

Abordagem Colaborativas para Gestão de Custos

RODRIGO PAIVA SOUZA

Faculdade FIPECAFI

REINALDO GUERREIRO

Universidade de São Paulo

Resumo

Abordagem colaborativas para gestão de custos ocorrem quando duas empresas decidem trocar informações, conhecimentos e outros recursos para ganharem eficiência e competitividade. De acordo com a perspectiva da visão baseada em recursos, organizações ganham vantagem competitiva sustentáveis quando possuem recursos e competência que são difíceis de serem imitadas por seus concorrentes, portanto, empresas que adotam a abordagem colaborativas para gestão de custos acreditam que a integração horizontal com fornecedores e clientes é uma maneira de alcançar vantagem competitiva e obter maiores retornos. A presente pesquisa teve como finalidade investigar o nível de associações colaborativas para realizar gestão de custos entre empresas brasileiras em cinco segmentos da economia. A metodologia utilizada foi o survey com aplicação de questionário à gestores de compras, suprimentos e relações com fornecedores, tendo sido obtida 85 respostas válidas. Como principais achados pode-se destacar que gestores brasileiros acreditam aplicar níveis elevados de abordagem colaborativas para gestão de custos com seus fornecedores, sendo que os maiores níveis foram encontrados nas empresas do segmento de Eletroeletrônicos, todavia, os resultados indicam necessidade de maior envolvimento dos fornecedores para troca de informações e formação de equipes interorganizacionais. A pesquisa também demonstrou que adoção de ferramentas contemporâneas de gestão de custos, tais como o custeio baseado em atividades e gestão do custo alvo estão associados a maiores níveis de adoção de abordagem colaborativas para gestão de custo. Além disso, a adoção de abordagem colaborativa é mais intensa quando a empresa e seus principais fornecedores possuem tamanhos equivalentes, finalmente outro aspecto que influencia a adoção dessa abordagem é a quantidade de fornecedores, ou seja, empresas com maior quantidade de fornecedores participando do processo produtivo possuem maior intensidade na adoção de abordagem colaborativas para gestão de custos.

Palavras chave: Gestão de Custos, Colaboração, Visão Baseada em Recursos.

1. Introdução

Abordagens colaborativas oferecem oportunidades para gestão e otimização de custos e tem sido apontada como verdadeira fonte de vantagem competitiva para as empresas (Munday, 1992; Kajüter e Kulmala, 2005; Cooper e Slagmulder, 2003a). Todavia, a abordagem colaborativa para gestão de custos requer uma orientação por processos e uma adaptação de toda a empresa, ou seja, a adoção do que Chenhall (2008) denomina “organizações horizontais”.

Organizações horizontais tem a finalidade de proporcionar valor para seus clientes, e esta abordagem envolve interconexão entre a estratégia, os procedimentos operacionais, a estrutura física, as pessoas e os sistemas de informações, envolvendo toda a empresa (Chenhall, 2008), bem como os principais fornecedores e clientes. Dessa forma, abordagem colaborativas para gestão de custos, com adoção de uma visão de organização horizontal representa um novo desafio para a contabilidade gerencial (Dekker, 2003).

Chenhall (2008) acrescenta que os modelos tradicionais de mensuração de custos, como o custeio por absorção, proporcionam informações de custos verticalizada, portanto, empresas precisariam técnicas contemporâneas para a mensuração e a gestão de custos, como custeio baseado em atividades (ABC) ou custeio alvo, que fornecem uma visão de custos por processo, necessária para gestão das organizações horizontais.

Apesar da dificuldade de implementação e, considerando a perspectiva teórica da visão baseada em recursos, a adoção da abordagem colaborativas para gestão de custos pode contribuir para a combinação de recursos específicos de cada uma das empresas envolvidas (e.g. tecnologia, conhecimento, experiência, canal distribuição etc.) que, quando ajustados tornam-se recursos raros, difíceis de serem imitados pelos competidores (Slavov, 2013).

Na perspectiva teórica da visão baseada em recursos, a sustentabilidade da vantagem competitiva de uma organização depende da velocidade com que competidores conseguem imitar a sua estratégia e seus recursos (Grant, 1991). Fusões, aquisições e adoção de práticas colaborativas, proporcionam uma oportunidade de apropriar-se de recursos que não seriam negociados livremente no mercado (Wernerfelt, 1984).

Para Bastl, Grubic, Templar, Harrison and Fan (2010) adoção de abordagem colaborativa para gestão de custos depende de três fatores: (1) comprometimento dos gestores chaves, (2) visão horizontal dos custos dos processos e (3) suporte dos sistemas de tecnologia da informação. Portanto, a abordagem colaborativa para gestão dos custos reflete uma estratégia organizacional, no sentido que envolve toda a empresa e seu ambiente interno e externo.

Considerando a relevância da abordagem colaborativas para gestão de custos e para a criação de vantagem competitiva sustentáveis, o presente trabalho buscou responder a seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de adoção de abordagem colaborativa na gestão de custos adotado por empresas brasileiras?

O objetivo principal da pesquisa foi a identificação e compreensão dos aspectos relacionados à adoção por empresas brasileiras de práticas colaborativas para gestão custos, buscando identificar dentro dos pilares dessa abordagem (pessoas, processos e tecnologia) pontos mais avançados e aqueles que requerem maior desenvolvimento.

Como objetivos secundários a pesquisa buscou também identificar fatores que possam estar relacionado com adoção de práticas colaborativas para gestão de custos, tais como,

experiência dos gestores, tipo de estratégia genérica ou utilização de artefatos de controle gerencial.

Após esta breve introdução, a segunda sessão apresenta o referencial teórico sobre a teoria da visão baseado em recurso e abordagem colaborativas para gestão de custos. Em seguida os procedimentos metodológicos são introduzidos na terceira sessão e os principais resultados são apresentados na quarta sessão. O trabalho fecha com a apresentação da considerações finais e recomendações para pesquisas futuras.

2. Referencial Teórico

O referencial teórico é dividido em duas partes. Na primeira abordamos a teoria da visão baseada em recursos, que constitui na plataforma teórica que motiva adoção de práticas colaborativas para gestão de custos. Na segunda abordamos aspectos da operacionalização da abordagem colaborativas para gestão de custos.

2.1 Visão Baseada em Recursos

Segundo Grant (1991) as principais fontes de retornos das empresas no longo prazo são os seus recursos e capacidades. Assim, recursos de uma organização são as fontes principais das capacidades, enquanto que as capacidades são as fontes principais de vantagem competitiva (Grant, 1991, p. 119).

Grant (1991) relaciona ainda seis categorias de recursos de uma organização, sendo: (1) financeiro; (2) físico; (3) humano; (4) tecnológico; (5) reputação e (6) organizacionais. As capacidades, por sua vez, são o resultado produzidos pelas equipes e recursos trabalho em conjunto (Grant, 1991, p. 120).

Já para Wernerfelt (1984), os recursos de uma empresa em um determinado momento podem ser definidos como ativos (tangíveis e intangíveis) que estão vinculados semipermanente à empresa. Exemplos incluem marcas, conhecimento de tecnologias próprias, empregados qualificados, contratos comerciais, máquinas, processo eficazes, capital etc.

Wernerfelt (1984) complementa que, em uma visão baseada em recursos, empresas interessadas em combinar negócios (e.g. fusões, aquisições, contratos de colaboração etc.) procuram adquirir mais recursos que elas já possuem ou, em uma abordagem suplementar, ter acesso a recursos que, combinados com aqueles que já possuem poderá trazer maiores resultados, em uma abordagem complementar.

