

**Gestão Interorganizacional de Custos (GIC) em Consórcios Modulares:
uma abordagem para a redução de custos globais**

DANIEL BARTZ

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

ALEXANDRE VIEIRA BRAGA

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

MARCOS ANTONIO DE SOUZA

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Gestão Interorganizacional de Custos (GIC) em Consórcios Modulares: Uma Abordagem para a Redução de Custos Globais

Resumo

O objetivo do artigo é verificar se a gestão interorganizacional de custos (GIC) em consórcios modulares é uma abordagem válida para a redução dos custos globais das operações. A literatura sobre modularização, e sua derivação para modelos de consórcios, tem procurado afirmar que esta abordagem pode permitir a redução de custos de produção e de investimentos, diminuição de estoques e tempo de atravessamento dos produtos ou serviços, além de um potencial esforço em aumento da eficiência e da produtividade. Entende-se que pesquisas de campo são necessárias como forma de validar a aplicação prática de novos desenvolvimentos teóricos para a gestão de custos. Nesse sentido, foi realizado um estudo de caso com objetos incorporados. A coleta de dados se deu pela realização de entrevistas em profundidade com gestores do consórcio modular pesquisado, submetidos à análise qualitativa e descritiva. Os principais resultados indicam que a modularização é um ambiente propício à prática da GIC dado a troca de informações de conhecimento e do processo conjunto de aprendizagem. As empresas pesquisadas obtiveram ganhos financeiros e não financeiros. As evidências sinalizam que existe a abertura de informações entre a montadora e os modulistas, contudo, de modo integral, ocorre em uma única direção, dos fornecedores para os compradores. Desta forma, os resultados sugerem a necessidade de adequações quanto à abertura de informações contábeis via adoção mais intensiva do *open book accounting* (OBA). Portanto, é possível inferir que a prática plena da GIC pode se viabilizar mediante alguns ajustamentos, em especial quanto ao compartilhamento pleno de informações.

Palavras-chave: Relações Interorganizacionais; Modularização; Gestão Interorganizacional de Custos, *Open Book Accounting*.

1 Introdução

Dado os níveis acirrados de concorrência, as empresas procuram maneiras de se tornarem mais enxutas e competitivas. Isto pode incluir, por exemplo, criação de produtos inovadores, ganhos de escala e redução de custos de produção. A iniciativa da empresa em produzir tudo internamente tem perdido espaço no mercado, tornando este modelo, em alguns casos, a exemplo da indústria automobilística, já ultrapassado. Essa indústria é prova desta mudança de paradigmas, através da expansão de aplicação de novos conceitos de montagem de seus veículos, tais como os condomínios integrados e os consórcios modulares.

À medida que as empresas se deparam com um ambiente crescentemente competitivo, complexo, globalizado e tecnologicamente incerto, existe uma maior necessidade de fornecer ao mercado respostas dinâmicas, flexíveis e rápidas. Diante disso, ações cooperativas são mais frequentes. Para Gianiasella, Souza e Almeida (2008), as empresas que eram autossuficientes e independentes detinham o sucesso dos negócios, atuando apenas na gestão de seus processos internos. Porém, evidencia-se que o cenário atual exige maior integração entre as empresas, as quais optam por unirem-se em alianças estratégicas como forma de ganhar acesso a recursos valiosos oferecidos pelos parceiros (Golonka, 2013). Assim, as empresas devem investir em esforços para eliminar desperdícios reduzir custos e, para tanto, tendem a utilizar um rigoroso controle de gastos. Porém, as empresas têm reconhecido que não possuem todos os recursos e habilidades para que isoladamente seus processos internos consigam diminuir custos e alcançar vantagem competitiva. Desse modo, as empresas passam a unir-se em alianças estratégicas, onde cooperam para competir, através do compartilhamento e colaboração mútua. Dentre os vários tipos de compartilhamento pode-se destacar a gestão interorganizacional de custos (GIC), um processo gerencial que viabilize a otimização dos resultados das empresas envolvidas em uma cadeia de valor. Este tema será mais bem explorado ao longo do artigo (Cooper & Yoshikawa, 1994).

Os desenvolvimentos teóricos da GIC, quando aplicada no setor automobilístico (Cooper & Slagmulder, 2004) destacam que há inúmeras formas de mudanças nas relações entre montadoras de veículos e fábricas de autopeças, como a engenharia simultânea, colocando lado a lado engenheiros da montadora e de seus sistemistas de primeiro nível para desenvolver temas como: (a) produtos de melhor qualidade em menores prazos e custos; (b) envolvimento de longo prazo; (c) maior compartilhamento de informações; (d) política de troca de informações sobre custos. As tendências à integração dos sistemas e modularização por parte dos fornecedores são parte da criação de um sistema enxuto de fornecimento com a redução do número de fornecedores diretos na primeira camada e mudança no papel e responsabilidade dos fornecedores (Holweg, 2008).

A partir dessas considerações, este estudo tem como objetivo verificar se a GIC em consórcios modulares possibilita a redução dos custos globais das operações. Para tanto, buscou-se diagnosticar os fluxos de informações de custos em consórcio; verificar (a) se a troca de informações contribui para a redução de custos e para o aprendizado organizacional dos modulistas e da empresa consorciadora; (b) discutir acerca das possibilidades da modularização ser ou tornar-se num ambiente propício para a GIC. O estudo contribui para o avanço dos estudos sobre GIC especialmente no contexto de aplicações empíricas, de modo a validar os mais recentes desenvolvimentos teóricos sobre o tema ou suscitar reflexões teóricas mais robustas sobre o tema.

Além desta introdução o artigo está estruturado com a fundamentação teórica sobre o tema e com a descrição da metodologia utilizada. Na sequência tem-se a apresentação e análise dos dados e conclusão. Finaliza-se o estudo com as referências utilizadas na pesquisa.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Relacionamentos Interorganizacionais

Grant (1995) ressalta que decisões organizacionais como desinvestimento, reorientação dos negócios, *downsizing* e *outsourcing*, representam uma mudança da organização econômica dos mercados para a hierarquia. O enfoque em hierarquias conduz as empresas a novas formas de organização, onde a colaboração entre empresas é uma característica cada vez mais presente. Os relacionamentos interorganizacionais permeiam diferentes áreas como marketing, compras, tecnologia, recursos humanos, custos e controle de gestão (Stephen, Andreas & Dawn, 1999; Cooper & Slagmulder, 2004; Dekker, 2004; Hou, Yung-Chuan & Yue-Nan, 2011; Elmuti, Abou-Zaid & Jia, 2012).

