de novas formas de *design*; e
- a terceira forma é focada no auxílio da empresa a seus fornecedores para descobrir novas formas para reduzir custos de produtos durante a produção.

Na ótica da GCI, conforme Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), as empresas desenvol-

veram técnicas de Gestão Custos, como Custeio Alvo, Engenharia de Valor e os sistemas de GCI. Esses sistemas demonstram que a maior parte dos custos de um produto é criada no início de sua elaboração. Nessa fase, priorizam-se os seguintes conceitos: Engenharia de Valor, Funcionalidade-Preço-Qualidade (FPQ), *trade-off*, Investigação de Custos Interorganizacionais (ICI) e Gestão Paralela de Custos (GPC) ou Engenharia Simultânea.

A Engenharia de Valor (EV) envolve um exame interdisciplinar e sistemático de fatores que afetam o custo de um produto, de modo a conceber um meio de atingir o padrão exigido de qualidade e confiabilidade ao Custeio Alvo (*Target Costing*). A EV, bem como o *Target Costing*, é aplicada durante o desenvolvimento do produto e desempenha papel crítico na gestão de custos de produtos futuros (LORANDI, 2009).

No que diz respeito aos *trade-offs* (trocas compensatórias), Shank e Govindarajan (1997) argumentam que a GEC caracteriza-se pelo uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias, analisando as principais ligações geradas a partir desses *trade-offs* realizados pelas empresas que compõem a CS. O *trade-off* FPQ aplicado nas *interfaces* entre comprador/fornecedor cumpre um importante papel em assegurar que todas as empresas na CS sejam lucrativas (COOPER, SLAGMULDER, 2003).

Na visão de Lorandi (2009, p. 8), “o objetivo da investigação de custos interorganizacionais (ICI) é uma forma de *redesign* dos produtos e componentes, para que possam ser manufaturados pelo seu *Target Costing*”. Fornecedor e comprador trabalham conjuntamente para realizar mudança no *design* e redução de custo na CS. A Gestão Paralela de Custos (GPC) ou Engenharia Simultânea (ES), por sua vez, engloba atividades de gerenciamento de custos simultâneos entre empresa e seu fornecedor, no escopo de mudanças em *design* que possam ser implantadas em conjunto com esses fornecedores, visando identificar oportunidades adicionais de redução de custos (COOPER, SLAGMULDER, 2003).

Uma vez que o produto entra em produção, é mais difícil reduzir custos, mas por meio

de controle operacional e mensuração dos custos dos produtos é possível haver melhoria contínua. O ciclo de vida de um produto apresenta três fases: desenvolvimento, planejamento/desenho e produção. O Custeio *Kaizen* é aplicado durante a etapa de manufatura do produto, visando à melhoria contínua (MONDEN, 1999). É uma ferramenta de aperfeiçoamento de custos que deve ser aplicada durante todo o processo produtivo, e tenta melhorar e aperfeiçoar as etapas desse processo durante a sua execução (LORANDI, 2009).

Cabe apreender que a gestão de custos atomizada, isto é, realizada de forma isolada, pode até gerar redução de custos, mas não necessariamente otimizará e criará valor para a cadeia como um todo. A GCI, por sua vez, desenvolve uma gestão de custos focada na minimização de custos globais, criando vantagens competitivas frente às cadeias concorrentes (SOUZA, ROCHA, 2009). Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala, Kajüter e Valkokari (2007) explicitam que os fatores indutores da GCI entre as empresas são contingenciais. Souza e Rocha (2009) classificam os fatores condicionantes da GCI em cinco itens que podem ser observados no Quadro 1:

Fatores condicionantes	Características
Produto	Margem de lucro Funcionalidade
Componente	Tecnologia Índice de Valor
Níveis de relacionamento	Comum Auxiliar Principal Familiar
Tipo de cadeia	Tirania Oligarquia Democracia
Mecanismo	Disciplinadores Capacitores Incentivadores

QUADRO 1 - Fatores condicionantes à GCI

Fonte: Adaptado de Cooper e Slagmulder (1999)

Em relação ao produto, faz-se necessário identificar que tipo é recomendado à aplicação da GCI, destacando-se duas características relevantes:

a margem e a funcionalidade do produto (SOUZA, 2008). Produtos com margem muito baixa apresentam maior necessidade de uma gestão de custos, ampliando a possibilidade da prática da GCI. Assim como a margem, a funcionalidade de um produto influencia decisivamente a aplicação da GCI.

Nos próximos parágrafos, os fatores condicionantes contemplados no Quadro 1, bem como suas características, serão comentados com base, principalmente, no trabalho de Cooper e Slagmulder (1999), que, como já comentado, é pioneiro e um dos mais relevantes na área.

O nível de funcionalidade está relacionado à quantidade de especificações do produto. Quanto maior são as funcionalidades de um produto, maior é o campo de possibilidade de gerenciamento de custos, além das fronteiras de uma empresa (SOUZA, 2008). Nesse campo fértil, em que há relacionamentos interorganizacionais efetivos entre a empresa e seus fornecedores ou clientes, a GCI pode propiciar um gerenciamento adequado dos custos e sua redução (KAJÜTER, KULMALA, 2005).

No que diz respeito aos componentes de um produto, não é necessária a aplicação da GCI a todos os componentes. Sua aplicação deve estar voltada aos principais componentes, objetivando identificar quais devem ser observados. A empresa precisa considerar duas características importantes: nível de confiabilidade tecnológica e índice de valor.

O índice de valor relaciona custo com grau de importância do recurso; sendo que, quanto menor o índice de valor, maior seu custo, possibilitando maior necessidade de aplicação da GCI. Essa análise auxilia na escolha dos componentes que devem ser utilizados pela GCI. O relacionamento entre os membros da cadeia, por sua vez, pode ser entendido em quatro níveis: Comum, Auxiliar, Principal e Familiar.

A relação Comum é fraca e com baixa dependência; já o relacionamento do tipo Auxiliar apresenta um pouco de dependência. Pela especificação do produto, o relacionamento estreita-se um pouco mais, gerando maior estabilidade na manutenção de fornecedores. Esse tipo de

relacionamento não requer desenvolvimento de pesquisas com o parceiro; nessa relação, a empresa compartilha com seus fornecedores o desenho do produto e as instruções para sua produção. O relacionamento com fornecedores do tipo Principal apresenta uma relação mais integrada com a empresa e o grau de estabilidade, confiança e a distribuição de benefícios entre as empresas são muito maiores, pois compartilham conhecimento, já no desenvolvimento do produto.

