

UMA ANÁLISE DA COMPLEMENTARIDADE ENTRE GESTÃO INTERORGANIZACIONAL DE CUSTOS E *OPEN-BOOK ACCOUNTING*

Autores:

ANDSON BRAGA DE AGUIAR

(UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO)

WELINGTON ROCHA

(UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO)

RESUMO

Diante de um ambiente marcado pela incerteza e pela alta competitividade, as empresas têm que formular estratégias que lhes garantam vantagem competitiva sustentável ao longo de seu ciclo de vida. Uma das alternativas de obtenção de vantagem competitiva sustentável é o posicionamento estratégico da organização por meio da definição da prioridade estratégica – diferenciação ou liderança de custo. A cadeia de valor pode ser entendida sob duas dimensões interdependentes: cadeia de suprimento e cadeia de distribuição. No que se refere à dimensão da cadeia de suprimento, a literatura recente vem desenvolvendo uma abordagem denominada Gestão Interorganizacional de Custos (GIC). Também tem se discutido o papel da contabilidade em ambas dimensões, especialmente, a troca de informações entre diferentes elos de uma cadeia de valor – *Open-Book Accounting*. Este estudo tem o objetivo de desenvolver uma análise do relacionamento entre a estrutura conceitual da abordagem de GIC proposta por Cooper e Slagmulder (1999) e o *Open-Book Accounting*. O método de pesquisa empregado é o crítico-dialético, com base em análise bibliográfica. Os resultados demonstram que a implementação eficaz da GIC é moderada por um ambiente de *Open-Book Accounting*.

1. INTRODUÇÃO

Num ambiente marcado pela incerteza e pela alta competitividade, as empresas têm que formular estratégias que lhes garantam vantagem competitiva sustentável. Dada a dinâmica do ambiente, elas estão sempre tentando identificar os fatores críticos ao sucesso e ao alcance dos objetivos estratégicos. Nesse contexto, a obtenção de vantagem competitiva e a criação de valor exigem tanto melhoria nos processos internos quanto aperfeiçoamento nos relacionamentos com os membros que integram sua cadeia de valor.

Uma das alternativas de obtenção de vantagem competitiva sustentável é o posicionamento estratégico da organização por meio da formulação de prioridades estratégicas – diferenciação ou liderança em custos (PORTER, 1989). Além da formulação de prioridades estratégicas, é importante a existência de mecanismos administrativos que permitam a efetiva implementação das estratégias formuladas (GOVINDARAJAN, 1988).

A cadeia de valor de uma empresa pode ser entendida sob duas dimensões interdependentes: cadeia de suprimento e cadeia de distribuição (CONSOLI, 2005). A primeira diz respeito às relações da empresa com sua rede de fornecedores; a segunda refere-se ao seu relacionamento com os clientes. No que se refere à cadeia de suprimento a literatura recente tem desenvolvido uma abordagem denominada Gestão Interorganizacional de Custos – GIC (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

A implementação da GIC requer um conjunto de variáveis tais como o posicionamento estratégico, a utilização de instrumentos da Gestão Estratégica de Custos e o compartilhamento de informações e de resultados. Cooper e Slagmulder (1999) estabelecem condições em que essas variáveis podem estar presentes, identificando as situações em que a implementação dessa metodologia é compatível com o contexto de atuação de uma empresa.

Dentre os requisitos necessários para a viabilização da GIC destaca-se o compartilhamento de informações relativas a custos e ao processo de produção. Esse compartilhamento pode ser obtido através do conceito de *Open-Book Accounting* (KAJUTER; KUMALA, 2005). Embora as relações interorganizacionais e inter-redes sejam uma parte indispensável dos relacionamentos estratégicos das empresas e a necessidade de manter uma contabilidade aberta – *Open-Book Accounting* – seja um elemento fundamental para a efetiva implementação da GIC, pouca atenção tem sido dada às pesquisas nesse campo, no âmbito da Contabilidade Gerencial (DEKKER, 2003). Esta é a lacuna que este trabalho pretende preencher.

Diante dessas considerações, o objetivo deste trabalho é analisar o relacionamento entre a estrutura conceitual da GIC, proposta por Cooper e Slagmulder (1999), e o *Open-Book Accounting*. Para tanto, serão apresentadas as etapas do processo de implementação da GIC para, em seguida, ser discutido o seu relacionamento com o *Open-Book Accounting*.