Esses novos modelos, em geral, são formalizados por meio de alianças estratégicas, redes, parcerias, coalizões, *joint ventures*, consórcios de pesquisa, dentre outros arranjos interorganizacionais (Ring & Van de Ven, 1994). A abordagem do tema na literatura envolve diferentes enfoques como aprendizagem organizacional, visão baseada em recursos e teorias como institucional, dos custos de transação, da contingência e de agência (Grant, 1995; Speckle, 2001; Mouritsen, Hansen & Hansen, 2001; Caglio & Ditillo, 2008). Para fins desse estudo assume-se a teoria dos custos de transação como perspectiva teórica mais presente. A abordagem de investigação pretendida emerge da teoria dos custos de transação, inspirada nos estudos de Commons (1931), Coase (1937), Arrow (1974), Williamson (1979; 1981; 1991; 1993) e Gietzmann (1996).

O processo de desenvolvimento do relacionamento interorganizacional, composto por negociações, compromissos e execuções, é discutido por Ring e Van de Ven (1994). Sob a ótica da economia dos custos de transação, Meer-Kooistra e Vosselmann (2000) defendem que a segregação em etapas é um contraponto a teoria econômica neoclássica, que despreza tal divisão por ser o preço o balizador das informações ao longo da relação interorganizacional. A etapa de negociações diz respeito às expectativas conjuntas como motivações, possibilidade de investimentos, percepção das incertezas. O enfoque está nos processos formais de negociação, no comportamento de escolha, na persuasão (Ring & Van de Ven, 1994). Envolve, também, um processo sócio-psicológico que leva as partes a negociar entre si. Em termos econômicos, é um fato *ex ante* (Williamson, 1991). Nestas negociações, devido às incertezas e a assimetria de informações, pode haver seleção adversa (Akerlof, 1970). Diante disso podem, posteriormente, originar custos de transação (Coase, 1937; Williamson, 1979; 1981).

Quanto mais formalizados estiverem os compromissos, menor tende a ser a incerteza quando executados (Ring & Van de Ven, 1994). À medida que o relacionamento interorganizacional gere transações recorrentes (Williamson, 1991), maior a possibilidade de uma parte confiar em outra, o que permite inclusive a elaboração de controles baseados em confiança, bem como a economia de custos. Uma característica das transações interorganizacionais é a especificidade. Meer-Kooistra e Vosselman (2000) destacam que em acordos contratuais específicos, a economia dos custos de transação mostra que existem três elementos que determinam as características da relação de terceirização e do controle da relação. Esses elementos são: (a) a transação: grau e a especificidade dos ativos, a frequência e a reputação, a duração da transação e a mensuração de atividades e saídas; (b) o ambiente da transação: incerteza sobre contingências futuras, o grau de risco do mercado e o desenvolvimento institucional; (c) as partes: envolvem aspectos como assimetria de informações, reputação, experiência em cooperação em redes e o poder de barganha.

2.2 Alianças entre Empresas

Eisenhardt e Schoonhoven (1996) fornecem uma visão de base empírica sobre quando e por que as alianças são utilizadas. Eles descobriram que as alianças eram criadas quando as empresas que formavam parcerias se encontravam em situações estrategicamente vulneráveis porque se localizavam em indústrias que ainda estavam em estágios embrionários de desenvolvimento, ou, alternativamente, em indústrias altamente competitivas.

As alianças têm sido descritas como sendo empregadas para objetivos ofensivos e defensivos. Por exemplo, Chen (1996) argumenta que os antecedentes do comportamento competitivo incluem tanto uma habilidade para colocar em prática uma estratégia quanto as razões por trás de tal estratégia. Usando esta linha de pensamento, gestores podem utilizar-se de alianças para entrar nos mercados de seus competidores. Tal entrada pode ser ofensiva quando a aliança é pensada com o objetivo de tomar partes de mercado dos competidores. Por outro lado, o objetivo por trás da aliança, em grande parte, pode buscar sinalizar ao concorrente de que ele deve ficar de fora daquele mercado.

Hamel (1998) descreve três motivações genéricas por trás das muitas alianças por eles estudadas: co-especialização, co-opção e co-aprendizagem. Em algumas instâncias, as empresas apenas buscam uma destas três motivações, mas em muitos casos a busca pelos benefícios derivados de todas as três é o que motivou a aliança.

As alianças oferecem às empresas parceiras uma vantagem competitiva que antes elas não desfrutavam. Para Bstieler e Hemmert (2010) esta integração oferece um conhecimento coletivo que nenhuma empresa individual contém. Porém os autores ressaltam que essa vantagem depende de uma interação adequada entre as empresas e uma qualidade na comunicação. Dyer e Singh (1998) ressaltam que a qualidade de comunicação entre as empresas oferece pistas importantes para interpretar o comportamento do parceiro, e por isso, é instrumento fundamental para o desenvolvimento da confiança no contexto geral das alianças.

Para Cooper e Ellram (1993), na interação encontram-se os elementos norteadores das estratégias de relacionamentos. Uma relação mais estreita reside na compreensão de que essa é a forma adequada de se obter acesso aos recursos controlados por terceiros, a fim de que se combine com a estrutura própria de recursos e capacidades. Além disso, a interação permite que se aumente a coordenação entre as atividades desempenhadas pelo conjunto de empresas em um relacionamento, como forma de eliminar atividades similares e aumentar o grau de complementaridade entre essas estruturas.

2.3 Cooperação em Redes *Top-To-Down*

As teorias de cooperação em redes verticais produzidas nos EUA têm sido amplamente difundidas no âmbito acadêmico internacional desde o início da década de 1980. Estas teorias, que se alinham a um novo modelo de competitividade que enfatiza a obsolescência do modelo industrial baseado em gigantismo e autossuficiência, não problematizam adequadamente suas assunções de centralização e universalização herdadas do modelo anterior (Faria, 2000). Um fator determinante para a rápida popularização dessas diversas representações de cooperação foi o surpreendente desempenho de empresas japonesas no Ocidente a partir dos anos 1980 e a dramática incapacidade dos grandes conglomerados, norte-americanos principalmente, de competir nos mercados doméstico e internacional com aqueles rivais que não seguiam as teorias convencionais de *management* (Ouchi, 1980; Faria, 2000).