O relacionamento com fornecedores do tipo Familiar apresenta o maior nível de interdependência. O fornecedor atua diretamente na empresa, compartilhando, muitas vezes, informações, tecnologias e até mesmo funcionários; o responsável pelo projeto do produto ou dos componentes, geralmente é dividido com o fornecedor (KAJÜTER; KULMALA, 2005). Esse tipo de relacionamento estimula pesquisas, desde o primeiro estágio do ciclo de vida do produto, voltadas para o aperfeiçoamento do produto. Quanto maior o nível de relacionamento existente entre as empresas, maior será a possibilidade de implantação integral da GCI.

Com relação ao tipo de cadeia, Cooper e Slagmulder (1999) identificam três óticas: Tirania, Oligarquia e Democracia. Essa divisão é estabelecida com base no número de empresas que dominam a cadeia, como se pode observar: Tirania - uma única empresa domina e determina como as relações devem ocorrer e estabelece as funções de cada um dos envolvidos; Oligarquia - o poder é distribuído em duas ou mais empresas, ocorrendo, assim, uma separação visível entre as empresas dominadoras e as demais empresas; e Democracia - não existe uma empresa ou grupo de empresas dominando.

Em relação aos mecanismos Disciplinadores, Capacitores e Incentivadores da GCI, na visão de Souza e Rocha (2009), são instrumentos que auxiliam a gestão de custos com o objetivo de orientar, controlar, medir, informar e dar parâmetros, tornando possível a aplicação da GCI. Os Disciplinadores são mecanismos capazes de regular as ações interorganizacionais e devem ser utilizados como medida de gratificações para as organizações que se sobressaem em suas obrigações

(SOUZA, 2008). O propósito desses mecanismos é transmitir pressão quanto à gestão de custo a toda a cadeia, objetivando maximizar o retorno a seus membros.

Os mecanismos Capacitores são instrumentos que fomentam a capacidade dos membros da cadeia com o objetivo de sanar possíveis dificuldades na condução da GCI. O propósito desses mecanismos é colaborar com as empresas da cadeia, no intuito de atingirem suas metas de

redução de custos, conciliando as habilidades e os esforços dos envolvidos no processo.

Os mecanismos Incentivadores, por sua vez, regulam a distribuição dos benefícios gerados pela GCI. Na visão de Souza e Rocha (2009), esses mecanismos podem ser considerados instrumentos gerenciais que servem de suporte à GCI. Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall (2007) desenvolveram uma análise crítica argumentativa acerca do tema, como se pode observar na Figura 1, a seguir:

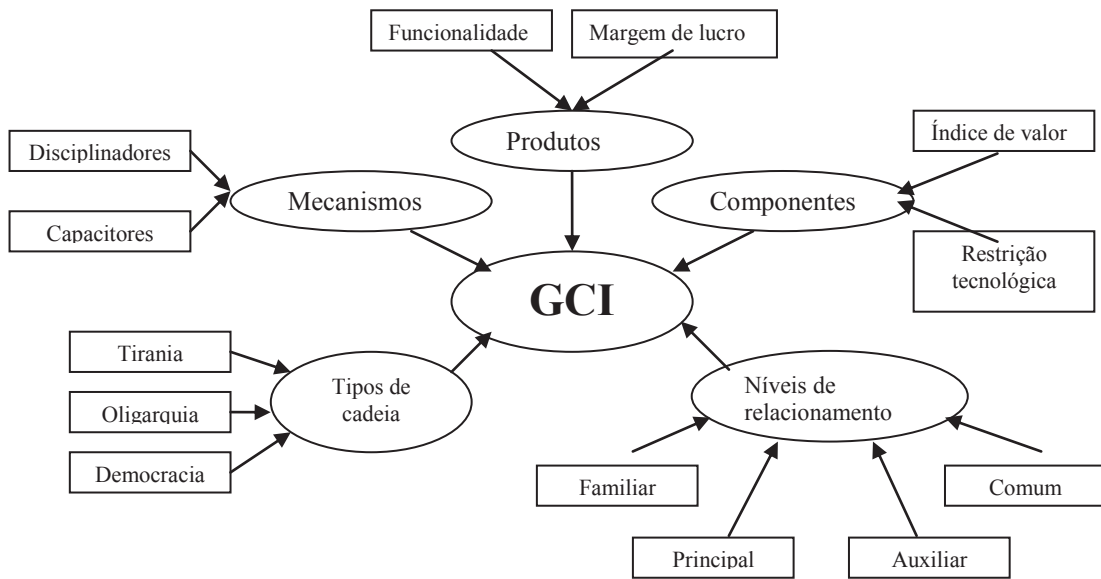


FIGURA 1 - Variáveis contingenciais específicas da rede e potencial de implementação e utilização da GCI

Fonte: Adaptado de Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall (2007)

A lógica apresentada na Figura 1 não permite uma visualização de todos os fatores condicionantes da GCI. Conforme Souza (2008, p.75), esse modelo “não é uma árvore decisória de respostas”, mas um conjunto de possibilidades que podem auxiliar na tomada de decisões de forma mais segura. Assim, as cinco dimensões apresentadas anteriormente representam um modelo conceitual da GCI, sendo este um panorama das possibilidades de administração e suas dimensões.

Souza (2008, p. 17) destaca que as dimensões definidas estão baseadas em uma análise e compreensão da forma como são “apresentadas, classificadas e discutidas”. Souza e Rocha (2009) argumentam que a margem de lucro, as restrições tecnológicas e o índice de valor como fatores

condicionantes podem fomentar ou desestimular a prática da GCI. Conforme Camacho (2010), no que diz respeito à margem de lucro, a ideia de Souza e Rocha (2009) está relacionada à de Kajüter e Kulmala (2005), ao sugerirem que o “grau de competição” do mercado pode exercer pressão sobre os custos, afetando as margens de lucro.

Na visão de Kulmala, Paranko e Uusirauva (2002), uma Gestão de Custos que produza dados não confiáveis passa a ser um obstáculo à prática da GCI. Outra variável importante é o comprometimento com a redução de custos no longo prazo (KAJÜTER, KULMALA, 2005). Essa visão contribui para o desenvolvimento da confiança entre os membros da cadeia de valor. Para isso, é necessário que haja compartilhamento

de informações e controle dos custos da CS. No próximo tópico, serão apresentados os aspectos metodológicos desenvolvidos nesta pesquisa.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Com base no objetivo estabelecido, foi desenvolvida pesquisa exploratória, sustentada em uma base de dados de natureza qualitativa. Uma das principais características da pesquisa qualitativa é a predominância da descrição, seja de pessoas, de situações, de acontecimentos, de relações, inclusive transcrições de relatos (GIL, 2009).