A relevância do estudo está em trazer conhecimento adicional relativo ao uso e à aplicação da GIC no ambiente organizacional, ao investigar os contextos em que a implementação dessa metodologia contribuirá efetivamente para a obtenção de vantagem competitiva. Além disso, o estudo pode orientar os gestores no sentido de evitar que implementem essa técnica gerencial apenas por isomorfismo, mas que a sua implementação possa de fato contribuir para a obtenção de vantagens competitivas e criação de valor.

O artigo está estruturado em quatro partes, incluindo esta introdução. A segunda parte corresponde ao referencial teórico, que engloba a análise teórica de cadeia valor, das estruturas de rede e da GIC. Na terceira, discute-se sobre o relacionamento entre GIC e *Open-Book Accounting*. A quarta parte traz as considerações finais do estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Aspectos Gerais da Cadeia de Valor

Cadeia de valor é um conjunto de atividades executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar o seu produto (PORTER, 1989). Nessa definição o foco está nas atividades que as empresas realizam ou podem executar internamente.

A análise da cadeia de valor inicia-se pela desagregação de uma empresa em suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação e, desse modo, gerar fontes de vantagem competitiva (PORTER, 1989). A obtenção de vantagem competitiva sustentável passa pelo seu posicionamento estratégico, que ocorre por meio da definição da prioridade estratégica: diferenciação – oferecer produtos com atributos diferentes dos da concorrência; ou liderança em custo – oferecê-los com custo inferior ao dos concorrentes (PORTER, 1989).

A abordagem de Porter (1989), no entanto, limita o conceito de cadeia de valor ao ambiente interno, mas este conceito deve ultrapassar os limites internos da empresa, a jusante e a montante (ROCHA; BORINELLI, 2006a). Quando considera o relacionamento de uma empresa com seus fornecedores e clientes, Porter (1989) utiliza a denominação de sistema de valores.

Para Shank e Govindarajan (1997) cada empresa deve ser entendida no contexto da cadeia global das atividades geradoras de valor da qual ela é apenas uma parte. Daí a importância de se entender a empresa como um elo da cadeia de valor e de seus inter-relacionamentos com clientes e fornecedores.

Consoli (2005) subdivide a cadeia de valor em duas partes: antes – cadeia de suprimento; e depois – cadeia de distribuição. Esse entendimento de Rocha e Borinelli (2006) e de Consoli (2005) é primordial para a análise dos pressupostos da GIC, pois a análise da cadeia de valor deve ser vista a partir de um conjunto de ligações interorganizacionais.

Rocha e Borinelli (2006b) consideram que a cadeia de valores “[...] serve para subsidiar o processo de gerenciamento estratégico, pois permite compreender e agir sobre a estrutura patrimonial, econômica, financeira e operacional das suas principais atividades, processos e entidades”. Portanto, a análise da cadeia de valor tem um papel central na gestão estratégica, em decorrência dos impactos que pode provocar nos resultados de uma empresa.

A GIC tem como objetivo analisar cada elo da cadeia de suprimento e propiciar aos gestores a identificação de oportunidades para auferir melhorias nos produtos e serviços (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Essa metodologia possibilita a criação de oportunidades para redução de custos conjuntamente com os demais elos da cadeia e, assim, desenvolver vantagens competitivas sustentáveis para todo o segmento da cadeia.

A GIC se insere em uma abordagem mais ampla, referente à Gestão Estratégica de Custos. Nesse âmbito, Shank e Govindarajan (1997) argumentam que a Gestão Estratégica de Custos se caracteriza pelo uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores, tendendo a fortalecer as empresas no longo prazo através da obtenção de vantagem competitiva sustentável e da criação de valor a partir das atividades desenvolvidas.

A gestão da cadeia de valor, para Shank e Govindarajan (1997), caracteriza-se pela análise das principais ligações geradas a partir dos *trade-off* (trocas compensatórias) realizados pelas entidades que compõem a cadeia de valor. Essas ligações podem ocorrer tanto a montante (com fornecedores) quanto a jusante (com clientes).

As ligações desenvolvidas com clientes caracterizam-se pelas transações de uma empresa líder com seus clientes, para os quais fornece produtos. Neste âmbito, outras metodologias de Gestão Estratégica de Custos são utilizadas para a identificação de vantagens competitivas, tais como a análise de custos de consumidores e o custo para servir.