Slavov (2013) acredita que a perspectiva teórica da visão baseada em recursos pode ser utilizada para justificar a adoção de uma abordagem colaborativa para gestão de custos, e complementa que estudos na área de gestão estratégica de custos que se apropriam da perspectiva teórica da visão baseada em recursos são raros (Slavov, 2013, p. 90).

2.2 Abordagem Colaborativa para Gestão de Custos

Diversos estudos corroboram que a abordagem colaborativa para gestão de custos origina oportunidades para se ganhar eficiência, competitividade, aumenta a confiança entre empresas e melhora o desempenho das organizações envolvidas. A Tabela 1 ilustra alguns desses estudos sobre abordagem colaborativa para gestão de custos.

Considerando os benefícios da abordagem colaborativas para gestão de custos sobre o desempenho das empresas, Bastl et al. (2010) realizaram uma revisão de 37 estudos relevantes sobre o tema, contemplando quase 30 anos de publicações, com objetivo de identificar os principais fatores inibidores da adoção dessa abordagem.

Dentre os principais achados, Bastl et al. (2010) encontraram 42 fatores inibidores à abordagem colaborativa para gestão de custos e identificaram que o sucesso na implementação dessa abordagem requer a desenvolvimento de três dimensões da organização: (1) comprometimento dos gestores chaves da organização; (2) visão horizontal dos custos dos processos; e (3) suporte de sistemas de tecnologia da informação.

Tabela 1 – Benefícios da abordagem colaborativa para gestão de custos

Autor	Achados sobre abordagem colaborativa para gestão de custos
Cooper & Yoshikawa (1994)	Melhora a eficiência de toda a cadeia de valor desde a matéria prima até o produto final para os consumidores.
Cokins (2001)	É uma solução para aumentar a confiança entre empresas e melhorar a gestão de custos.
Cooper & Slagmulder (2003a)	É uma abordagem estruturada para coordenar atividades de empresas em uma cadeia de suprimentos e reduzir o custo total
Cooper & Slagmulder (2003b)	Promove melhoria no desenvolvimento de produtos e no processo produtivo, além de melhorar relação entre comprador/vendedor
Gunasekaran & Ngai (2004)	Envolve a discussão sobre os processos econômicos e políticos na articulação de interesses, promove alianças e melhores resultados.
Kajüter & Kulmala (2005)	Permitir as empresas se concentrarem em suas competências essenciais, e aumentar a competitividade.
Anderson & Dekker (2009a)	Permitir melhorias na cadeia de valor, reconfiguração de fronteiras da empresa, relocação de recursos e engenharia de processos.
Bastl et al. (2010)	Crucial para criar valor e obter redução global de custos.

Fonte: elaborado pelos autores

Sobre o comprometimento de gestores chaves, Bastl et al. (2010) explicam que a abordagem colaborativa deve envolver mais de uma empresa e que a dimensão social dessa abordagem é crucial. Sobre esta dimensão social da abordagem colaborativa para gestão de custos, diversos estudiosos alertam que gestores chaves devem possuir conhecimentos e habilidades na gestão de custos, a formação de equipes multidisciplinares para discussão de soluções para gestão de custos e aumento de eficiência é fundamental, gestores das empresas devem estar dispostos a trocar informações de custos e devem acreditar que essa abordagem é uma fonte de vantagem competitiva sustentável (Stevens, 1989; LaLonde & Pohlen, 1996; Cokins, 1998, 2000, 2003; Cullen et al., 1999; Seal et al., 1999, 2004; Nicolini et al., 2000; Ramos, 2004; Norek & Pohlen, 2001; Kulmala et al., 2002; Ellram, 2002a, 2002b; Thomson & Gurowka, 2005; Kajüter & Kulmala, 2005).

Com relação necessidade de visão horizontal dos custos dos processos os estudos apontam que é necessário controlar bem os custos de atividades e processos internos e depois também incluir os custos de atividades e processos dos fornecedores, é necessário ainda conhecer os atributos valorizados por clientes e utilizar ferramentas contemporâneas de gestão de custos (Borin & Farris, 1990; Waeytens & Bruggeman, 1994; LaLonde & Pohlen, 1996; Cokins, 1998; Milligan, 1999; Nicolini et al., 2000; Smith & Lockamy, 2000; Lin et al., 2001; Kulmala et al., 2002; Cooper & Slagmulder, 2003b; Kaplan & Anderson, 2004; Ramos, 2004; Kajüter & Kulmala, 2005).

Finalmente, sobre o apoio de tecnologia da informação à abordagem colaborativa para gestão de custos, os estudos advertem que os sistemas devem fornecer informações confiáveis, promover integração entre sistemas internos e externos e permitir a rastreabilidade das informações de custos (Borin e Farris, 1990; Ellram, 1994; Cokins, 1998; Smith e Lockamy,

2000; Norek e Pohlen, 2001; LaLonde, 2003; Davenport et al., 2004; Gunasekaran e Ngai, 2004; Chenrall, 2008).

Com base nesta análise, foi desenvolvido um formulário contendo 15 itens para mensurar a intensidade com que as empresas adotam a abordagem colaborativa para gestão de custos. A Tabela 2 ilustra as questões organizadas nas três dimensões, demonstrando a respectiva referência para cada questão.

Tabela 2 –Formulário para mensurar intensidade na adoção de prática colaborativa

Parte A: Itens para medir competências dos gestores-chave para gerenciar custos no contexto interorganizacional		
Código	Questão	Referências
P01	Possuem habilidades e gerenciam custos no contexto interorganizacional	LaLonde and Pohlen (1996); Cokins (1998, 2000, 2003); Cullen et al.(1999); Seal et al. (2004); Ramos (2004); Ellram (2002b); Thomson and Gurowka (2005); Nicolini et al. (2000); Norek and Pohlen (2001); Kulmala et al. (2002).
P02	Trocam informações com gestores de outras áreas sobre os custos dos processos.	Ellram (2002a, 2002b, 2006); Seal et al. (2004).
P03	Preocupam-se em discutir com gestores dos nosso fornecedores soluções de gestão de custos que melhorem a competitividade de ambos.	Milligan (1999); Ellram (2002b); Ellram and Siferd (1998); Cokins (2003); Shank and Govindarajan (1989); Cooper and Yoshikawa (1994); Axelsson et al. (2002); Seal et al. (2004); Kajuter and Kulmala (2005).
P04	Trocam informações sobre custos de produção como os gestores de nosso(s) fornecedor(es).	Ellram (1994); Shank and Govindarajan (1989); Cooper and Yoshikawa (1994); LaLonde and Pohlen (1996); Norek and Pohlen (2001); Kulmala et al. (2002); Cooper and Slagmulder (2003a, b); LaLonde (2003); Kulmala (2004); Kajuter and Kulmala (2005).
P05	Acreditam que a abordagem de gestão de custos no contexto inter-organizacional pode trazer benefícios para a empresa.	Axelsson et al.(2002); Cokins (1998, 2000); Zsidisin et al. (2003); Fernie et al. (2001); Ellram (1994);Ellram and Siferd (1998); Lin et al.(2001).
Parte B: itens para medir o desenho do processo de gestão de custos		
Código	Questão	Referências
D01	Controlamos os custos das atividades e processos internos.	LaLonde and Pohlen (1996); Cokins (1998); Kaplan and Anderson (2004); Waeytens and Bruggeman (1994).
D02	Temos informações sobre custos de atividades/processos do(s) fornecedor(es).	Borin and Farris (1990); Milligan (1999); Nicolini et al. (2000); LaLonde and Pohlen (1996); Kajuter and Kulmala (2005).
D03	Temos equipes de trabalho com pessoas da nossa empresa e do(s) fornecedor(es).	Cullen et al. (1999); Ellram (2002a, b); Ramos (2004).
D04	Temos informações sobre atributos dos produtos que são valorizados por clientes.	Smith and Lockamy (2000); Lin et al. (2001).
D05	Utilizamos intensamente Instrumentos Contemporâneos de gestão de custos.	LaLonde (2003); Ramos (2004); Cokins (1998); Munday (1992); Nicolini et al. (2000); Borin and Farris (1990); LaLonde and Pohlen (1996); Lin et al. (2001); Milligan (1999); Kulmala et al. (2002)
Parte C: Itens para medir o nível de integração e suporte de sistemas de tecnologia da informação		
Código	Questão	Referências
T01	Fornecer informações de custos confiáveis.	Ellram (1994).
T02	Realiza a integração das informações internas de custo.	Chenrall (2008); Cokins (1998).
T03	Fornecer relatórios com informações operacionais das atividades e processos.	LaLonde (2003).
T04	Permite a integração (input de informações) de custos dos principais fornecedores.	LaLonde and Pohlen (1996); Borin and Farris (1990).
T05	Faz rastreamento das informações sobre a origem e o consumo de recursos.	Milligan (1999); Borin and Farris (1990).