Sob a ótica de Richardson (1999, p. 281), “a pesquisa exploratória procura conhecer as características de um fenômeno para procurar explicações das causas e consequências de dito fenômeno”. Esse tipo de pesquisa visa proporcionar um maior conhecimento para o pesquisador acerca do assunto, a fim de que ele possa formular problemas mais precisos ou criar hipóteses que possam ser pesquisadas por estudos posteriores (GIL, 2008).

Na visão de Ponte et al. (2007), a pesquisa exploratória tem como foco o problema que se pretende resolver, para torná-lo mais explícito, visando ao aprimoramento de ideias. Conforme esses autores, esse tipo de pesquisa é flexível, geralmente de natureza qualitativa, no sentido de que quaisquer aspectos relativos ao fato estudado têm importância e podem envolver análise documental e entrevistas com pessoas que sejam experientes no problema a ser solucionado, que é o que foi desenvolvido nesta pesquisa.

Esta pesquisa, de natureza qualitativa, foi desenvolvida entre os meses de novembro de 2010 e março de 2011 e está circunscrita a uma empresa fabricante de veículos automotores (montadora), localizada no Grande ABC (SP). A escolha da indústria é justificada em razão de sua importância para a economia nacional e a empresa, por seu tamanho e faturamento. Não é caracterizada como um Estudo de Caso, pois a montadora não autorizou que os pesquisadores tivessem acesso a múltiplas fontes de evidências (CRESWELL, 2010).

Em acordo com a empresa, os pesquisadores assumiram termo de confidencialidade e anonimato, com a empresa e com os entrevistados, estando o documento devidamente assinado por ambas as partes - os pesquisadores e a empresa. A coleta de dados deu-se por meio de entrevistas pessoais com dez executivos, gerentes e diretores, das áreas de Suprimentos, Pesquisa e Desenvolvimento, Engenharia de Qualidade de Fornecedores, Logística e Finanças.

As entrevistas com os gestores supracitados, que foram realizadas pessoalmente pelos pesquisadores, tiveram como base o instrumento de pesquisa já validado na pesquisa desenvolvida por Cooper e Slagmulder (1999), por meio das perguntas que constam no tópico 4.2 deste artigo.

O foco das entrevistas esteve no relacionamento da montadora com seus fornecedores de primeiro nível, nos diversos estágios do ciclo de vida do produto, desde a concepção até a descontinuidade do produto. Essas entrevistas não puderam ser gravadas, para preservar as informações que são disponibilizadas ao ambiente externo à empresa.

Em função disso, as informações obtidas foram anotadas pelos pesquisadores. Não foram disponibilizados pelos entrevistados planilhas ou documentos que pudessem ser veiculados externamente. Por meio de observação direta durante as entrevistas, algumas planilhas e documentos foram apenas mostrados e detalhados aos pesquisadores, que anotaram os pontos mais relevantes.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 A montadora e o relacionamento interorganizacional com os fornecedores de primeiro nível

A indústria automobilística mundial está dividida em dois grandes complexos de produção: as montadoras e os fornecedores de autopeças. O setor sempre foi marcado por um pequeno grupo de montadoras e pelo grande número de empresas fornecedoras de peças para as montadoras com

contratos de longo prazo e relações superficiais entre fornecedores e montadoras (AMATO NETO, 2000). Hoje, essa relação mudou muito e ocorre uma intensa troca de informações em toda a CS das empresas do setor.

A região foco da pesquisa de campo é a região do Grande ABC, no Estado de São Paulo, pelo fato de concentrar o maior número de montadoras e indústrias de autopeças do país (XAVIER, SOUZA, BRESCIANI, 2007). A montadora selecionada para esse estudo não autorizou a divulgação de seu nome. Sua filial/sede no Brasil está localizada na região do Grande ABC (SP). Com sede nos Estados Unidos, emprega 209 mil pessoas nas principais regiões do mundo; tem operações em mais de 120 países e produz veículos em 31 países, vendendo e proporcionando serviços para veículos com diversas marcas.

Os 2.200 fornecedores da montadora são escolhidos com base nos seguintes itens: Custos do fornecedor: atende ao estudo comparativo entre o custo interno da montadora e o custo do fornecedor; Qualidade: o fornecedor deve atender aos padrões de qualidade exigidos pela montadora, e *know-how* do fornecedor (tecnologia, capacidade etc.). Aproximadamente 780 são fornecedores ativos de materiais diretos. A empresa negocia com fornecedores em torno de 4.000 a 4.500 itens (SKUs). A parceria com fornecedores envolve questões como Custos, Qualidade, Tecnologia, Sistemas de Informações, Processos, Recursos (Ativos) e Pessoas.

Na Lista para Cotações entre Concorrentes (*Bidders List*), ou seja, no processo de escolha de um fornecedor (*Tier 1*), são consideradas algumas exigências, como qualidade, nível de serviço, tecnologia, flexibilidade, garantia, fluxo de materiais e logística (entrega *just in time*), recursos humanos, situação econômico-financeira do fornecedor e formação de preço, que são os principais itens que a montadora considera para selecionar e formar seu grupo de fornecedores. Esses quesitos são auferidos por meio de formulários preenchidos nas visitas feitas pelo pessoal do Departamento de Engenharia de Qualidade do Fornecedor (EQF) periodicamente, em cada fornecedor.

Por meio de uma avaliação preliminar, é definido o nível de risco que cada fornecedor

poderá representar para a empresa. Acima de 30% de risco, o fornecedor não prossegue no processo seletivo. É importante destacar que a situação financeira do fornecedor é analisada por meio das demonstrações contábeis que ele mesmo apresenta e consultas a diversos órgãos de proteção ao crédito para verificar sua idoneidade e capacidade de pagamento. Identifica-se que 60% dos problemas com fornecedores são de ordem econômico-financeira e praticamente 40% são questões operacionais. A empresa considera que é melhor ter fornecedores rentáveis, visando à garantia do fornecimento.

Profissionais que já mantêm relacionamento de longo prazo com a montadora para o fornecimento de peças ganham preferência na seleção, pois esse fato já demonstra que têm condições de atender uma grande empresa. O contato da empresa é com o *Tier 1*, e possíveis contatos com fornecedores de outros níveis ocorrem apenas na fase de Pesquisa e Desenvolvimento, para garantir a qualidade dos itens.