Sintetizando, para a obtenção de vantagem competitiva sustentável e criação de valor uma empresa necessita integrar-se com os demais elos de sua cadeia, sendo a Gestão Estratégica de Custos uma das ferramentas que possibilitam essa integração. Especificamente, a GIC é uma abordagem que pretende cumprir com essa tarefa, enfatizando uma parte da cadeia de valor – a cadeia de suprimentos.

2.2 Estrutura Organizacional em Rede e Cadeia de Valor

A implementação da metodologia de GIC proposta por Cooper e Slagmulder (1999) requer a identificação das características e dos tipos da rede de fornecedores. Do ponto de vista conceitual, observa-se que não existe uma regra uniforme na terminologia empregada, encontrando-se denominações como: organização em rede, organização rede, formas de redes organizacionais, redes organizacionais, redes interempresas, *network*, *networking*, organizações sem fronteiras, teias redes, colegiado etc (OLIVARES, 2002).

Para Porter o desenvolvimento econômico, tecnológico e competitivo está aumentando a vantagem competitiva a ser ganha pelas empresas capazes de identificar e explorar inter-relações. Essas relações são oportunidades tangíveis para redução dos custos ou para aumentar a diferenciação em quase toda atividade na cadeia de valor.

No que se refere à importância da formação de redes, levantou-se alguns aspectos sobre o assunto, conforme **Tabela 1**.

Tabela 1. Características do processo de formação de redes

Autores	Questão de análise	Características
Grandori e Soda (1995)	Surgimento das redes de cooperação como oportunidades nas falhas de mercado	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Como alcançar alguns resultados em redes de cooperação; ✓ Como alcançar e estabilizar acordos; ✓ Como esboçar um grau de estruturação e formalização da rede; ✓ Como conduzir projetos de pesquisa em rede de cooperação de um ponto de vista metodológico.
Grandori e Soda (1995)	Variáveis especiais para o estudo de redes	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Grau de diferenciação entre as unidades a serem coordenadas; ✓ Distâncias entre os objetivos e orientações das atividades; ✓ Distância entre perfis organizacionais; ✓ Intensidade da interdependência.
New e Mitropoulos (1995)	A importância das redes	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Apresenta uma alternativa à dicotomia recorrente do mercado contra a hierarquia ✓ Realça a estabilidade natural de muitas relações comerciais; ✓ Provê uma estrutura para entender a difusão tecnológica; ✓ As empresas menores podem alcançar vantagem competitiva aumentando a responsabilidade e a flexibilidade.
Barbosa e Sacomano (2001)	Requisitos importantes para a formação de redes de cooperação	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Os esforços coletivos das empresas devem estar voltados para a satisfação das necessidades de mercados particulares; ✓ Busca de estreita coordenação entre o planejamento da capacidade e o planejamento e controle da produção; ✓ Preocupação no cumprimento de metas abrangentes e estratégias por todas as empresas integrantes da rede; ✓ As empresas devem operar com conteúdos estratégicos e estruturas compatíveis, pois as ações de uma empresa individual influenciam as funções estratégicas, táticas e operacionais da rede como um todo
Grandori e Soda (1995)	Objetivos para o estudo dos mecanismos de redes de cooperação	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Entender a natureza e variedade dos mecanismos de coordenação empregados para sustentar a cooperação entre empresas; ✓ Entender a especificação de cada forma de rede em termos da combinação dos mecanismos de organização empregadas.
Amato (2000)	O estabelecimento de redes de cooperação e as vantagens para as pequenas e médias empresas	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Elevar o poder de competitividade: criando relações mais confiantes com seus fornecedores e clientes; ✓ Pequenas e médias empresas podem concorrer de forma mais equilibrada com grandes empresas; ✓ Dividir riscos e custos: somando os investimentos iniciais menores a união de pequenas e médias empresas dividem também eventuais riscos, assim o prejuízo ficará diluído entre elas fazendo com que essas empresas se adaptem melhor às mudanças de mercado. ✓ Maior transferência de informação e tecnologia: permite que as pequenas e médias empresas estejam sempre se atualizando em todos os aspectos, uma vez que a velocidade de transferência de informações é muito grande.
Teixeira e Guerra (2002)	Disseminação dos princípios de confiança mútua	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Minimização da incerteza comportamental associada a práticas oportunistas; ✓ Eliminação de custos contratuais vinculados à montagem de arranjos que incorporam mecanismos defensivos de monitoração de condutas; ✓ Otimização da divisão do trabalho no âmbito da rede, adequando-se as

		escalas de produção e evitando-se a duplicação de esforços; ✓ Viabilização de transferências de informações de natureza tácita.
--	--	--

Fonte: adaptado de Olivares (2002)

Porter (1989) destaca que, sem mecanismos que facilitem as inter-relações em coordenação com uma estrutura organizacional descentralizada, a estratégia horizontal poderá fracassar. Nesse contexto, Amato (1998) *apud* Olivares (1998) destaca que a formação de redes de cooperação surge como uma alternativa inovadora e estratégica nas empresas, opondo-se à concepção verticalizada e fragmentada da cadeia produtiva.