Fonte: elaborado pelos autores baseado.

3. Procedimentos Metodológicos

3.1 Método de Investigação

Este estudo pode ser definido como uma investigação empírica com abordagem positivista. Segundo Martins e Theóphilo (2009), o método empírico caracteriza-se pela observação de fenômenos da vida real e a abordagem positivista oferece suporte ao método.

A técnica selecionada para coleta dos dados foi o survey, porque é a mais aderente aos objetivos da pesquisa. Segundo Pinsonneault e Kenneth (1993), o survey tem como objetivo produzir descrição quantitativa fenômeno sob investigação, a coleta de dados consiste em fazer perguntas estruturadas e pré-definidas aos participantes do estudo e tem como objetivo estudar uma fração de uma população específica e generalizar os resultados para esta população.

3.2 População e Amostra investigada

Sobre a população objeto de investigação, buscou-se obter a percepção de gestores de compras e relação com fornecedores sobre intensidade de adoção de abordagem colaborada na gestão de custos, em empresas de grande porte, do segmento de manufatura. Em primeiro lugar, buscou-se gestores de compras/relação com fornecedores porque Zsidisin et al. (2003) explica que estes profissionais geralmente tem o maior grau de contato do fornecedor, especialmente relacionadas com preços e gestão de custos. Segundo, foram selecionadas empresas de grande porte porque organizações maiores possuem mais recursos para negociação e implementação de abordagens colaborativas Zsidisin et al. (2003). Finalmente, foi selecionado o segmento de manufatura porque uma parte significativa dos custos de produção ocorrem além das fronteiras da organização, ou seja, nos processos de fornecedores (Kajüter & Kulmala, 2005).

Nesse sentido a base para seleção das empresas de grande porte foi utilizado o anuário Exame das Melhores e Maiores, edição 2014. Nesta edição foram categorizadas pelo anuário 840 empresas de manufatura, em 15 segmentos. Entretanto, alguns segmentos possuíam número muito baixo de empresas (e.g. “Farmacêutico”), outros a classificação não era muito específica (e.g. “Diversos”), outros eram muito regulados (e.g. “Energia”), e em outros o principal produto era uma commodity (e.g. “Produção agropecuária). Dessa forma, decidiu-se por trabalhar apenas com os segmentos com maior quantidade de empresas, sendo selecionados 344 empresas, de cinco segmentos: Automotivo (56); Bens de consumo (115); Eletroeletrônicos (35); Química (74); Metalurgia (64).

O contato com estas empresas ocorreu entre outubro e dezembro de 2014. O primeiro contato foi por telefone, com objetivo de identificar o principal gerente de compras e relação com investidores e fazer o convite a participar do estudo. O segundo contato foi por e-mail, no qual havia uma explicação da pesquisa e o link para acessar o formulário eletrônico contendo as questões a serem respondidas. No total foram obtidas 85 respostas válidas, representando uma taxa de retorno de 25%.

3.3 Desenvolvimento do Questionário

O questionário possuía uma apresentação da pesquisa contendo o termo de compromisso sobre o sigilo dos dados fornecidos. Em seguida algumas questões para identificar o perfil do profissional e dos principais fornecedores. A terceira parte continha as 15 afirmativas sobre abordagem colaborativa para gestão de custos, em que o gestor deveria responder em uma escala de cinco pontos a intensidade em que cada afirmativa se aplicava à sua empresa. Dessa forma, a pontuação máxima de cada questionário era 75 pontos (15 x 5). O questionário

procurou medir a percepção dos gestores de compras sobre a adoção de práticas colaborativas para gestão de custos em suas respectivas organizações.

Para compreender melhor a intensidade da adoção de práticas colaborativas, as pontuações foram confrontadas com variáveis de controle. Para Becker (2005) a introdução de variáveis de controle em estudos empíricos é importante para identificar explicações alternativas para os achados. Nesse sentido, foram introduzidas onze variáveis de controle no estudo.

3.4 Desenvolvimento das Hipóteses

As variáveis de controle foram introduzidas no estudo para ampliar o conhecimento sobre adoção de abordagem colaborativa para gestão de custos e testar algumas hipóteses de pesquisa.

3.4.1 Experiência dos gestores

Tomkins (2001) acredita que gestores experientes contribuem para aumentar o nível de confiança entre as empresas da cadeia de valor e, assim, facilita a adoção de abordagem colaborativa. Já Nicolini et al. (2000) encontraram relação significativa entre a experiência dos gestores e a adoção de técnicas contemporâneas de gestão de custos.

Portanto, acredita-se que gestores mais experientes adotam práticas colaborativas para gestão de custos com maior intensidade, sendo formulada a primeira hipótese de pesquisa: **H₁: Gestores mais experientes adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade.**

Dessa forma, na identificação do perfil do profissional, foi introduzida uma questão sobre a quantidade de anos de experiência do gestor, sendo fornecido quatro alternativas: (a) menos de 5 anos; (b) entre 5 e 10 anos; (c) entre 10 e 20 anos; e (d) mais de 20 anos de experiência.

3.4.2 Tamanho da empresa

Kajüter e Kulmala (2005) explicam que o tamanho da organização é um fator condicionante para a adoção de práticas colaborativas para gestão de custos. Entretanto, não há uma única medida para mensurar o tamanho da organização.

Dessa forma, foram introduzidas no questionário duas questões para mensurar o tamanho da empresa. A primeira medida é relacionada ao faturamento anual, sendo fornecido quatro alternativas: (a) menos de R\$ 250 milhões/ano; (b) entre R\$ 250 e R\$ 500 milhões/ano (c) entre R\$ 500 e R\$ 1.000 milhões/ano; e (d) mais de R\$ 1.000 milhões/ano. A segunda medida de tamanho foi o número de empregados, nesse caso as quatro alternativas foram: (a) menos de 100 empregados; (b) entre 100 e 500 empregados; (c) entre 500 e 2.000 empregados; e (d) mais e 2.000 empregados.

Portanto, a segunda hipótese foi dividida em duas partes: **H_{2A}: Empresas com maior faixa de faturamento adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade** e **H_{2B}: Empresas com maior quantidade de empregados adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade**

3.4.3 Orientação Estratégica da Organização

De acordo com Porter (1980), a orientação estratégica da organização define a maneira como esta deseja competir. O autor define dois tipos principais de estratégias genéricas, sendo a primeira “Diferenciação em custos” e a segunda “Diferenciação em atributos de qualidade”. Como a estratégia de diferenciação em custos apresentar maior enfoque nos custos, a terceira hipótese foi assim formulada: **H₃: Empresas com estratégia de diferenciação em custos adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade**

Dessa forma, foi introduzida no questionário uma questão para que o respondente indicasse, para o principal produto da empresa, qual estratégia estaria mais aderente.