No modelo de redes *top-down*, a pequena empresa pode tornar-se fornecedora ou sub-fornecedora de uma empresa-mãe. É uma rede na qual o fornecedor é dependente das

estratégias da empresa-mãe e tem pouca ou nenhuma flexibilidade ou poder de influência nos destinos da rede. É chamado de modelo japonês. A relação é feita de modo sincronizado, procurando-se negar as divergências e impedir os conflitos (Casarotto Filho & Pires, 2001). Esses autores argumentam que o modelo de redes flexíveis de pequenas empresas tem sido o sustentáculo de economias altamente desenvolvidas. Acrescentam que as empresas unem-se por um consórcio com objetivos amplos ou mais restritos. Num consórcio de formação de produto, por exemplo, várias empresas podem produzir partes de um equipamento, que é comercializado, divulgado e assistido tecnicamente por um consórcio. Esse consórcio simula a administração de uma grande empresa, mas tem muito mais flexibilidade de atendimento a pedidos diferenciados.

Santos, Pereira e França (1994) optam por apresentar tal tipologia, enfatizando que as redes verticais de cooperação são normalmente encontradas nos casos em que as relações de cooperação ocorrem entre uma empresa e os componentes dos diferentes elos ao longo de uma cadeia produtiva. Neste caso as empresas cooperam com seus parceiros comerciais: produtores, fornecedores, distribuidores e prestadores de serviços.

Com relação à integração do fornecedor, a inovação é essencial para a busca de níveis de competitividade, salientando que a habilidade de controlar e sincronizar as operações e a logística corporativa é crítica para as estratégias da operação desde o início do século XX, quando Henry Ford abriu o complexo integrado verticalmente de River Rouge (Bennet e Klug, 2012). Tal complexo incluiu operações que são desde matérias-primas a carros totalmente montados. Assim, os fabricantes automotivos estão crescentemente percebendo que a melhor integração de fornecedores leva a um melhor desempenho na cadeia de suprimentos como um todo.

Observa-se que há no setor automobilístico um cenário inovativo para o desenvolvimento organizacional modular onde ambos, fabricantes automotivos e fornecedores, precisam concordar e seguir um molde tecnológico e organizacional para conseguir eficiência operacional em produção. Para Bennet e Klug (2012) alguns observadores afirmam que o papel do fornecedor e do fabricante automotivo integrados parece ter se tornado permanente nas organizações, encorajando a imersão de novas formas de organizações, como é o caso de alguns fornecedores de componentes que têm se transformado em fornecedores modulares, ofertando não somente conhecimento de montagens superficiais, mas uma solução de serviços mais holística.

2.4 Modularização

A modularização é um conceito no projeto de produto onde o produto final é constituído de um número de módulos do produto. Os módulos são montados para configurar um grande número de variações do produto final (Mikkola, 2006). Para ele o projeto modular dos produtos possui um caminho de sentido único para conseguir um desempenho de produto mais elevado sem incrementar o custo de manufatura de uma maneira desproporcional. Assim, a modularização surgiu para promover um melhor gerenciamento através da decomposição da complexidade dos modelos produtivos, bem como para atender as exigências dos consumidores (Bernardes, Karla & Costa, 2013).

A definição sobre o que constitui realmente um módulo, e conseqüentemente a modularização, é ainda uma área de debates e discussão. Para Mikkola (2006), o objetivo da modularidade é alcançar um produto em que os diferentes módulos sejam independentes uns dos outros, conectando-se por meio de interfaces especificadas e padronizadas, possibilitando alterações individuais sem que seja necessário interferir nos demais módulos. Para Doran *et al.* (2007) a modularização - é um termo vagamente definido e ambigüamente usado na

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

indústria automobilística, aplicável e aplicado a um número de sistemas (*design* de produto, fabricação, organização do trabalho, etc.). No entendimento de MacDuffie (2013), a modularidade é uma propriedade da engenharia de produtos, organizações e redes interorganizacionais e a modularização é um processo que afeta esses projetos ao mesmo tempo, moldando limites firmes e panoramas da indústria.

A emergência da modularização está sendo acompanhada por estruturas de organizações modulares e, novas estratégias da gestão do conhecimento, que permitem às empresas desenvolverem produtos mais eficazmente e com flexibilidade. Pelegrini (2005) comenta que muito embora parte da literatura sobre consórcio modular empresarial tenha se aproximado da literatura sobre modularização, visto como avanço nesta abordagem, cabe ainda discutir esta aproximação já que não parece que sejam tão próximos quanto a nomenclatura possa parecer. Assim, a modularidade é uma propriedade do sistema relacionado à modularização (MacDuffie, 2013).

Para Rachid (2006) embora tenha sido divulgado como uma grande revolução, o consórcio modular aprofunda tendências anteriores de relacionamento com fornecedores, muitas delas inspiradas no modelo japonês, como a entrega em *just-in-time* (JIT), a redução do número de fornecedores diretos, o fornecimento exclusivo, a participação do fornecedor no desenvolvimento de novos produtos das montadoras, a terceirização e o fornecimento de sistemas de componentes ou conjuntos, e não mais de peças isoladas. Nota-se assim que o consórcio modular não é necessariamente um sistema modular de manufatura. O consórcio modular avança da abordagem JIT para a abordagem JIS (*just-in-sequence*), mas não necessariamente à modularização, no seu conceito de arquitetura e design de produtos integrados.

Wagner e Silveira-Cargos (2011, p. 5730) analisaram em que circunstâncias é vantajoso mudar de JIT para JIS. Destacam que “JIT prevê a entrega de módulo padrão enquanto módulos JIS são entregues de acordo com a sequência da linha de montagem do comprador”. Identificaram que o custo total de logística é significativamente diferente de um sistema para outro, sendo o JIS mais vantajoso. Também poderá ser vantajoso considerar aspectos como reputação e experiência dos fornecedores. Contudo, os autores enfatizam que devido aos riscos do comprador quanto utilizado o JIS, a decisão final sobre sua utilização deve considerar as situações específicas das empresas envolvidas, ou seja, deve ser analisado caso a caso.