No ciclo de vida do produto, a parceria com os fornecedores começa na concepção do projeto e continua até o processo de produção dos veículos, como preconizado por Dekker (2003). A montadora realiza um pré-estudo para analisar a viabilidade do projeto (custo / tempo / investimento), desenvolve sua configuração (engenharia simultânea / *co-design* / *custeio alvo*), realiza sua validação (teste) e, por fim, inicia o processo de produção.

O objetivo da montadora na fase de pesquisa e desenvolvimento é obter um conjunto de informações para subsidiar a tomada de decisão quanto à viabilidade do projeto e à geração de benefícios econômicos e tecnológicos para a própria montadora e seus fornecedores, como comentado por Holweg et al. (2005). Na etapa de configuração do projeto, a montadora analisa o grau de realização de engenharia simultânea, *codesign* e *target costing*, que são elementos bastante significativos para potencializar a geração de valor (como visto no tópico 2.3).

Com a engenharia simultânea e o *codesign*, a montadora consegue integrar a estrutura do desenvolvimento de produto, fazendo que haja

redução do *lead time*, dos custos operacionais e dos tempos de ciclo. Para tanto, torna-se necessário o envolvimento dos fornecedores e o comprometimento de todas as áreas envolvidas (*Design*, Engenharia da Produção, Logística e Finanças, entre outras), com o objetivo de traçar as melhorias desejadas e intervir em todo o fluxo do processo, controlando as etapas da implantação, da maneira como é sugerido por Dekker (2004).

Posteriormente, é emitida uma Declaração de Requisitos (*Statement of Requirements - SOR*), que é o documento que define os requisitos ou premissas que devem ser atendidas pelos potenciais fornecedores que participarão do processo de licitação (*Sourcing*). Essa premissa envolve questões técnicas, de qualidade, de desempenho, de flexibilidade, de questões ambientais e de custos.

Após a fase de escolha dos fornecedores que irão participar do projeto de desenvolvimento do novo produto, é feito o acompanhamento da construção de ferramentais, assim como o desenvolvimento técnico e tecnológico dos referidos fornecedores.

Em parceria com seus fornecedores, estabelece-se uma estimativa de custo máximo admissível (Custeio Alvo) de um produto, para que, dado o preço de venda que o mercado oferece, seja possível alcançar o nível de rentabilidade estabelecido, da mesma maneira como sugerido por Seuring (2002). Esse mecanismo envolve, como já visto na teoria, um processo de Gestão Estratégica de Custos utilizado para reduzir os custos totais nos estágios de planejamento e de desenho do produto, de acordo com o que é preconizado por Mouritsen, Hansen e Hansen (2001).

4.2 GCI na montadora de veículos

Nesta seção, serão descritas as principais evidências que podem caracterizar a prática da GCI em uma montadora de veículos, de acordo com o que foi desenvolvido por Cooper e Slagmulder (1999), com base nas respostas obtidas em cada pergunta feita para os dez executivos, gerentes e diretores das diversas áreas supracitadas no tópico 3 deste trabalho.

1) *A empresa torna o relacionamento com fornecedores mais eficiente? Se sim, de que maneira?*

Todos os executivos da montadora responderam positivamente. Os fornecedores principais (sistemistas) participam das atividades operacionais e estratégicas, como pesquisa e desenvolvimento de produtos, além de compartilharem diversas informações operacionais, referentes à ordem de compra, programação, confirmação de pedido, previsão de demanda. No seu portal de comunicação (*EDI* via Internet) com os fornecedores, as informações são disponibilizadas em tempo real, permitindo maior interação com fornecedores. Pode-se concluir que as relações da montadora com seus fornecedores são bem integradas e apresentam um alto nível de estabilidade e confiança.

2) *Há disponibilização das informações relativas aos custos para os fornecedores?*

Na convicção de que o compartilhamento de informação e do planejamento conjunto pode diminuir os custos na CS, os executivos informaram que a troca de informações sobre custos inicia-se na fase de pesquisa e desenvolvimento dos produtos e permanece até a fase de produção, de acordo com a visão de Dubois (2003).

O que existe, na prática, é uma exigência por parte da montadora aos fornecedores, de abertura dos custos dos componentes fornecidos, com todos os detalhes de custos de materiais, de mão de obra direta (taxas horárias) e dos custos indiretos de fabricação apropriados aos produtos, bem como das margens de lucro de cada item, tal como o que foi obtido na pesquisa de Kajüter e Kulmala (2005).

Engenheiros mecânicos da montadora são os responsáveis pelas análises técnicas e econômico-financeiras dos custos dos materiais fornecidos e de eventuais alterações nos preços. Não há transparência mútua, pois a montadora não abre suas informações econômico-financeiras para o fornecedor.

3) *Que informações (relatórios) são disponibilizadas pela montadora aos fornecedores?*

Por uma questão estratégica, a montadora não informa que relatórios são divulgados a seus

fornecedores. As informações compartilhadas entre montadora e fornecedores envolvem aspectos técnicos (*technical review*) dos projetos de novos produtos, em que os fornecedores são chamados para a fase de *sourcing* (licitação). Nessa fase, os fornecedores deverão formar seu preço nos componentes necessários, com base nas premissas apresentadas no processo de *sourcing*.

Quando perguntados em relação aos estoques, os executivos da montadora afirmam que a montadora não disponibiliza esse tipo de informação a seus fornecedores, como comentado por Childerhouse et al. (2003). Eles informaram que houve uma redução substancial do tempo decorrido entre o pedido da montadora e a entrega dos produtos em sua linha de produção, a partir do momento em que há o compartilhamento da informação dos fornecedores sobre os custos dos insumos e o processo logístico na CS.

4) A empresa auxilia seus fornecedores e clientes a encontrar caminhos para alcançar objetivos de redução de custos? Se sim, de que forma? Por meio de quais controles?

Os executivos da montadora apontam que a integração e a redução de custos na CS passam pela consolidação do número de fornecedores, qualificação e desenvolvimento desses parceiros, com o intuito de reduzir custos e gerar benefícios aos membros da CS, como sugerem Holweg et al. (2005).

A colaboração da montadora com seus fornecedores pode variar desde uma avaliação informal de seus procedimentos e operações até o desenvolvimento de um programa de investimento conjunto em treinamento e melhoria de produtos e processos, entre outros, para manter um elevado nível de eficiência em todas as etapas do processo produtivo, da mesma maneira que descrito por Sturgeon, Biesebroek e Gereffi (2008).