3.4.4 Estágio do ciclo de vida organizacional

Diversos autores afirmam que as empresas mudam suas prioridades estratégicas, modelo de decisão e sua estrutura de governança conforme o estágio do ciclo de vida organizacional (Quim & Cameron, 1983; Miller & Friesen, 1984; Lester et al., 2003).

Assim, Lester et al. (2003) definem características próprias das empresas em cada ciclo. No primeiro as empresas buscam crescer e formar uma base de clientes. No segundo buscam aumentar a lucratividade para sobreviver. No terceiro, após crescer e consolidar, a prioridade volta para aumento de controles e estrutura de governança. No quarto estágio, após um período de organização as empresas buscam voltar a crescer por meio de diversificação. O quinto estágio, chamado de declínio, é marcado por conflitos internos (Lester et al., 2003).

Foi inserido uma questão para que os gestores apontem qual das características descritas melhor representa a situação atual de sua organização. De acordo com a teoria do ciclo de vida organizacional, empresas nos estágios 3 e 4, por serem os mais desenvolvidos, deveriam ter maiores níveis de abordagem colaborativa para gestão de custos. Assim a quarta hipótese foi formulada da seguinte maneira: **H₄: Empresas no terceiro e quarto estágios do ciclo de vida adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade.**

3.4.5 Quantidade de fornecedores

Bhimani et al. (2011) argumenta que a menor quantidade de fornecedores cria uma maior interdependência entre compradores e vendedores, dessa forma, contribuindo para a formação de alianças colaborativas para gestão de custos. Assim, a quinta hipótese foi formulada: **H₅: Empresas com menor quantidade de fornecedores adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade.**

Uma questão foi inserida no questionário para que o gestor de compras apontasse a quantidade de fornecedores para o seu principal produto.

3.4.6 Tempo de relacionamento

Lyons (1994) explica que a confiança entre compradores e vendedores aumenta conforme o tempo de relacionamento e, dessa forma, acredita-se que é possível adotar abordagem colaborativas pautada na confiança múltipla. A sexta hipótese foi assim desenvolvida: **H₆: Quanto maior o tempo de relacionamento com os fornecedores maior a intensidade de adoção de abordagem colaborativas para gestão de custos.**

Uma questão foi inserida no questionário para captar a quantidade de fornecedores que participa com 80% dos insumos de produção (principais fornecedores).

3.4.7 Diferença de tamanho entre compradores e vendedores

Stafford (1994) sustenta que as empresas tendem a formar alianças com empresas que possuam um tamanho equivalente para haver um equilíbrio de poder na relação e Kulmala (2004) complementa que o sucesso das alianças depende do equilíbrio de poder na relação. Dessa forma, a sétima hipótese foi constituída em duas partes: **H7A: Empresas com fornecedores de tamanho equivalente em faturamento adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade** e **H7B: Empresas com fornecedores de tamanho equivalente em quantidade de empregados adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade**.

Foi solicitado aos respondentes que indicassem o tamanho de seus fornecedores, tanto em faturamento anual quanto em número de funcionário, com o objetivo de comparar com o tamanho da empresa, com base nas respostas foram criadas três categorias: (1) empresa maior do que fornecedor; (2) empresa menor do que fornecedor; (3) tamanhos equivalentes.

3.4.8 Utilização de artefatos de gestão de custos

Cooper e Slagmulder (1999) e Bhimani et al. (2011) argumentam que a utilização de artefatos de gestão de custos com o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio alvo, tais artefatos são considerados mecanismos disciplinadores do relacionamento porque promovem o comprometimento com metas pré-estabelecidas. Assim, a oitava hipótese foi desenvolvida: **H8: Empresas que utilizam artefatos de gestão de custos adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade**.

3.4.9 Qualificação de fornecedores

Cooper e Slagmulder (1999) e Bhimani et al. (2011) argumentam também que as empresas que buscam qualificar seus fornecedores por meio de treinamentos e certificações aumentam as possibilidades para adoção de práticas colaborativas. Essa iniciativa é denominada pelos autores de mecanismos capacitadores para a gestão de custos. Assim, a nona hipótese foi desenvolvida: **H9: Empresas que qualificam seus fornecedores adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade**.

3.4.10 Compartilhamento de ganhos com fornecedores

Finalmente, Cooper e Slagmulder (1999) e Bhimani et al. (2011) argumentam ainda que as empresas que adotam programas de compartilhamento de ganhos com seus fornecedores resultantes das práticas gestão de custos aumentam as possibilidades para adoção de práticas colaborativas. Essa iniciativa é denominada pelos autores de mecanismos incentivadores para a gestão de custos. Assim, a décima hipótese foi desenvolvida: **H10: Empresas que compartilham ganhos resultante de programas de gestão de custos com seus fornecedores adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade**.

4. Apresentação dos Resultados

Nesta sessão serão apresentados os principais resultados da investigação empírica, iniciando com análise descritiva dos dados e passando para os testes de hipóteses.

4.1 Características da amostra

Conforme descrito na sessão 3.2 foram obtidas 85 respostas válidas, com taxa de retorno de 25%. Observa-se também que em todos os segmentos a taxa de retorno foi igual ou superior a 20%, tendo o setor automotivo obtido a maior taxa de retorno e o setor de bens de consumo a maior quantidade de respondente. A Tabela 3 resume a amostra por segmento.

Tabela 3 – Amostra por segmento

Segmento	Universo	Amostra	Taxa retorno
Automotivo	56	21	38%
Bens de consumo	115	23	20%
Eletroeletrônicos	35	11	31%
Química	74	17	23%
Metalurgia	64	13	20%
TOTAL	344	85	25%

Fonte: elaborado pelos autores

Com relação à experiência profissional dos respondentes nota-se que a grande maioria (74%) possui mais de 10 anos de experiência em compras, sendo que 41% declara possuir mais de 20 anos de experiência. A Tabela 4 resume os dados da experiência dos gestores.

Tabela 4 – Experiência dos gestores

Categoria de experiência profissional	Amostra	%
Menos de 5 anos	5	6%
Entre 5 e 10 anos	17	20%
Entre 10 e 20 anos	28	33%
Mais de 20 anos	35	41%

Fonte: elaborado pelos autores

Para mensurar o tamanho da organização foram utilizadas duas medidas, uma pelo faturamento anual e outra pelo número de empregados. Tanto em uma quanto em outra medida a maior parte das empresas pode ser classificada com grande, 59% das empresas possui faturamento anual superior a R\$ 500 milhões e 78% possuem mais de 500 empregados. A Tabela 5 resume os dados com relação ao tamanho das empresas.

Tabela 5 – Tamanho da empresa

Parte A - Mensuração pelo faturamento anual		
Faturamento anual	Amostra	%
Menos de R\$ 250mi	8	9%
Entre R\$ 250mi e R\$ 499mi	27	32%
Entre R\$ 500mi e R\$ 999mi	22	26%
Mais de R\$ 1.000mi	28	33%
Parte B - Mensuração pelo número de empregados		
Número de empregados	Amostra	%
Menos de 100	2	2%
Entre 100 e 499	17	20%
Entre 500 e 2.000	38	45%
Mais de 2.000	28	33%

Fonte: elaborado pelos autores

Com relação à orientação estratégica, a maior parte dos respondentes (69%) indicou que sua empresa adota estratégia mais alinhada à diferenciação em custos, conforme Tabela 6.