2.5 Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)

Para Cooper e Slagmulder (1999) o método primário de gerenciamento de custos utilizado por muitas empresas japonesas para controlar os custos durante o estágio de desenvolvimento de produto é uma combinação de custo alvo e de engenharia de valor. Estas duas técnicas são ampliadas em toda a cadeia de suprimentos, através do uso de sistemas de gestão interorganizacional de custos (Barbosa, Afonso & Nunes, 2013). Conforme retratam Braga, Souza e Braga (2011), a GIC é um tema recente, pois as primeiras publicações datam da década de 1990, mais especificadamente de 1992 com Munday, quando o tema foi tratado como “*sharedcosts*” e “*cost data disclosure*”. Ainda de acordo com Braga, Souza e Braga (2011), em 1994, Cooper denominou estes procedimentos de *interorganizational cost management* (IOCM), onde mais fortemente o tema foi aprofundado. A partir de 1999, com trabalhos de Cooper e Slagmulder, começaram investigações em maior número. Estes fatos, também relatados por Agndal e Nilsson (2009), evidenciam que o campo de pesquisa é amplo e pouco explorado.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

A GIC, aliada ao custo alvo, pode transmitir a pressão da concorrência enfrentada pelas empresas no topo da cadeia para outras empresas da cadeia. Ela pode alinhar os programas de gestão de custos das empresas na cadeia, indicando aos fornecedores, onde o comprador espera que ocorra a redução de custos. De acordo com as características atribuídas aos tipos de alianças estratégicas mencionadas por Cooper (2004), destaca-se que a aliança pró-competitiva compõe-se de relações entre ramos de negócios em cadeia de valor, fazendo com que a GIC, por ser um processo que promove a execução de estratégias, impulse a implantação deste tipo de aliança.

Conforme enfatiza Vanpoucke, Vereecke e Boyer (2014), é possível integrar fornecedores e compradores com o objetivo de encontrar alternativas que proporcionem identificar novas oportunidades e aproveitar as diferentes capacidades que são oferecidas por cada membro da cadeia. Cooper e Slagmulder (2004) ressaltam que é necessário cooperar de forma eficaz, com a finalidade de identificar soluções, não apenas no âmbito contábil referente a receitas e despesas das empresas, mas em um amplo conjunto de informações que envolvem diversas variáveis como qualidade do produto, satisfação dos clientes, entre outros, que possibilitam atender as necessidades das empresas e viabilizar vantagem competitiva.

Há vários instrumentos que possibilitam a aplicação da GIC, porém, destaca-se dentre eles a *open-book accounting (OBA)*, um instrumento gerencial que permite integrar as empresas e facilitar a troca de informações relevantes entre entidades que compõe uma cadeia de valor. Para Souza e Rocha (2009) a implantação da *OBA* pela empresa é realizada através da disponibilização e divulgação de todas as informações relevantes com seus parceiros, os quais deverão responder a iniciativa com o mesmo instrumento, sempre explicitando a verdadeira realidade da empresa. Como salientam Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), a empresa que opta por adotar a abertura de livros obtém benefícios que proporcionam maior flexibilidade e oportunidade de vantagem competitiva, além de encontrar potenciais restrições ainda não conhecidas e exploradas anteriormente.

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

Definida como a divulgação sistemática de informações de custos entre as empresas que são independentes, mas operacionalmente ligadas (Hoffjan e Kruse, 2006), a *OBA* e sua interface com o intercâmbio de cooperação de informações de custos pode representar uma alternativa para a abordagem de redução de custos além das quatro paredes da empresa, especialmente em indústrias como a automobilística e a aeronáutica. Recentemente, a abertura de informações tem atraído bastante atenção na literatura de administração, contabilidade e controle de gestão (Piontkowski, 2008).

As publicações de Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), Dekker (2004), Kajüter e Kulmala (2005), Sadeghia e Jokarb (2014) são exemplos desta abordagem. A ideia principal dos autores é que a *OBA* é adequada para agregar a gestão de uma parceria entre as empresas. A literatura tem identificado diferentes funções de como a abertura de informações pode se configurar em um relacionamento interorganizacional. Hoffjan e Kruse (2006) afirmam que pode ser usada para verificar a integridade de informações sobre o cálculo do custo previsto para o comprador, antes da decisão de fornecimento. Assim, observa-se que a redução da assimetria de informação entre o fornecedor e o comprador pode sinalizar intenções positivas do fornecedor, reduzindo o risco para o comprador.

3 Metodologia de Pesquisa

Tendo em vista os objetivos estabelecidos para o estudo, a classificação metodológica do estudo assume duas características principais: (a) um estudo exploratório de natureza qualitativa; (b) uma etapa descritiva e conclusiva da pesquisa. Malhotra (2006) afirma que o principal objetivo da pesquisa exploratória é fornecer uma melhor compreensão ou definição do objeto de estudo. Neste caso, o método de pesquisa normalmente é mais flexível e menos estruturado; a amostra é selecionada com vistas a gerar o máximo de *insights*, e não por sua representatividade. Quanto a característica descritiva ele entende-a como sendo uma pesquisa conclusiva com o propósito de descrever algo, no caso, características do objeto investigado. A pesquisa é caracterizada como um estudo de caso com objetos incorporados (Yin, 2005). O objeto empírico é composto pelo consórcio modular da MAN caminhões e ônibus, fábrica de Resende/RJ. Os objetos incorporados são os parceiros (consorciados) desta iniciativa.

Os dados colhidos são de natureza qualitativa e, assim, analisados. Para a coleta dos dados utilizou-se da entrevista em profundidade, uma abordagem que se caracteriza como direta, na qual um único respondente por vez é investigado para descobrir motivações, crenças, atitudes e sentimentos com respeito a um tópico (Malhotra, 2006). Duarte (2005) destaca que a entrevista em profundidade é uma técnica qualitativa que explora um assunto a partir da busca de informações, percepções e experiências de informantes para analisá-las e apresentá-las de forma estruturada.

Foram entrevistados, de forma presencial, diretores e gerentes da MAN e dos modulistas. O roteiro de entrevista foi elaborado em três partes. A primeira parte enfocou o assunto de interesse da pesquisa por meio de perguntas relativas à modularização a GCI. A segunda destinou-se a explorar opiniões a respeito dos impactos percebidos na utilização da modularização e da GIC. E a terceira parte do roteiro foi incluída para obter informações sobre o perfil dos entrevistados. Também foram elaboradas questões de modo a obter-se um comparativo do relacionamento mantido com o fabricante automotivo, no caso a MAN e os três maiores clientes do modulista (Fabricantes de Equipamento Original - FEO). As questões foram pré-testadas junto a oito pesquisadores do tema em estudo.