A montadora exige e contribui para a melhoria e implantação, junto a seus fornecedores, de itens como saúde financeira - transparência de custos e capacidade de investimento; Certificação (ISO 9000 e QS 9000) e sistemas de auditoria da própria montadora; Integração eletrônica; Desenvolvimento conjunto de novos produtos,

processos e sistemas, divisão de responsabilidades/risks/ganhos; Padrões de custo, qualidade, quantidade e preço; Logística - confiabilidade e prazo de entrega; Redução de desperdícios - resíduos, defeito e estoque zero.

O auxílio aos fornecedores por meio de programas e aumento de participação na tomada de decisões em relação ao desenvolvimento dos produtos gera uma redução considerável dos custos, segundo um executivo da montadora. Os fornecedores de primeiro nível da montadora, em sua maioria, também fazem tais exigências a seus fornecedores diretos.

5) Que informações relativas a custos são requeridas ao fornecedor em um projeto de um novo produto na fase de P&D?

A montadora desenvolve atividades de P&D com seus fornecedores sob contrato. Para cada projeto, cujo desenvolvimento dura em torno de seis meses, é designado um grupo de técnicos do Departamento de P&D e áreas relacionadas com o projeto da montadora e do fornecedor.

Vários projetos são desenvolvidos simultaneamente, e muitos são motivados por questões como: a) desenvolvimento de novas tecnologias, muitas vezes pela parceria montadora/fornecedor; b) solução inovadora de problemas trazidos por clientes internos ou externos a montadora, e c) interação social: inovações tecnológicas originadas da interação entre pessoas de outros departamentos e/ou outras instituições.

Nessa fase de P&D de novos produtos, a montadora busca otimizar processos e reduzir custos, exigindo e analisando informações como avaliação de alternativas de produtos ou de processos; concepção, construção de protótipos e de modelos e pré-produção; concepção de ferramentas, aparelhos e desenvolvimento de novas tecnologias.

A montadora exige que seus fornecedores apliquem o sistema de Custeio Alvo, tal como sugerido por Mouritsen, Hansen e Hansen (2001) e Seuring (2002), e solicita as planilhas de previsão de preço a seus fornecedores para que, em conjunto, determinem o custo máximo que o fornecedor poderá incorrer sem comprometer seus resultados. Essa submissão dos fornecedores caracteriza o que

Porter (1989) definiu como “poder econômico”, em que este autor comenta que os fornecedores e clientes podem influenciar a capacidade que uma empresa tem para alcançar seu sucesso econômico.

6) Quais informações relativas a custos são requeridas ao fornecedor quando um produto já está em linha de produção?

Nessa fase, a montadora estimula seus fornecedores a implantarem o *Kaizen Costing*, tal como sugerido por Monden (1999), visando reduzir custos em todas as etapas da produção de produto. Além disso, busca interação com os fornecedores no intuito de desenvolverem técnicas e novas práticas que reduzam os custos na fase de produção.

Mantém ainda permanente controle nos processos de gerenciamento de materiais de seus principais fornecedores, bem como solicita inventários permanentes dos materiais e produtos, relatórios sobre a programação e controle da produção, objetivando auxiliar seus fornecedores a tomarem medidas corretivas durante todo o período em que terá relações comerciais com o fornecedor, visando atingir reduções de custos na cadeia, como sugerem Cokins (2000) e Agndal e Nilsson (2010).

7) Há compartilhamento de empregados, P&D e investimentos entre as empresas na rede? Como é realizado esse compartilhamento?

Como mencionado em questões anteriores, a montadora e seus principais fornecedores compartilham não apenas informações, mas também funcionários e investimentos, corroborando com o que foi preconizado por Cooper e Slagmulder (1999). Montadora e fornecedores desenvolvem pesquisas e elaboração de novos produtos, objetivando a busca de novos conhecimentos sobre produtos e processos, tal como sugerido por Mouritsen e Thrane (2006). Os funcionários dos fornecedores são convocados a trabalhar no centro de tecnologia da montadora em projetos específicos e acompanham os processos de produção dos veículos na fábrica.

Por outro lado, os funcionários das montadoras, da área de Engenharia de Qualidade

de Fornecedores, também realizam acompanhamentos na linha de produção e centros de desenvolvimentos de seus fornecedores. As pesquisas desenvolvidas em conjunto motivam os participantes a contribuírem ainda mais, pois essa interação permite uma constante atualização sobre os processos, bem como o desenvolvimento dos funcionários participantes dos projetos. A redução de custos da CS também tem motivado a montadora e seus fornecedores à prática de estudos em conjunto, de acordo com o que foi sugerido por Seuring e Goldbach (2002).

8) A empresa desenvolve pesquisa sobre os custos dos produtos concorrentes? Se sim, por meio de que mecanismo?

Informações referentes a custos da concorrência são extremamente importantes para o desenvolvimento dos negócios de qualquer empresa. Montadora e fornecedores desenvolvem acompanhamentos de seus concorrentes, tal como sugerido por Cooper e Slagmulder (1999). Isso se dá somente por meio de Engenharia Reversa, ou seja, pela compra de produtos dos concorrentes e abertura dos referidos produtos por parte das Engenharias para verificar a origem e a funcionalidade dos componentes utilizados, tentando, dessa maneira, estimar seus custos.

9) Existe a prática da transparência das informações econômico-financeiras? Se sim, como ocorre? Por meio de quais relatórios e instrumentos?

Nas negociações com a montadora, há uma cultura de abertura de planilhas, como sugerido por Agndal e Nilsson (2008; 2010). De 90% a 95% dos fornecedores abrem suas planilhas, sendo que os demais não abrem, principalmente por questões tecnológicas e vantagens competitivas.

Para diversos tipos de análises, as planilhas possuem informações detalhadas do ano anterior, do orçamento (*budget*), da revisão do orçamento (*forecast*), e do atual, para verificar os possíveis ganhos compartilhados entre os fornecedores de primeiro nível e a empresa. A montadora não compartilha suas informações econômico-financeiras com seus fornecedores, o que caracteriza a cadeia como “tirana”, de acordo com Cooper e Slagmulder (1999).

Quando a montadora está analisando as planilhas de custos dos fornecedores, além de aspectos técnicos e econômico-financeiros (custos de materiais, custos de mão de obra direta (taxas horárias), custos indiretos de fabricação e margens de lucro), também analisa se os profissionais funcionários dos fornecedores que apuram seus custos têm formação superior ou especialização, se a gestão de custos do fornecedor é sustentável, ou seja, se tem um bom embasamento teórico e utiliza métodos de custeio consistentes.