Tabela 6 – Orientação estratégica

Orientação estratégica da empresa	Amostra	%
Diferenciação em qualidade	26	31%
Diferenciação em custo	59	69%

Fonte: elaborado pelos autores

Com relação ao ciclo de vida organizacional, 45% das empresas foram classificadas no segundo estágio, onde o foco maior é preservar a base de clientes conquistada e aumentar a lucratividade. Outros 35% responderam que o perfil da empresa está alinhado ao quarto estágio, onde o foco é crescimento e diversificação. A Tabela 7 ilustra os resultados obtidas.

Tabela 7 – Ciclo de vida organizacional

Estágio do Ciclo de Vida Organizacional	n.	%
Estágio 1 (aumentar base clientes)	11	13%
Estágio 2 (aumentar o retorno e lucratividade)	38	45%
Estágio 3 (aumentar controles internos)	6	7%
Estágio 4 (crescimento da diversificação)	30	35%
Estágio 5 (conflitos internos e desorganização)	0	0%

Fonte: elaborado pelos autores

Os respondentes indicaram também a quantidade de fornecedores que participa com 80% dos insumos de produção (principais fornecedores). Assim, 39% dos respondentes indicaram que possuem mais de 20 principais fornecedores, outros 38% responderam que possuem entre 2 e 10 principais fornecedores. A Tabela 8 ilustra os resultados

Tabela 8 – Número de fornecedores

Categoria de número de fornecedores	Amostra	%
Apenas 1 fornecedor	1	1%
Entre 2 e 10	32	38%
Entre 11 e 20	19	22%
Mais de 20 fornecedores	33	39%

Fonte: elaborado pelos autores

Foi questionado o tempo médio de relacionamento com esses “principais fornecedores”, 47% responderam que possuem um relacionamento de mais de 10 anos com esses fornecedores, outros 35% possuem relacionamento superior a 5 anos. A Tabela 9 resume os resultados.

Tabela 9 – Tempo de relacionamento com fornecedores

Tempo de relacionamento com fornecedores	Amostra	%
Menos de 2 anos	0	0%
Entre 2 e 5 anos	15	18%
Entre 5 e 10 anos	30	35%

Mais de 10 anos	40	47%
-----------------	----	-----

Fonte: elaborado pelos autores

Para comparar o tamanho da empresa com o dos fornecedores foi questionado aos respondentes o faturamento anual e número de empregados dos principais fornecedores. Como resultado constatou-se que, pelo critério de faturamento anual, 39% das empresas são maiores do que os fornecedores, enquanto que pelo critério de número de empregados, 49% das empresas é maior do que seus fornecedores. A Tabela 10 ilustra os resultados de comparação de tamanho entre a empresa e seus principais fornecedores.

Tabela 10 – Comparação tamanho entre empresa e fornecedores

Parte A - Comparação pelo faturamento anual		
Categoria de comparação	Amostra	%
Empresa maior do que fornecedores.	33	39%
Empresa menor do que fornecedores.	22	26%
Empresa e fornecedores de tamanho equivalente.	30	35%
Parte B - Comparação pelo número de empregados		
Categoria de comparação	Amostra	%
Empresa maior do que fornecedores.	42	49%
Empresa menor do que fornecedores.	12	14%
Empresa e fornecedores de tamanho equivalente.	31	36%

Fonte: elaborado pelos autores

Foi questionado aos gestores se as suas respectivas organizações adotam artefatos de controle de gerencial como ABC para gestão de custos (mecanismos disciplinadores) e 68% dos respondentes declaram não utilizar nenhum tipo de artefato de controle gerencial com foco em custos, conforme Tabela 11.

Tabela 11 – Utilização de artefatos de controle gerencial

	Amostra	%
Utilizam artefatos de controle gerencial	27	32%
Não utilizam artefatos de controle gerencial	58	68%

Fonte: elaborado pelos autores

Com relação à adoção de programas de qualificação dos fornecedores (mecanismos capacitadores), apenas 20% dos respondentes declararam ter algum tipo de programa de qualificação de fornecedores. A Tabela 12 demonstra os resultados.

Tabela 12 – Qualificação dos fornecedores

	Amostra	%
Possuem programas de qualificação de fornecedores	17	20%
Não possuem programas de qualificação de fornecedores	68	80%

Fonte: elaborado pelos autores

Por fim, ao serem questionados sobre programas de compartilhamento de ganhos com fornecedores (mecanismos incentivadores) resultantes de projetos de redução de custos, 46%

dos respondentes declararam ter algum tipo de programa de compartilhamento de ganhos, conforme ilustra a Tabela 13.

Tabela 13 – Compartilhamento de ganhos com fornecedores

	Amostra	%
Possuem programas de compartilhamento de ganhos	39	46%
Não possuem programas de compartilhamento de ganhos	46	54%

Fonte: elaborado pelos autores

Após apresentação das características da amostra pode-se notar que esta é formada, preponderantemente, por gestores experientes, que trabalham em empresas de grande porte, em geral maior do que seus principais fornecedores, que procuram trabalhar com mais de 10 fornecedores principais, com relacionamento de pelo menos 5 anos, que possuem uma orientação estratégica voltada à diferenciação em custo, não utilizam artefatos de controle gerencial, não possuem programas de qualificação de fornecedores e também não apresentam programas de compartilhamento com fornecedores de ganhos obtidos com gestão de custos.

4.2 Adoção de abordagem colaborativa para gestão de custos

Para mensurar a intensidade na adoção de abordagem colaborativa para gestão de custos foi calculado o percentual sobre a pontuação máxima em cada segmento, ou seja, foi somada a pontuação das empresas em cada indústria e depois foi dividida pela pontuação máxima dessa indústria. Por exemplo, a indústria Automotiva teve 21 respondentes, portanto a pontuação máxima nessa indústria seria 1.575, como a soma das respostas nesse segmento foi 1.043, o segmento automotivo atingiu 66,2% da pontuação máxima, sendo o segmento com menor intensidade de adoção de práticas colaborativas para gestão de custos, conforme Gráfico 1.

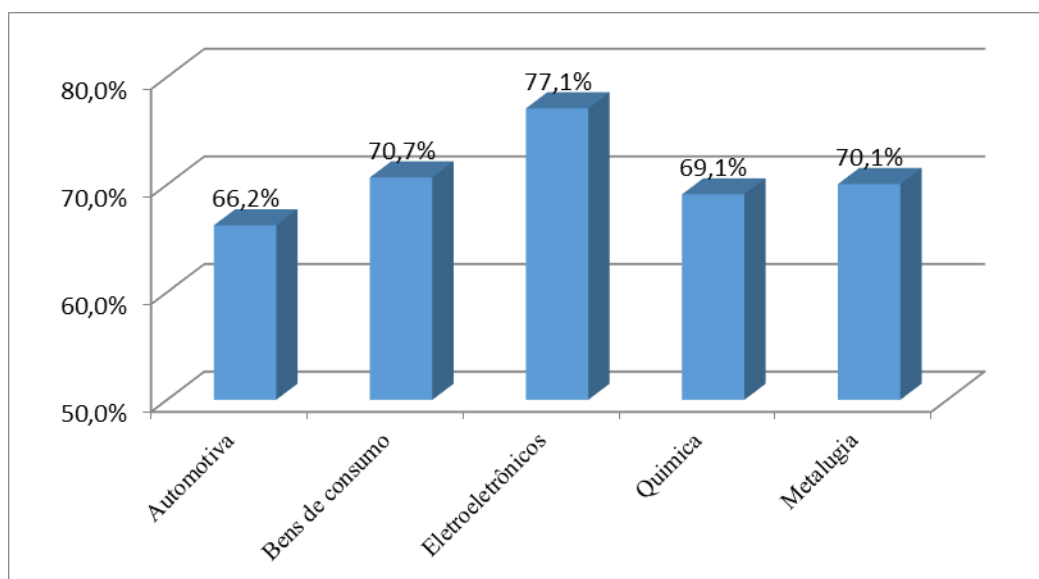


Gráfico 1 – Abordagem colaborativa para gestão de custo por segmento

A indústria Automotiva demonstra ser a mais fechada para adoção de práticas colaborativas para gestão de custos, entretanto, a intensidade de todos os segmentos pode ser

considerada alta, com média superior a 70% da intensidade máxima. Esse resultado reflete a percepção dos gestores de que as empresas estão abertas às ideias de negociação de acordos de colaboração com fornecedores.