4 Apresentação e Análise dos Resultados da Pesquisa

4.1 Entidade Objeto da Pesquisa

O Grupo MAN é uma das empresas líderes no setor de veículos comerciais, motores e engenharia mecânica da Europa com um faturamento anual de aproximadamente €16,5 bilhões (2012), contando com aproximadamente 52.500 colaboradores no mundo. A MAN é fornecedora de caminhões, ônibus, motores a diesel, turbomáquinas e usinas elétricas prontas para operar. Além de um projeto diferenciado em termos de tecnologia, a fábrica adotou um modelo inovador de gestão e que, ao longo dos anos provou ser um sucesso.

Trata-se do formato de Consórcio Modular. Atualmente (2013) funciona da seguinte maneira: oito parceiros fazem a montagem de conjuntos completos de peças. São eles a **Maxion** (que cuida da montagem do chassi), a **ArvinMeritor** (eixos e suspensão), a **Remon** (rodas e pneus), a **Powertrain** (motores), a **AKC** (armação da cabine), a **Carese** (pintura) e a **Continental** (acabamento da cabine). Nem todos os modulistas são fornecedores exclusivos da MAN. O controle de qualidade do produto é de total responsabilidade da MAN Latin América. Por sua vez, o Consórcio Modular busca redução nos custos de produção, investimento, estoques, tempo de produção e, principalmente, agilidade na produção de veículos customizados.

Diante dos objetivos pretendidos pelo estudo, as entrevistas foram realizadas com os seguintes sujeitos de pesquisa: diretor de operações da MAN, gerente de operações do modulista A, gerente industrial do modulista B, diretor de unidade do modulista C, gerente de planta do modulista D. Os entrevistados das quatro empresas modulistas são denominados ao longo do artigo de entrevistados A, B, C e D. As entrevistas realizadas com os representantes da MAN buscaram evidências sobre os fatores condicionantes da GCI. Com os modulistas da MAN teve-se por objetivo compreender questões relacionadas ao aprendizado direto com o fabricante automotivo, ao aprendizado obtido a partir de outros fornecedores, informações sobre desempenho ao longo do tempo com relação os clientes e, especialmente, a visão dos modulistas sobre os fatores condicionantes da GCI.

4.2 A Aprendizagem Obtida Diretamente do Fabricante Automotivo

Em uma primeira abordagem, a partir das entrevistas aplicadas nas empresas modulistas pesquisadas, procurou-se identificar a existência de aprendizado por parte dos modulistas a partir de ações do fabricante. Os resultados indicam que a MAN compartilha conhecimentos com seus modulistas. Isso ficou evidente devido à totalidade dos entrevistados ter declarado que a MAN envia, por exemplo, consultores e pessoal de suporte técnico, para auxiliar na melhoria de processos de qualidade, de entrega e de custos. Esse apoio técnico e consultivo prestado pela MAN ocorre diariamente, em média um turno/dia. É uma prática que já vem sendo utilizada há dez anos pela MAN.

Esse achado é consistente ao que Cooper e Slagmulder (2004) ressaltam quanto à necessidade das empresas cooperarem de forma eficaz. A ideia central é encontrar soluções em um amplo conjunto de informações, abrangendo qualidade do produto, satisfação dos clientes, custos, etc., a fim de possibilitar vantagem competitiva. Sob a perspectiva dos modulistas esse achado significa um benefício de longo prazo, pois o efeito do aprendizado incorporado por meio da transferência de competências pode ser duradouro.

Para identificar o efeito do aprendizado obtido pelos modulistas com a MAN solicitou-se que os entrevistados (A, B, C, D) respondessem a sete questões sobre melhoria na produtividade, redução de custos de fabricação, redução de defeitos e aumento da confiança na qualidade dos produtos, desenvolvimento de um sistema de gestão de inventário mais eficiente, frequência de visitas e percepção de aquisição de conhecimento útil. Essas questões estavam apresentadas em uma escala do tipo Likert de sete pontos, sendo 1- de nenhum modo e 7- em alto grau. Os resultados indicam um alto grau de percepção dos benefícios financeiros e não financeiros obtidos pelos modulistas a partir do auxílio prestado pela MAN e do consequente aprendizado. Melhorias em *layout*, desenvolvimento e implantação de novos processos, redução de desperdícios e diminuição dos custos de fabricação são alguns dos benefícios alcançados. Comparativamente aos outros fornecedores de equipamentos originais (FEO) os benefícios gerados pela MAN são superiores.

Adicionalmente investigou-se a percepção dos entrevistados B, C e D, quanto à produtividade total das operações de sua empresa para a MAN comparativamente aos seus outros três principais clientes. O entrevistado A não respondeu a esse questionamento, pois é fornecedor dedicado exclusivamente MAN. A partir de uma escala de *Likert* de sete pontos, sendo 1- muito pior e 7- muito melhor, os resultados evidenciam que a produtividade é ligeiramente melhor para a MAN do que nos demais clientes. Porém, em relação à qualidade das peças produzidas foi unânime a declaração dos entrevistados de que não existe diferença alguma em relação aos produtos entregues para a MAN e para os demais clientes.

4.3 A Aprendizagem dos Fornecedores da MAN a partir do Relacionamento com Outros FEO

Em um segundo bloco de perguntas buscou-se evidências sobre o aprendizado obtido a partir de outros fornecedores de equipamentos originais. Stank, Keller e Daugherty (2001) enfatizam a importância da colaboração e cooperação ser aplicadas ao longo de toda a cadeia e não somente no relacionamento direto cliente-fornecedor. Os principais achados indicam que os modulistas da MAN se reúnem regularmente nas instalações um do outro a fim de trabalhar cooperativamente para resolver problemas relativos à fábrica e melhorar a produtividade nas áreas de preocupação comum. Os entrevistados B e D destacaram que na MAN as reuniões ocorrem semanalmente, enquanto o entrevistado C declarou que as reuniões são diárias.

Constatou-se que entre os modulistas da MAN as visitas são diárias. Essa constatação era esperada devido ao fato dos fornecedores estarem dentro da planta da montadora. Quanto aos demais FEO os respondentes destacaram que são realizadas visitas, com algumas diferenças de frequência e envolvimento dos fornecedores. O entrevistado B declarou que *“80% dos fornecedores visitam nossas instalações”*. Já o entrevistado C destacou que as visitas ocorrem *“mensalmente, mas nas outras plantas de nosso grupo, nas quais os fornecedores visitaram nossas instalações”*. Isso sugere que os fornecedores da modulista C não visitam as instalações junto à MAN, mas sim, suas outras unidades. Contudo, neste caso, não se pode afirmar que todos os fornecedores visitaram as instalações, pois a resposta não foi explícita nesse aspecto. Por sua vez, o entrevistado D destacou que recebeu visitas de *“todos os clientes, em outras plantas”*.