Verifica-se também se há remuneração (rentabilidade) e continuidade da operação dos fornecedores, se os custos são competitivos em relação ao mercado e se a empresa tem feito investimento em infraestrutura e renovação fabril. Não existe o mesmo tipo de análise por parte dos fornecedores, pois a montadora apresenta poder de barganha e não compartilha suas informações econômico-financeiras, tal como já se comentou.

10) A empresa utiliza Engenharia de Valor, visando ao aumento do valor (função do produto) e diminuição do custo?

Na elaboração de um novo produto, ou mesmo quando em fabricação, é necessário mensurar o valor e a função que ele desempenhará para os consumidores. O desenvolvimento de um novo veículo exige a compreensão de uma série de funcionalidades deste produto e normas para atender às demandas do mercado. A Engenharia de Valor examina cada componente de um produto, visando identificar suas funcionalidades e desempenhos, bem como seus custos.

Conforme os dez executivos entrevistados, diretores e gerentes das áreas de Suprimentos, Pesquisa e Desenvolvimento, Engenharia de Qualidade de Fornecedores, Logística e Finanças, os critérios de avaliação de um projeto são muito abrangentes. O desenvolvimento de um produto é

feito considerando todas as suas funcionalidades e a possibilidade de expandi-las, além da redução de custos em seu ciclo de vida, tal como comentado por Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2002).

A produção de módulos ou sistemas aumentou consideravelmente as funcionalidades dos produtos entregues às montadoras, bem como seu valor agregado. A montadora realiza periodicamente reuniões com seus fornecedores para discutirem e encontrarem soluções nesta direção.

11) A empresa estimula o desenvolvimento de novas ideias para reduzir custos? Se sim, essa redução é repassada ao preço do produto?

A montadora não só estimula a criatividade de seus funcionários, como também estimula essa prática em seus fornecedores, por meio de premiações e certificações. Para estimular a criatividade de seus parceiros, realiza-se “workshop” para geração de ideias. Esses encontros resultam na geração de ideias para a redução permanente de custos, ações pontuais e planejamentos para a implantação dessas ideias.

Depois de resolver uma série de problemas de redução de custos, a solução de cada um serve para gerar novas ideias e soluções para outros problemas, bem como, em alguns momentos, até para reduzir o preço do produto final e aumentar a competitividade das empresas da CS, tal como sugerido por Coad e Cullen (2006).

Em relação aos fatores condicionantes à prática da GCI, também analisados por Souza (2008) em sua pesquisa empírica no segmento de prestação de serviços corporativos, por Camacho (2010), no segmento hospitalar, e por Facci (2011), no setor de Tecnologia de Informação, com base nesta pesquisa foram obtidas as seguintes constatações, evidenciadas após o Quadro 2, a seguir:

Fatores condicionantes	Características	Potencial à GCI
Produtos	Margem de lucro	Baixo
	Funcionalidade	Elevado
Componentes	Tecnologia	Elevado
	Índice de Valor	Baixo
Níveis de relacionamento	Comum	Baixo
	Auxiliar	Baixo
	Principal	Elevado
	Familiar	Elevado
Tipos de cadeia	Tirania	Elevado
	Oligarquia	Baixo
	Democracia	Baixo
Mecanismos	Disciplinadores	Elevado
	Capacitores	Elevado
	Incentivadores	Elevado

QUADRO 2 - Fatores condicionantes à GCI na montadora pesquisada

Fonte: dos autores.

No Quadro 2, tal como desenvolvido por Souza (2008) e destacado no Quadro 1 deste trabalho, na análise do item “Produto” dois aspectos podem ser observados: margem de lucro e funcionalidade. A margem de lucro para fornecedores e montadora apresenta-se próxima do esperado, já que a montadora acerta parâmetros por item com os fornecedores, tais como hora/MOD.

Analisando a rentabilidade dos fornecedores, aceita que o fornecedor tenha em torno de 5% de Lucro Operacional e 10% de Retorno sobre Investimento. Se a margem estiver alta ou dentro do esperado, denota um baixo potencial de aplicação da GCI, que é mais aplicável quando os produtos apresentam margens baixas, conforme Kajüter e Kulmala (2005).

Conforme os executivos entrevistados, a aplicação do Custeio Alvo e Custeio *Kaizen*, sugerida por Seuring e Goldbach (2002), é uma prática realizada pela montadora e estimulada em seus principais fornecedores com o intuito de gerar redução de custos e a ampliação das possibilidades de margens de lucros mais atrativas. A funcionalidade do produto ou serviço está relacionada com suas especificações.

Com o processo de produção de módulos ou sistemas, os produtos entregues pelos

fornecedores à montadora não só aumentaram seu valor agregado como também ampliaram suas funcionalidades. As peças que costumam ser entregues de forma avulsa passam a integrar um módulo ou sistema mais completo, que será entregue diretamente na linha de produção. Nesse caso, evidencia-se que a prática da GCI se faz presente, sob a ótica de Cooper e Slagmulder (1999), visto que montadora e fornecedores trabalham conjuntamente para melhorar suas margens e ampliar as funcionalidades dos produtos e serviços demandados ao longo do processo de produção.

Quanto aos componentes, a aplicação da GCI deve ser praticada apenas nos principais componentes, considerando o nível de tecnologia e índice de valor como comentado por Souza e Rocha (2009). Tanto a montadora quanto seus principais fornecedores apresentam um alto nível de desenvolvimento tecnológico, possibilitando a aplicação da GCI.

O índice de valor compreende o grau de importância do componente e seu custo, ou seja, trata-se da relação custo-benefício de um componente. A montadora adquire de seus fornecedores módulos estruturados com diversas peças ou componentes e, por conta desse fato, essa análise ficou prejudicada dada à falta de informações

sobre os custos de cada componente e seu grau de relevância.

O nível de relacionamento entre a montadora estudada e seus principais fornecedores pode ser caracterizado como Principal, pois apresenta um elevado grau de estabilidade e confiança entre os envolvidos, além de uma série de benefícios com o compartilhamento de informações para a montadora, desde o desenvolvimento dos produtos, favorecendo a implantação da GCI nessa CS, como comentado por Mouritsen e Thrane (2006).

O tipo de cadeia está baseado na quantidade de empresas que dominam a cadeia, como comentado por Souza e Rocha (2009). A cadeia estudada pode ser caracterizada como Tirana, caracterizada pelo supracitado poder econômico de Porter (1989). Os fornecedores podem participar do processo de desenvolvimento de novos produtos e são chamados para discutir custos e tecnologia, mas a decisão final fica sempre a cargo da montadora, que não compartilha suas informações econômico-financeiras com os fornecedores. Esse tipo de cadeia oferece maiores condições para a prática da GCI.