Para mensurar qual a dimensão mais desenvolvia (processos, tecnologia ou pessoas), realizou-se a mesma análise de máxima pontuação. Constatou-se que a dimensão da tecnologia é a mais desenvolvida, ou seja, a capacidade dos sistemas de informações de fornecer informações confiáveis, em tempo hábil e integradas entre sistemas. A dimensão menos desenvolvida foi com relação ao comprometimento das pessoas, seguido pelo desenho dos processos. O gráfico 2 ilustra o resultado da análise de intensidade na adoção de práticas colaborativas para gestão de custos por dimensão dessa prática.

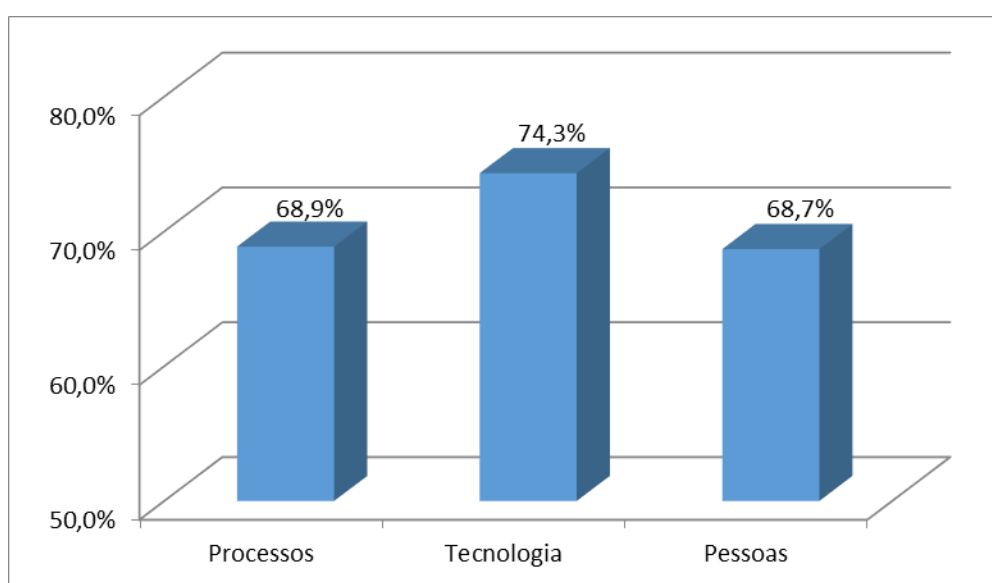


Gráfico 2 – Dimensões da abordagem colaborativa para gestão de custos

Embora a dimensão da tecnologia tenha sido o aspecto mais desenvolvido para adoção de práticas colaborativas para gestão de custos, a análise por questão demonstra que ainda é necessário desenvolver mais os sistemas no sentido de permitir integração de informações com os sistemas dos fornecedores. A Tabela 14 demonstra a análise por questão de tecnologia.

Tabela 14 – Análise da pontuação por questão de tecnologia da informação

Código	Questão	Pontuação
T01	Fornecer informações de custos confiáveis.	79,8%
T02	Realiza a integração das informações internas de custo.	79,5%
T03	Fornecer relatórios com informações operacionais das atividades e processos.	76,9%
T04	Permite a integração (input de informações) de custos dos principais fornecedores.	59,5%
T05	Faz rastreamento das informações sobre a origem e o consumo de recursos.	71,3%

Fonte: elaborado pelos autores

Com relação ao desenho do processo de gestão de custos, novamente pode-se notar que os aspectos internos da organização são bem desenvolvidos, porém muitos respondentes indicaram que não possuem visão dos custos das atividades dos fornecedores e tampouco equipes de trabalhos em projetos interorganizacionais. Para adoção de práticas colaborativas é

necessário envolver mais os fornecedores no processo de controle e gestão de custos. A análise das respostas por questão do aspecto de desenho do processo é apresentada na Tabela 15.

Tabela 15 – Análise da pontuação por questão de desenho do processo

Código	Questão	Pontuação
D01	Controlamos os custos das atividades e processos internos.	85.4%
D02	Temos informações sobre custos das atividades e processos dos fornecedores.	58.1%
D03	Temos equipes de trabalho com pessoas da nossa empresa e dos fornecedores.	51.1%
D04	Temos informações sobre atributos dos produtos que são valorizados pelos clientes.	79.5%
D05	Utilizamos intensamente instrumentos contemporâneos de gestão de custos.	67.5%

Fonte: elaborado pelos autores

Já com relação à dimensão “comprometimento das pessoas”, novamente os aspectos que envolvem troca de informações com fornecedores e busca de soluções conjuntas para gestão de custos foram os menos desenvolvidos, entretanto, mesmo os aspectos internos, como troca de informações entre gestores internos requerem desenvolvimento, conforme Tabela 16.

Tabela 16 – Análise da pontuação por questão de comprometimento de pessoas

Código	Questão	Pontuação
P01	Possuem habilidades e gerenciam custos no contexto interorganizacional.	72.7%
P02	Trocam informações com gestores de outras áreas sobre os custos dos processos.	72.7%
P03	Preocupam-se em discutir com gestores dos nossos fornecedores soluções de gestão de custos que melhorem a competitividade de ambos.	63.8%
P04	Trocam informações sobre custos de produção como os gestores de nossos fornecedores.	55.1%
P05	Acreditam que a abordagem de gestão de custos no contexto interorganizacional pode trazer benefícios para a empresa.	76.9%

Fonte: elaborado pelos autores

Em síntese, os gestores de compras declaram estar preparados para adotar abordagem colaborativa com fornecedores para gestão de custos, entretanto, em todas as dimensões dessa abordagem os aspectos de relacionamento interorganizacional é o menos desenvolvido. Todavia, deve ser considerado que a abordagem colaborativa com fornecedores é complexa e pode conter riscos (Das & Teng, 1999), portanto, a preparação interna e depois externa parece uma evolução natural na adoção de abordagem colaborativa para gestão de custos.

4.3 Teste das hipóteses

Segundo Fávero, Belfiori, Silva e Chan (2009, p. 96) “os testes de hipóteses têm como objetivo oferecer um método que permita verificar se os dados amostrais trazem evidências que apoiem ou não uma hipótese formulada sobre a população”. Neste sentido, o teste de Mann-Whitney é um teste não paramétrica utilizado para verificar se duas amostras independentes foram extraídas de população com média iguais, enquanto que o teste de Kruskal-Wallis verifica se k amostras ($k > 2$) independentes foram extraídas da mesma população (Fávero et al., 2009).

Assim, para testar as hipóteses com apenas duas amostras (e.g. orientação estratégica, utilização de artefatos, qualificação de fornecedores e compartilhamento de ganhos) foi utilizado o teste de Mann-Whitney, par testar as demais hipóteses, que contém mais de duas categorias, foi utilizado o teste Kruskal-Wallis.