Complementarmente procurou-se constatar se havia regularmente a captação de informação técnica útil e aprendizagem de novas práticas de outros fornecedores, por exemplo, quão útil é a participação em atividades de grupo focal. Entre os modulistas fornecedores da MAN as evidências indicam um alto grau de aprendizagem. As evidências obtidas indicam um alto grau de relacionamento e aprendizagem interorganizacional, corroborando a pesquisa de Bennet e Klug (2012) que destacam a relevância da habilidade de controlar e sincronizar as operações. Diante disso, a integração entre os fornecedores pode vir a contribuir sobremaneira para a otimização do desempenho de toda a cadeia de suprimentos.

4.4 Análise dos Fatores Condicionantes da GCI

Um aspecto central do artigo são os fatores condicionantes da GCI. Para tanto foi solicitado aos entrevistados, gestores da MAN e modulistas, que respondessem perguntas com relação aos fatores e variáveis condicionantes a aplicação da GCI (margem de lucro, tipo de cadeia, mecanismos, confiança, estabilidade, benefícios mútuos, cooperação, interdependência, grau de competição, sistema de gestão integrada e comprometimento). As evidências indicam um relacionamento estável e maduro dos modulistas com seus clientes, tanto a MAN, quanto outros modulistas ou os demais fabricantes de equipamentos originais. De forma especial, o diretor de operações da MAN declarou haver um alto grau de relacionamento e confiança. No caso da MAN o tipo de relacionamento mantido é aderente ao que Williamson (1979) define com contrato neoclássico (onde a autonomia das empresas parceiras é preservada, porém, há dependência bilateral). Essa configuração é encontrada no relacionamento entre a MAN e seus modulistas.

Em relacionamentos interorganizacionais como o investigado nesse artigo, um requisito vital é a cooperação. Quanto a esse aspecto, todos os modulistas indicaram a disposição por parte dos compradores, tanto a MAN quanto seus três outros principais clientes, em cooperar. Essa informação foi confirmada com os representantes da MAN que

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

declararam haver acordos de cooperação por meio de “*capacitação técnica, acordo com fornecedores de 2ª camada, abertura de informações de produção, amortização de investimentos em imobilizado*”. Esse achado corrobora a teoria, indicando a existência de objetivos comuns (Dyer e Chu, 2000). Também é consistente com as evidências descritas anteriormente, quando abordado o auxílio prestado pela MAN para seus modulistas, gerando um nível de co-aprendizado, aderente ao que aborda Hamel (1998).

Uma das características do consórcio modular é o compartilhamento de riscos. Diante disso, é de se esperar que os ganhos também o sejam. Com a finalidade de investigar a percepção acerca da divisão dos ganhos os entrevistados das empresas modulistas foram indagados sobre a disposição dos compradores em dividir os ganhos. Os entrevistados A, B e C não percebem disposição da parte dos compradores em dividir os ganhos. Somente o entrevistado D declarou haver tal disposição. Contudo, não precisou quanto ou como tal divisão ocorre. Por outro lado, o diretor de operações da MAN percebe a disposição de seus fornecedores de dividir os ganhos. Esse resultado sugere que a divisão dos ganhos não é percebida em ambos os sentidos. Sendo a MAN elo forte desse relacionamento era esperado que tivesse direito a parte dos ganhos. Porém, devido às características inerentes ao consórcio modular (parceria, compartilhamento de riscos), esperava-se que todos os modulistas pesquisados percebessem a disposição da MAN e de seus outros clientes em dividir os ganhos, o que não se confirmou. Clarke e Varma (1999) ressaltam que a maioria das organizações observa os riscos como uma questão estratégica. Entretanto, observam que os gestores ainda tratam o risco de forma fragmentada. Talvez essa questão relacionada à divisão dos ganhos possa estar atrelada a esse tipo de comportamento.

Conforme aborda Woods (2007), os controles estratégicos e de risco podem contribuir para o alcance de objetivos comuns. Considerando a importância de um adequado sistema de informações para o controle do relacionamento interorganizacional, foram buscadas evidências sobre sua existência e utilização. Sobre a existência de um sistema de gestão integrada (SIG) todos os modulistas indicaram que entre eles e a MAN existe tal sistema. Essa constatação foi confirmada pela MAN, que ratificou haver informações precisas em nível de produtos e serviços, bem como a capacidade de trabalhar com previsões e controles financeiros. Em relação aos demais clientes, o modulista C declarou não haver um SIG.

No caso da GIC a troca de informações é um requisito relevante na manutenção do relacionamento interorganizacional. A existência de um SIG é condição basilar para uma prática plena da GIC. Pode ser um instrumento, por exemplo, para prever *a priori* o custo do comprador, consonante ao que afirmam Hoffjan e Kruse (2006). Assim, poderia haver redução da assimetria de informação (Akerlof, 1970) entre o fornecedor e o comprador, reduzindo o risco para o comprador. Diante disso, infere-se que a existência e utilização de um adequado SIG entre a MAN e seus modulistas pode contribuir para a economia de custos de transação, consoante ao entendimento de Williamson (1979, 1981, 1991).