Os tipos de mecanismos são classificados em: Disciplinadores e Capacitores, tal como preconizado por Kajüter e Kulmala (2005). Esse estudo identifica a existência da elaboração de orçamentos e de planilhas de custos desenvolvidos pelos fornecedores em conjunto com a montadora, além de acordos de confiabilidade de informações, que reforçam os relacionamentos interorganizacionais, conforme comenta Dekker (2004).

Como mencionado anteriormente, há prática de abertura de planilhas entre 90% a 95% dos relacionamentos entre montadora e seus principais fornecedores. A montadora analisa tanto os aspectos contábeis quanto aspectos qualitativos desses relacionamentos e estes são exemplos de mecanismos que podem evidenciar a prática da GCI, pois não faz sentido as empresas trocarem informações tão detalhadas se não as estiverem praticando, tal como comentam Coad e Cullen (2006) e Agndal e Nilsson (2009).

5 CONCLUSÕES

Considera-se que o objetivo geral desta pesquisa foi atingido, pois verifico-se como está sendo praticada a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC. A montadora pesquisada exige clara transparência de informações de seus fornecedores e fortalece o relacionamento com eles por meio dessa prática. Os fornecedores compartilham com a montadora não apenas informações, mas também funcionários e investimentos, de acordo com o preconizado pela GCI, desenvolvida por Cooper e Slagmulder (1999).

Esta pesquisa fornece indícios de que a montadora pesquisada tem uma relação de parceria elevada com seus fornecedores de primeiro nível, chegando a compartilhar funcionários (de nível técnico) com eles para encontrar soluções conjuntas.

A participação de fornecedores no processo de desenvolvimento de novos produtos e sua colaboração nas discussões sobre custos e tecnologia, tendo a decisão final sempre a cargo da montadora, caracteriza essa cadeia como Tirana e propicia a prática da GCI. Este estudo fornece indicações de que no relacionamento do tipo tirano, em que a Cadeia de Suprimentos é liderada pela montadora, visa-se à eficiência operacional, em termos de custos e desenvolvimento de produtos, e revela-se interessante e benéfica às partes envolvidas, tal como comentam Cooper e Slagmulder (1999).

Pode-se concluir que as relações da montadora com seus fornecedores estão bem integradas e apresentam um alto nível de estabilidade e confiança, indicando que o relacionamento entre a montadora e fornecedores tornou-se mais estável e duradouro, mantendo a sustentabilidade das operações da CS. Nesse sentido, os resultados desta pesquisa estão em conformidade com o exposto por Myers e Cheung (2008), ao argumentarem que interesses comuns induzem à formação de alianças estratégicas entre as partes da CS.

Verificou-se que a indústria automobilística investigada tem uma relação bem definida

com os membros de sua CS, facilitando a troca de informações, seja de caráter operacional, econômico ou financeiro, bem como possibilitando a operacionalização da GCI.

A pesquisa revela que a atenção à Gestão Estratégica de Custos e a identificação e o aproveitamento de novas oportunidades são fatores que influenciam as empresas a formarem alianças ou estruturarem-se em redes. Para o funcionamento adequado desses relacionamentos interorganizacionais, há a necessidade de fluxo de informações, de forma a permitir a cooperação entre as partes, como comentam Caglio e Ditillo (2008).

Uma limitação desta pesquisa exploratória é o método de coleta de dados. Optou-se por uma única fonte de dados: a entrevista pessoal com executivos de diversas áreas de uma grande empresa multinacional fabricante de veículos automotores. A principal limitação da pesquisa desenvolvida reside na ausência de uso de outras fontes de informações para a validação interna, por meio de triangulação com fornecedores de primeiro nível, por exemplo.

Conforme comentado anteriormente, a GCI é uma ferramenta relevante para gerar benefícios para empresas participantes de uma cadeia de suprimentos, o que representa uma fonte de vantagem competitiva para empresas individuais e para a rede interorganizacional. Essa ferramenta estabelece abordagens em relação à minimização dos custos, e sua prática torna-se estratégica, devendo ser incluída no planejamento das empresas.

Quanto às recomendações para futuras pesquisas, sugere-se:

1) ampliar o número de respondentes na cadeia de suprimentos da indústria automobilística, ou seja, expandir as fontes de informação para aumentar a validade interna, por meio da triangulação de dados com os fornecedores de primeiro nível - empresas de autopeças ou sistematistas, visando comprovar o que foi evidenciado pelos executivos da montadora;

2) verificar se no relacionamento interorganizacional com seus clientes (concessionárias) existe algum tipo de compartilhamento de informação econômico-financeira por parte da montadora; e

3) replicar a pesquisa em outros segmentos, para verificar se a GCI está sendo praticada neles, e de que maneira está sendo implantada nos diversos tipos de relacionamentos interorganizacionais em outros segmentos da Economia brasileira e mundial.

Assim, tem-se que os achados desta pesquisa corroboram as propostas de Cooper e Slagmulder (1999) e outros estudiosos, como Souza (2008), Souza e Rocha (2009), Camacho (2010) e Facci (2011), entre outros, de que o relacionamento interorganizacional e a GCI objetivam a exploração de novas oportunidades e minimização de custos da CS ou da rede de negócios.

Considera-se que a pesquisa desenvolvida neste trabalho, que visou verificar como está sendo praticada a Gestão de Custos Interorganizacionais em uma empresa multinacional fabricante de veículos automotores, contribui para a construção de conhecimento nas áreas de Administração e Contabilidade quando integra conhecimentos sobre Cadeias de Suprimentos, Redes de Negócios, Relacionamentos Interorganizacionais e a Gestão Estratégica de Custos.

REFERÊNCIAS

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

_____; _____. Interorganizational cost management in the exchange process. **Management Accounting Research**, London, v. 20, n. 1, p. 85-101, June 2009.

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

AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. **BASE - Revista de Administração e**

Contabilidade, São Leopoldo, v. 5, n. 1, p. 66-76, jan./abr. 2008.

AMATO NETO, J. **Redes de cooperação produtiva e clusters regionais: oportunidades para as pequenas e médias empresas**. São Paulo: Atlas, 2000.

BISBE, J.; BATISTA-FOGUET, J.; CHEN-HALL, R. Defining management accounting constructs: a methodological note on the risk of conceptual misspecification. **Accounting, Organization and Society**, [S.l.], v. 32, n. 7-8, p. 789-820, Oct./Nov. 2007.

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

BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 4, n. 7, p. 145-165, 2007.