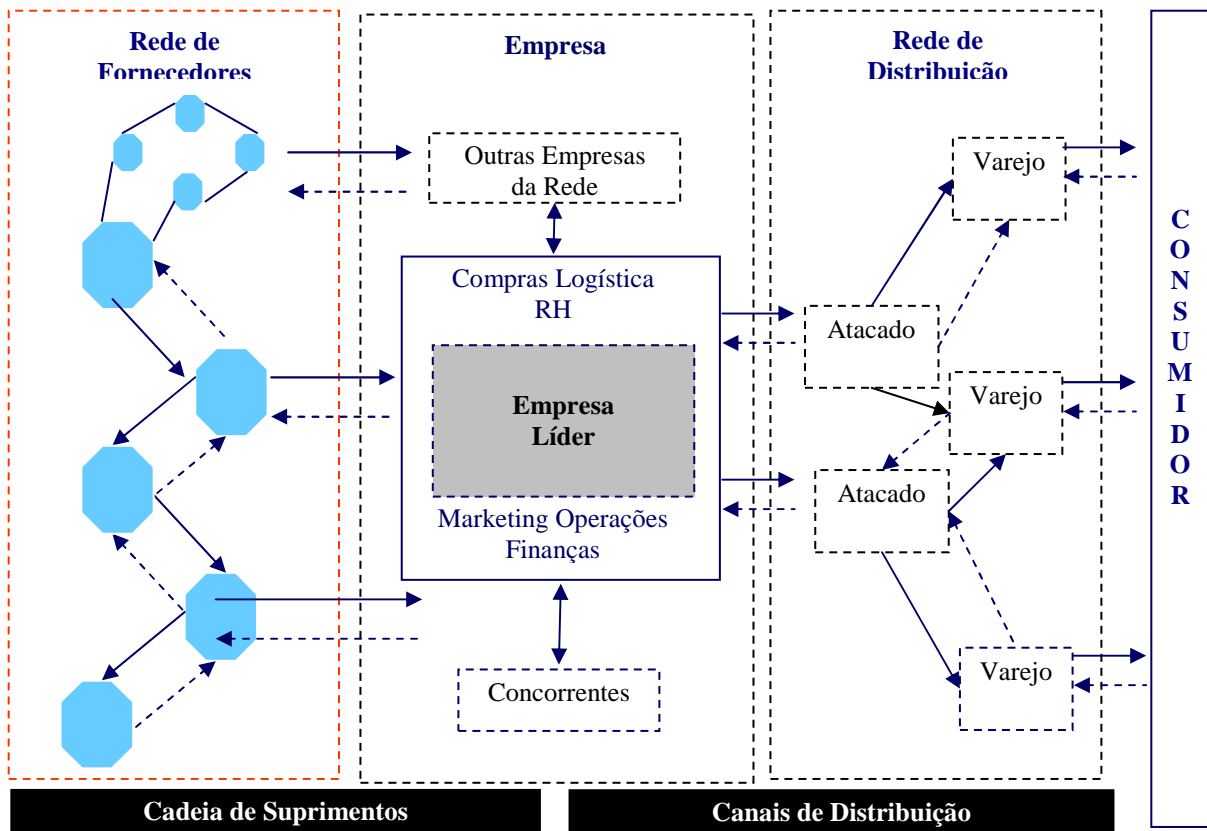
2.3 Aspectos Conceituais da Gestão Interorganizacional de Custos

A GIC requer importantes pressupostos para a gestão da cadeia de valor, em que o relacionamento entre fornecedores e empresas líderes da cadeia representa seu foco de estudo. Essa metodologia caracteriza-se pela possibilidade de as empresas implementarem uma gestão estratégica de custos compartilhada, criando novas tecnologias, tais como:

- Redução de custo dos produtos e serviços;
- Desenvolvimento de melhorias na tecnologia de produção;
- Aumento das funcionalidades dos produtos e serviços transacionados;
- Desenvolvimento de alternativas de substituição de insumos; e
- Oferta de produtos competitivos, que agreguem valor sob a ótica do cliente.