A partir desse entendimento, em relação à troca de informações contábeis, os achados indicam a ocorrência somente entre os modulistas e a MAN. São compartilhadas informações de quantidade produzida, custos de produção, estoque e número de funcionários (somente no modulista D). Contudo, essa abertura não ocorre a montante e a jusante. Essa é uma limitação para a aplicabilidade da GIC através do *open book accounting*, conforme destacado por Souza e Rocha (2009). Essas evidências também são consistentes as observações de Braga (2013) ao investigar os condoministas da General Motors. Existe a abertura de informações contábeis, mas a mesma é impositiva e somente em uma única direção, dos fornecedores para os compradores. Assim, os compradores (no caso a MAN e a GM) influenciam o mercado ao forçar os preços para baixo, demandar maior qualidade ou mais serviços e, portanto, possuem a capacidade de acirrar a concorrência em um determinado mercado.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Questionados sobre a frequência da negociação dos preços, os entrevistados A, B e C declararam que a alteração no custo de produção é o que deflagra uma negociação. O entrevistado D declarou que a frequência dependerá das necessidades da matriz em reajustar preços, porém, não especificou os motivos. Diante disso, questionado sobre se a elaboração dos orçamentos de custos é em conjunto com os modulistas, o diretor de operações da MAN informou que sim, explicando que “*cada modulista monta sua planilha de custos de cada produto ou processo e repassa à MAN, que adiciona cada etapa ao custo final*”. Contudo, a OBA não ocorre nos dois sentidos. Isso ficou evidenciado nas respostas dos entrevistados B, C e D. Somente o gerente de operações da modulista A, que opera exclusivamente com a MAN, declarou a existência do compartilhamento de informações a montante e a jusante. A MAN confirmou que há negociação individual e específica de margem de lucro dos produtos com os fornecedores. Para ratificar tal informação questionou-se os entrevistados A, B, C e D, que sinalizaram haver negociações e que as melhores margens são obtidas junto a MAN. Contudo, devido a falta de compartilhamento pleno de informações entre a MAN e seus modulistas, tais negociações parecem não ocorrer à luz da evidenciação dos custos de todas as partes, o que pode ser prejudicial em especial para os modulistas.

5 Conclusão

A pesquisa teve o objetivo de verificar se a GIC em consórcios modulares é uma abordagem válida para a redução dos custos globais das operações. Além disso, teve a oportunidade de explorar esta temática de modo a contribuir para o avanço de pesquisas nas relações interorganizacionais. Também ao tratar do *open book accounting* buscou ressaltar a importância da abertura de informações nos relacionamentos interorganizacionais, em especial de custos, entre os integrantes de consórcios modulares. Nesse sentido, a pesquisa evidenciou que o sistema modular nos relacionamentos interorganizacionais investigados propiciou ganhos financeiros e não-financeiros.

Entretanto é necessário avanços na aplicação do *open book accounting*, haja vista as evidências sinalizarem que a abertura de informações entre a MAN e os modulistas ocorre somente a montante. Desta forma, o uso integral dos conceitos da GIC não é ainda aplicável. Assim, considera-se que o sistema de consórcio modular da MAN é um ambiente propício a GIC. Contudo, no momento alguns ajustamentos seriam necessários para que se pudesse considerar que no relacionamento interorganizacional investigado há aplicação plena da GIC, particularmente quanto ao uso da OBA.

Considerando as limitações da pesquisa, notadamente quanto à aplicabilidade das entrevistas em quatro dos oito modulistas e de questões inerentes à abordagem qualitativa, sugere-se para futuros estudos a aplicação do questionário nos demais modulistas a fim de obter-se evidências que possam corroborar os resultados obtidos por essa pesquisa a partir da estatística descritiva. Também se sugere a realização de um estudo a partir dos pressupostos da teoria da contingência a fim de verificar o efeito dos fatores exógenos no ajuste do relacionamento interorganizacional investigado. Estudos realizados sobre outros formatos organizacionais de produção também podem propiciar importantes análises comparativas dos resultados de cada realidade.

Referências

Agndal, H., Nilsson, U. (2009). Interorganizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research* (20), pp. 85-101.

- Akerlof, G. A. (Aug de 1970). The market for "Lemons": quality uncertainty and the market mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 84(3), pp. 488-500.
- Arrow, K. J. (1974). *The limits of organisation*. New York: W. W. Norton.
- Barbosa, C., Afonso, P., & Nunes, M. (2013). Cost Management Practices in Collaborative Product Development Processes. In *Advances in Production Management Systems. Competitive Manufacturing for Innovative Products and Services* (pp. 494-501). Springer Berlin Heidelberg.
- Bennet, D., & Klug, F. (2012). Logistics supplier integration in the automotive industry. *International Journal of Operations & Production Management*, 32(11).
- Bernardes, H., Karla B., & Costa, K. (2013). Modularização: simplificando a gestão e maximizando os resultados. *Espacios*, 34(2), pp. 2-16.
- Braga, A., Souza, M. A., & Braga, D. G. (2011). Necessidade informacional e influências da gestão de custos interorganizacionais em governança e custos de transação: um estudo de casos. In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. *Anais...*Rio de Janeiro, CD-ROM.
- _____. (2013). Aplicação da gestão interorganizacional de custos em montadoras de veículos instaladas no Brasil. *Workingpaper*, Unisinos.
- Bstieler, L., & Hemmert, M. (2010). Increasing learning and time efficiency in interorganizational new product development teams. *Journal of Product Innovation Management*, 27, pp. 485-499.
- Caglio, A., & Ditillo, A. (2008). A review and discussion of management control in inter-firm relationships: achievements and future directions. *Accounting, Organizations and Society*, 33, pp. 865-898.
- Casarotto Filho, N., & Pires, L. H. (2001). *Redes de pequenas e médias empresas e desenvolvimento local: estratégias para a conquista da competitividade global com base na experiência italiana*. São Paulo: Atlas.
- Chen, M. (Jan de 1996). Competitor analysis and interfirm rivalry: toward a theoretical integration. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 21(1) ABI/INFORM Global, pp. 100.
- Clarke, C. J., Varma, S. (1999). Strategic risk management: the new competitive edge. *Long Range Planning*, 32(4), pp. 414-424.
- Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 4(16), pp. 386-405.
- Commons, J. R. (1931). Institutional Economics. *American Economic Review*, 21, pp. 648-657.
- Cooper, M. C., & Ellram, L. M. (1993). Characteristics of supply chain management and the implications for purchasing and logistics strategy. *International Journal of Logistics Management*, 4(2), pp. 13-24.