Os testes mensuram apenas se ocorrem diferenças significativas nas pontuações médias de abordagem colaborativa, todavia, cabe aos investigadores analisar com maior profundidade o sentido das diferenças. A Tabela 17 demonstra todos os testes de média para as hipóteses formuladas e, conforme pode ser observado, apenas as hipóteses H₅, H_{7B} e H₈ possui diferenças entre os grupos. Todas as demais hipóteses foram rejeitadas com probabilidade superior a 0.05 são rejeitadas pois o resultado indica que não há diferença de média entre os grupos, ou seja, os grupos de amostras possuem a mesma intensidade de adoção de abordagem colaborativa para gestão de custos.

Tabela 17 – Resultado dos testes de média para as hipóteses de pesquisa

Hipóteses de pesquisa	Prob.
H₁ : Gestores mais experientes adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade.	0.8071
H_{2A} : Empresas com maior faturamento adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade	0.2971
H_{2B} : Empresas com maior quantidade de empregados adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade	0.2174
H₃ : Empresas com estratégia de diferenciação em custos adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade	0.3568
H₄ : Empresas no terceiro e quarto estágios do ciclo de vida adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade.	0.2834
H₅ : Empresas com menor quantidade de fornecedores adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade.	0.0518*
H₆ : Quanto maior o tempo de relacionamento com os fornecedores maior a intensidade de adoção de abordagem colaborativas para gestão de custos.	0.1444
H_{7A} : Empresas com fornecedores de tamanho equivalente em faturamento adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade	0.5848
H_{7B} : Empresas com fornecedores de tamanho equivalente em número de empregados adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade.	0.0542*
H₈ : Empresas que utilizam artefatos de gestão de custos adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade.	0.0074*
H₉ : Empresas que qualificam seus fornecedores adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade.	0.6323
H₁₀ : Empresas que compartilham ganhos resultante de programas de gestão de custos com seus fornecedores adotam abordagem colaborativas para gestão de custos com maior intensidade.	0.1181

* Com 95% de confiança pode-se afirmar que há diferenças significantes entre os grupos.

** Com 90% de confiança pode-se afirmar que há diferenças significantes entre os grupos.

Para cada hipótese que apresentou diferença entre grupos foi analisada a média de pontuação de abordagem colaborativa. Na hipótese H₅ notou-se que o sentido das diferenças não representa o mesmo da hipótese, pois empresas com maior quantidade de fornecedores apresentam maior intensidade média de abordagem colaborativa, portanto, embora rejeitada a hipótese este achado traz evidencias para aumentar o conhecimento sobre o tema, contrariando

a afirmação de Bhimani et al. (2011) de que menor quantidade de fornecedores está associada a maior adoção de práticas colaborativas para gestão de custos, na verdade ocorre o contrário.

Tabela 18 – Média de abordagem colaborativa por número de fornecedores

Categoria de número de fornecedores	Amostra	Média
Apenas 1 fornecedor	1	51,00
Entre 2 e 10	32	52,34
Entre 11 e 20	19	48,63
Mais de 20 fornecedores	33	54,91

Fonte: elaborado pelos autores

Já com relação a hipótese H7B não foram encontradas evidências para rejeição da afirmação de Stafford (1994) e Kulmala (2004), de que o equilíbrio de poder na relação comprador vendedor contribui para adoção de abordagem colaborativas na gestão de custos. Conforme pode ser observado na Tabela 19, a intensidade média na adoção de abordagem colaborativas é maior quando comprador e vendedor possuem tamanhos equivalentes.

Tabela 19 – Média de abordagem colaborativa por comparação de tamanho

Categoria de comparação	Amostra	Média
Empresa maior do que fornecedores.	42	50,90
Empresa menor do que fornecedores.	12	49,83
Empresa e fornecedores de tamanho equivalente.	31	55,68

Fonte: elaborado pelos autores

Também não foram encontradas evidências para rejeitar hipótese Hg, corroborando com Cooper e Slagmulder (1999) e Bhimani et al. (2011) de que a utilização de artefatos de controle gerenciais aumenta a possibilidade de adoção de práticas colaborativas.

Tabela 20 – Média de abordagem colaborativa e utilização de artefatos gerenciais

	Amostra	Média
Utilizam artefatos de controle gerencial	27	56,15
Não utilizam artefatos de controle gerencial	58	50,79

Fonte: elaborado pelos autores

Foi testado ainda se existe diferença significativa na intensidade média de adoção de abordagem colaborativa por segmento, o resultado demonstrou que existe, e que empresas do segmento eletroeletrônicos adotam essa abordagem com maior intensidade.

5. Considerações finais

A adoção da abordagem colaborativa para gestão de custos encontra respaldo teórico na visão baseada em recursos, como um enfoque na complementação de recursos e competências com objetivo de construir novos recursos e competências que não podem ser imitados com facilidade pela concorrência e, portanto, são fontes de vantagem competitiva sustentável.

Em resposta a questão de pesquisa, o estudo encontrou um nível elevado de adoção de abordagem colaborativa nas empresas brasileiras, sendo que, em média, a escala de intensidade atingiu 70% da pontuação máxima. Este resultado reflete a percepção dos gestores de compras acerca do comprometimento das pessoas-chaves, do desenho do processo de gestão de custos e do suporte da tecnologia da informação à abordagem colaborativa para gestão de custos.

Dentre essas três dimensões da abordagem colaborativa, o suporte dos sistemas de tecnologia foi percebido como sendo a mais desenvolvida, seguido pelo desenho do processo. O comprometimento das pessoas foi a dimensão menos desenvolvida na opinião dos gestores. Entretanto, essas dimensões da abordagem colaborativa possuem aspectos de integração interna e externa e os resultados demonstram que enquanto os aspectos de integração interna estão bem desenvolvidos, há muito a ser melhorado com relação a integração com fornecedores.

O estudo encontrou alguns fatores que contribuem para aumentar a intensidade de adoção de abordagem colaborativa para gestão de custos. A utilização de artefatos de controle gerencial, como o ABC e o custeio alvo está associado a maiores níveis de abordagem colaborativa. Outro fator é a quantidade de fornecedores, quanto mais fornecedores maiores as oportunidades de adoção de abordagem colaborativa. Também foi encontrada associação entre adoção de abordagem colaborativa e equilíbrio de tamanho entre empresa e fornecedor, portanto, empresas tendem a adotar essa abordagem quando há equilíbrio de tamanho na relação. Finalmente, o segmento onde a empresa atua também é um fator que influencia na adoção de abordagem colaborativa, alguns segmentos são mais fechados, no sentido de trocas de informação e formação de equipes interorganizacionais, como o segmento automotivo, enquanto outros são mais abertos a essa abordagem, como o segmento de eletroeletrônicos.

Dentre as principais contribuições do estudo destaca-se a proposição de um instrumento para mensuração do nível de adoção de abordagem colaborativa, ou seja, um questionário contendo 15 questões que aborda aspectos de integração interna e externa nas três dimensões da abordagem colaborativa: pessoas, processos e tecnologia. O estudo também contribuiu para aumentar o conhecimento sobre fatores que influenciam na adoção de abordagem colaborativa, como destaque para adoção de artefatos gerenciais. Esses artefatos ajudam a promover uma visão horizontal da organização com suas atividades e processos, sendo esse um requisito básico para identificação de oportunidade de adoção de abordagem colaborativa para gestão de custos.

A principal limitação do estudo é o fato das conclusões estarem baseadas em percepções de gestores de compras em um dado momento, portanto, refletem a visão do comprador, que muitas vezes é lado mais forte da relação. Como recomendação para aprofundamento no tema, é sugerido replicar o estudo para outros segmentos, com ampliação da amostra. Há também oportunidade de abordar o tempo utilizando outra metodologia, um estudo de caso é muito bem vindo e há oportunidade de capturar a visão tanto do comprador quanto do fornecedor.