BOWERSOX, D. J.; CLOSS, D. J.; COOPER, M. B. **Supply chain logistics Management**, New York: McGraw-Hill/Irwin, 2002.

CAGLIO, A.; DITILLO, A. A review and discussion of management control in inter-firm relationships: achievements and future directions. **Accounting, Organization and Society**, [S.l.], v. 33, n. 7-8, p. 868-898, Oct./Nov. 2008.

CAMACHO, R. R. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da teoria da contingência**. 2010. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CARMO, L. F. R. S.; HAMACHER, S. A evolução da cadeia de suprimentos da indústria automobilística no Brasil. **Revista de Administração Contemporânea – RAC**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, p. 201-220, maio/ago. 2001.

CASTELLS, M. **A sociedade em rede**. 5. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2001. (A era da informação: economia, sociedade e cultura; v. 1).

CHILDERHOUSE, P. et al. Information flow in automotive supply chains: identifying and learning to overcome barriers to change. **Industrial Management & Data Systems**, [Shreveport], v. 103, n. 7, p. 491-502, 2003.

COAD, A.F.; CULLEN, J. Interorganizational cost management: towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, London, v. 17, n. 4, p. 342-369, Dec. 2006.

COKINS, G. Measuring costs across the supply chain. **AACE International Transactions**, Morgantown, 2000.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. **Journal of Cost Management**, New York, v. 17, n. 1, p. 23-30, Jan./Fev. 2003.

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

_____; _____. Cost management beyond the boundaries of the firm. **Management Accounting Research**, London, v. 79, n. 9, p. 18-20, 1998.

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

COX, A; SANDERSON, J.; WATSON, G. Supply chains and power regimes: toward an analytic framework for managing extended networks of buyer and supplier relationships. **The Journal of**

Supply Chain Management, [S.l.], v. 37, n. 1, p. 28-35, Mar. 2001.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

DEKKER, H. C. Value chain analysis in inter-firm relationships: a field study. **Management Accounting Research**, London, v. 14, n. 1, p. 1-23, Mar. 2003.

_____. Control of inter-organizational relationships: evidence of appropriation concerns and coordination requirements. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 29, n. 1, p. 27-50, Jan. 2004.

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

FACCI, N. **Um estudo sobre características dos fatores contingenciais na gestão de custos interorganizacionais em um arranjo produtivo local do setor de tecnologia da informação na região noroeste do Paraná**. 2011. 106 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)—Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

FARIA, A. C. et al. Gestão de custos interorganizacionais (GCI) e contabilidade de livros abertos (CLA): investigação bibliométrica com ênfase em periódicos internacionais e nacionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: Associação Brasileira de Custos, 2010.

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

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Estudo de caso**: fundamentação científica, subsídios para coleta e análise de dados e como redigir o relatório. São Paulo: Atlas, 2009.

GOLDBACH, M. Organizational settings in supply chain costing. In: SEURING, S.; _____ (Ed.). **Cost management in supply chains**. New York: Physica-Verlag, 2002. p. 89-110.

HAKANSSON, H.; LIND, J. *Accounting and network coordination*, **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 29, n. 1, p. 51-72, Jan. 2004.

HOLWEG, M. et al. Supply chain collaboration: making sense of the strategy continuum. **European Management Journal**, Oxford, v. 23, n. 2, p. 170-181, Apr. 2005.

KAJÜTER, P.; KULMALA, H. Open-book accounting in networks: potencial achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, London, v. 16, n. 1, p. 179-204, June 2005.

KULMALA, H.; KAJÜTER, P.; VALKOKARI, K. *Inter-organizational cost management in SME networks*. In: MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH: COST AND PERFORMANCE MANAGEMENT IN SERVICES AND OPERATIONS, 8th., 2007, Trento. **Proceedings...** Brussels: European Institute for Advanced Studies in Management, 2007.

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

LAMBERT, D. M.; GARCIA-DASTUGUE, S. J.; CROXTON, K. L. An evaluation of process-oriented supply chain management frameworks. **Journal of Business Logistics**, [S.l.], v. 26, n. 1, p. 25-51, 2005.

LORANDI, J. A. **Sistemática de implementação do custeio-alvo na cadeia de suprimentos com o uso do desdobramento da função qualidade (QFD)**. 2009. 204 f. Tese (Doutorado em Engenharia de

Produção)-Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

MYERS M. B.; CHEUNG, M. S. Sharing global supply chain knowledge. **MIT Sloan Management Review**, Cambridge, v. 49, n. 4, p. 67, July 2008.

MONDEN, Y. **Sistemas de redução de custos: custo alvo e custo kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MOURITSEN J.; HANSEN A.; HANSEN, C. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. **Management Accounting Research**, London, v. 12, n. 2, p. 221–244, June 2001.

_____; THRANE, S. Accounting, network complementarities and the development of inter-organizational relations **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 31, n. 3, p. 241–275, Apr. 2006.

NASCIMENTO, S.; PEREIRA, A. P. Gestão de custos interorganizacionais em transportadora de carga fracionada. In: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS – SIMPOI. 14., 2011. **Anais...** São Paulo: [FGV], 2011.

PONTE, V. M. R. et al. Análise das metodologias e técnicas de pesquisas adotadas nos estudos brasileiros sobre balanced scorecard: um estudo dos artigos publicados no período de 1999 a 2006. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS. 1., 2007. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2007.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1989.

RICHARDSON, R. (Coord.) **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SEURING, S. Supply chain target costing: in apparel industry case study. In: _____; GOLDBACH, M. (Ed.). **Cost management in supply chains**. New York: Physica-Verlag, 2002. p. 111-126.

_____; GOLDBACH, M. (Ed.). **Cost management in supply chains**. New York: Physica-Verlag, 2002.

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

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting**, [S. l.], v. 59, n. 4, p. 26 – 29, 1981.

SOUZA, B. C. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais**. 2008. 141 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade)-Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____; ROCHA, W. **Gestão de custos interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultado**. São Paulo: Atlas, 2009.

STURGEON, T.; BIESEBROECK, J. V.; GEREFFI, G. Value chains, networks and clusters: reframing the global automotive industry. **Journal of Economic Geography**, Oxford, v. 8, n. 3, p. 297-321, Apr. 2008.

WOMACK, J. P.; JONES, D. T.; ROOS, D. **A máquina que mudou o mundo**. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

XAVIER, M. L. P.; SOUZA, A. C. M.; BRESCIANI, L. P. O novo perfil econômico do grande ABC. **Organizações em Contexto**, São Paulo, v. 3, n. 6, p. 103-122, jul./dez. 2007.