- Cooper, R., & Yoshikawa, T. Interorganizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. *International Journal of Production Economics*. v.37, p. 51-62, 1994.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). *Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management*. New Jersey, The IMA Foundation for Applied Research, 512 pp.
- _____. (2004). Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organization a Society*, 29, pp. 01-27.
- Dekker, H. C. (2004). Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp. 27-49.
- Doran, D., Hill, A., Hwang, K., & Jacob, G. (2007). Supply chain modularization: cases from the French automobile industry. *International Journal of Production Economics*, 106, pp. 2-11.
- Duarte, Jorge. (2005). Entrevista em profundidade. In: Duarte, Jorge; Barros, Antonio (Org). (2005). Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação. São Paulo: Atlas, p. 62-83.
- Dyer, J. H., & Singh, H. (1998). The relational view: cooperative strategy and sources of interorganizational competitive advantage. *Academy of Management Review*, 23(4), pp. 660-679.
- Dyer, J. H., & Chu, W. (2000). The determinants of trust in supplier-automaker relationships in the US, Japan and Korea. *Journal of International Business Studies*, 31(2).
- Eisenhardt, K. M., & Schoonhoven, C. B. (1996). Resource-based view of strategic alliance formation: strategic and social effects in entrepreneurial firms. *Organizational Science*, 7, pp. 136-150.
- Elmuti, D., Abou-Zaid, A. S., & Jia, H. (2012). Role of strategic fit and resource complementary in strategic alliance effectiveness. *Journal of Global Business & Technology*, 8(2), pp. 16-28.
- Faria, A. (Out de 2000). Cooperação em redes verticais entre empresas de portes distintos: em busca de um modelo realista. *Anais do IEPEPE*, pp. 408-421.
- Gianasella, R. L., Souza, M. A. de, Almeida, L. B. de. (Jan/Mar de 2008). Adoção de alianças estratégicas por empresas dos polos calçadistas do Vale do Rio dos Sinos-RS e de Franca-SP: um estudo exploratório. *RBGN*, 10(26), pp. 45-62.
- Gietzmann, M. B. (1996). Incomplete contracts and the make or buy decision: governance design and attainable flexibility. *Accounting, Organizations and Society*, 21, pp. 611-626.
- Golonka, M. (2013). The alliance strategy and firms' performance: insights from research on the ict industry. *Journal Of International Business Research*, 12(1), 67-77.
- Grant, R. M. (Aug de 1995). A knowledge-based theory of inter-firm collaboration. *Academy of Management Proceedings*, 1, pp. 17-21.

- Hamel, G. (1998). *Alliance advantage: the art of creating value through partnering*. Harvard Business Press.
- Hoffjan, A., & Kruse, H. (2006). Open-book accounting in supply chain and how is it use in practice? *Cost Management*, 20, pp. 40-47.
- Holweg, M. (2008). Theoretical perspectives on the coordination of supply chains. *Journal of Operations Management*, 26(3), pp. 389-406.
- Hou, J., Yung-Chuan, L., & Yue-Nan, L. (2011). The interaction between relational capital and boundaries integration in strategic alliance. *Proceedings for the Northeast Region Decison Sciences Institute (NEDSI)*, pp. 105-121.
- Kajüter, P., & Kulmala, H. (2005). Open book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, 16.
- MacDuffie, J. P. (2013), Modularity-as-Property, Modularization-as-Process, and 'Modularity'-as-Frame: Lessons from Product Architecture Initiatives in the Global Automotive Industry. *Global Strategy Journal*, 3: 8–40. doi:10.1111/j.2042-5805.2012.01048.x
- Malhotra, N. (2006). *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. Porto Alegre, Bookman.
- Meer-Kooistra, J. V., & Vosselmann, E. G. (2000). Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance. *Accounting Organizations and Society*, 25, pp. 51-77.
- Mikkola, J. H. (2006). Management of product architecture modularity for mass customization: modeling and theoretical considerations. *IEEE - Transactions on Engineering Management*, 54(1), pp. 57-69.
- Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, C. O. (2001). Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book contracting. *Journal of Management Accounting Research*, 12, pp. 221-244.
- Munday, M. (1992). Accounting cost data disclosure and buyer-supplier partnerships – a research note. *Management Accounting Research*, 3, pp. 245-250.
- Ouchi, W. (Mar de 1980). Markets, bureaucracies and clans. *Administrative Science Quarterly*, 25, pp. 129-141.
- Pelegri, A. V. (2005). O processo de modularização em embalagens orientado para a customização em massa: uma contribuição para a gestão de design. *Dissertação de Mestrado em Engenharia Mecânica*. Universidade Federal do Paraná, Curitiba.
- Piontkowski, J. O. (2008). *Determinants of the propensity to use open book accounting*. A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree DoktorRerumPoliticarum at the WHU – Otto Beisheim School of Management.
- Rachid, A. (2006). Organização do trabalho na cadeia de suprimentos: os casos de uma planta modular e de uma tradicional na indústria automobilística. *Produção*, 16(2), pp. 189-202.

- Ring, P. S., & Van de Ven, A. H. (1994). Developmental processes of cooperative interorganizational relationships. *Academy of Management Review*, 19(1), pp. 90-118.
- Sadeghia, L., Jokarb, I. (2014). Identification and classification of open book accounting dimensions by considering inter-organizational cost management: A case study of petrochemical companies listed in Tehran Stock Exchange. *Management Science Letters* 4(2) pp. 295–302
- Santos, S. A., Pereira, H. J., & França, S. E. (1994). *Cooperação entre micro e pequenas empresas: uma estratégia para o aumento da competitividade*. São Paulo: Sebrae.
- Stank, T. P., Keller, S. B. & Daugherty, P. J. (2001). Supply chain collaboration and logistical service performance. *Journal of Business Logistics*, 22(1), pp. 29-48.
- Souza. B., & Rocha, W. (2009). *Gestão de custos interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados*. São Paulo, Atlas.
- Speckle, R. (2001). Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp. 419-441.
- Stephen, J. G., Andreas, F. G., & Dawn, B. L. (1999). The role of agency-client integration in integrated marketing communications: a complementary agency theory-interorganizational perspective. *Journal of Current Issues and Research in Advertising*, 1, pp. 1-12.
- Vanpoucke, E., Vereecke, A., & Boyer, K. (2014). Triggers and patterns of integration initiatives in successful buyer-supplier relationships. *Journal Of Operations Management*, 32(1-2), 15-33.
- Williamson, O. E. (1979). Transaction cost economics: the governance of contractual relations. *Journal of Law and Economics*, 22, pp. 233-261.
- _____. (1981). The economics of organization: the transaction cost approach. *American Journal of Sociology*, 87, pp. 548-577.
- _____. (1991). *Mercados y jerarquías: su análisis y sus implicaciones antitrust*. (E. N. Selva, Trad.) México: Fondo de Cultura Económica.
- _____. (1993). Opportunism and its critics. *Managerial and Decision Economics*, 14, pp. 97-107.
- Woods, M. (2007). Linking risk management to strategic controls: a case study of Tesco plc. *International Journal of Risk Assessment and Management*, 7(8), pp. 1074-1088.
- Yin, R. K. *Estudos de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2005.