Referencias

Anderson, S. W. & Dekker, H. C. (2009a). Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management. *Accounting Horizons*, 23(2), 201-220.

Axelsson, B., Laage-Hellman, J., & Nilsson, U. (2002). Modern management accounting for modern purchasing. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 8(1), 53-62.

Bastl, M., Grubic, T., Templar, S., Harrison, A., Fan, I.S. (2010). Inter-organizational costing approaches: the inhibiting factors. *The International Journal of Logistics*, 21(1), 65-88.

Becker, T. E. (2005). Potential problems in the statistical control of variables in organizational research: A qualitative analysis with recommendations. *Organizational Research Methods*, 8(3), 274-289.

- Bhimani, A., De Souza, B. C., & Rocha, W. (2011). Inter-organizational cost management in a Brazilian context. *Cost Management*, (Dec), 5-16.
- Borin, N., & Farris, P. (1990). An empirical comparison of direct product profit and existing measures of SKU productivity. *Marketing*, 8.
- Chenhall, R. H. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4), 517-550.
- Cokins, G. (1998). Why is traditional accounting failing managers? *Hospital materiel management quarterly*, 20(2), 72-80.
- Cokins, G. (2000). Measuring costs across the supply chain. *AACE International Transactions*, P17A.
- Cokins, G. (2001). A management accounting framework. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 13(1), 73-82.
- Cokins, G. (2003). Measuring profits and costs across the supply chain for collaboration. *Journal of cost management*, 17(5), 22-29.
- Cooper, R., Yoshikawa, T. (1994). Inter-organizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. *International Journal of Production Economics*, 37(1), 51-62.
- Cooper, R., Slagmulder, R. (2003a). Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organization and Society*, 29(1), 14-21.
- Cooper, R., Slagmulder, R. (2003b). Interorganizational costing. Part I. *Cost Management*, 17(6), 12-24.
- Cullen, J., Berry, A.J., Seal, W., Dunlop, A., Ahmend, M. et al. (1999). Interfirm supply chains: the contribution of management accounting. *Management Accounting*, 77(6), 30-2.
- Das, T. K.; Teng, B. S. (1999). Managing risks in strategic alliances. *Academy of Management Executive*, 13(4), 50-62.
- Davenport, T. H., Marchand, D. A., & Dickson, T. (2004). Dominando a gestão da informação. Bookman.
- Dekker, H. C. (2003). Value chain analysis in interfirm relationship: a field study. *Management Accounting Research*, 14, 1-23.
- Ellram, L. M. (1996). The use of the case study method in logistics research. *Journal of business logistics*, 17(2), 93.
- Ellram, L. M. (2002a). Supply management's involvement in the target costing process. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 8(4), 235-244.
- Ellram, L. M. (2002b). *Strategic cost management in the supply chain: A purchasing and supply management perspective* (pp. 16-18). Tempe, AZ: CAPS Research.
- Ellram, L. M. (2006). The implementation of target costing in the United States: theory versus practice. *Journal of Supply Chain Management*, 42(1), 13-26.
- Ellram, L. M., & Siferd, S. P. (1998). Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. *Journal of business logistics*, 19(1), 55.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L., Chan, B. L. (2009). Análise de dados: modelagem multivariada. São Paulo: Campos.
- Grant, R. M. (1991). The resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. *California management review*, 33(3), 114-135.
- Gunasekaran, A., Ngai, E.W.T. (2004). Information systems in supply chain integration and management. *European Journal of Operational Research*, 159(2), 269-295.

- Kajüter, P. & Kulmala, H. I. (2005). Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, 16, 179-204.
- Kaplan, R., & Anderson, S. R. (2004). *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Harvard business press.
- Kulmala, H.I. (2004). Developing cost management in customer-supplier relationships: three case studies. *Journal of Purchasing & Supply Management*, 10(2), 65-77.
- Kulmala, H. I., Paranko, J., & Uusi-Rauva, E. (2002). The role of cost management in network relationships. *International Journal of Production Economics*, 79(1), 33-43.
- LaLonde, B. (2003), “Three problems that linger”, *Supply Chain Management Review*, Vol. 7 No. 2, pp. 7-8.
- LaLonde, B. J., & Pohlen, T. L. (1996). Issues in supply chain costing. *The International Journal of Logistics Management*, 7(1), 1-12.
- Lester, D. L., Parnell, J. A., & Carraher, S. (2003). Organizational life cycle: A five-stage empirical scale. *International Journal of Organizational Analysis*, 11 (4), 339-354.
- Lin, B., Collins, J., & Su, R. K. (2001). Supply chain costing: an activity-based perspective. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 31(10), 702-713.
- Lyons, B. R. (1994). Contracts and specific investments: An empirical test of transaction cost theory. *Journal of Economics and Management Strategies*, 3(2), 257-278.
- Martins, G. A., Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*, 2ª edição. São Paulo: Atlas.
- Miller, D., Friesen, P. H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management science*, 30(10), 1161-1183.
- Milligan, B. (1999). Tracking total cost of ownership proves elusive. *Purchasing*, 127(3), 22-23.
- Munday, M. (1992). Accounting cost data disclosure and buyer-supplier partnerships—a research note. *Management Accounting Research*, 3(3), 245-250.
- Nicolini, D., Tomkins, C., Holti, R., Oldman, A., & Smalley, M. (2000). Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry?: Evidence from two case studies. *British Journal of Management*, 11(4), 303-324.
- Norek, C. D., & Pohlen, T. L. (2001). Cost knowledge: a foundation for improving supply chain relationships. *The International Journal of Logistics Management*, 12(1), 37-51.
- Pinsonneault, A, Kraemer, K. L. (1993). Survey research methodology in management information system: An assessment. *Center for Research on Information Technology and Organizations, Series I.T. in Government*, University of California, Irvine. Available in: <http://escholarship.org/uc/item/6cs4s5f0>.
- Porter, M. E. (1980). Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competition. *New York*, 300.
- Ramos, M. M. (2004). Interaction between management accounting and supply chain management. *Supply Chain Management: An International Journal*, 9(2), 134-138.
- Seal, W., Cullent, J., Dunlop, A., Berry, T., Ahmed, M. (1999). Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting. *Management Accounting Research*, 10, 303-322
- Seal, W., Berry, A. and Cullen, J. (2004). Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), 73-92.

Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1989). Strategic cost analysis. Homewood, Illinois: Irwin.

Slavov, T. N. B. (2013). Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual (Tese de doutorado, Universidade de São Paulo).

Smith, W., Lockamy, A. Target costing for supply chain management: An economic framework. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 12 (1), 67-77.

Stafford, E. R. (1994). Using co-operative strategies to make alliances work. *Long Range Planning*, 27 (3), 64-74.

Stevens, G. (1989). Integrating the supply chain. *IJPD & MM*, 19 (8), 3-8

Thomson, J. and Gurowka, J. (2005), “Sorting out the clutter”, *Strategic Finance*, Vol. 87 No. 2, pp. 27-33.

Tomkins, C. (2001). Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, organizations and society*, 26(2), 161-191.

Waeytens, D., & Bruggeman, W. (1994). Barriers to successful implementation of ABC for continuous improvement: A case study. *International Journal of Production Economics*, 36(1), 39-52.

Wernerfelt, B. (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic management journal*, 5(2), 171-180.

Zsidsisin, G.A., Ellram, L.A. & Ogden, J.A. (2003). The relationship between purchasing and supply management’s perceived value and participation in strategic supplier cost management activities. *Journal of Business Logistics*, 24(2), 129-54.