A principal razão da utilização de uma abordagem de Gestão Interorganizacional de Custos é que não basta para uma empresa ser eficiente apenas na gestão interna de custos, é preciso fazer parte de uma rede de fornecedores eficiente (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Em síntese, a GIC busca aumentar a lucratividade global da cadeia, sendo os esforços dessa metodologia primordialmente voltados para a análise de ligações na rede de fornecedores, conforme demonstrado na **Figura 1**.

Figura 1. Fluxo de transações na Cadeia de Valor.



Fonte: Adaptado de Consoli (2005).

A Gestão Interorganizacional de Custos tem como objetivos a redução de custos na rede de fornecedores (*Supplier Network*), o aumento da lucratividade, a distribuição dos lucros adicionais entre as firmas que compõem a cadeia e a criação e manutenção de ações cooperativas (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

2.3.1 Dimensões do Processo de Gestão Interorganizacional de Custos

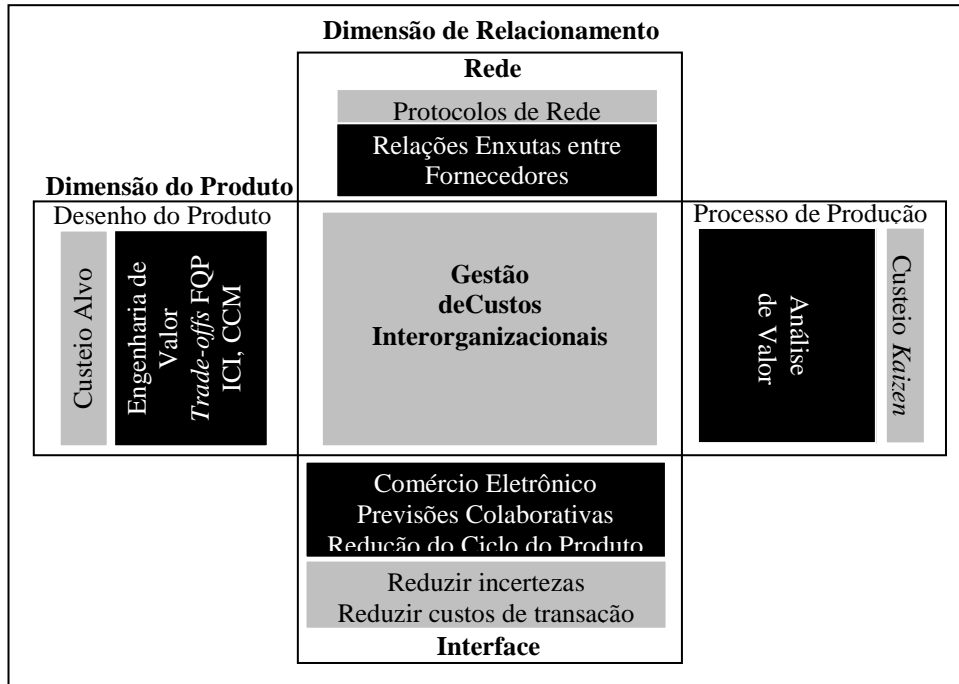
A aplicação dessa metodologia requer o entendimento do ambiente em que a GIC ocorre e do uso efetivo dos seus vários mecanismos para redução de custos. Além disso, os autores destacam que a GIC somente será implementada de modo bem sucedido se o relacionamento entre fornecedores e empresas líderes for enxuto, cooperativo, estável e mutuamente benéfico (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

Para ser efetiva, a GIC requer integração entre mecanismos disciplinadores e capacitadores de redução de custos. O propósito dos mecanismos disciplinadores é transmitir as pressões de reduções de custos ao longo de toda a rede de fornecedores ao estabelecer metas de redução de custos. O objetivo de mecanismos capacitadores é ajudar as empresas que compõem a rede de fornecedores a encontrar maneiras de conciliar suas habilidades e coordenar seus esforços de desenho dos produtos e de produção de modo a alcançarem coletivamente suas metas de redução de custos – dimensão de produto.

A dimensão de relacionamento da rede é composta por uma rede de fornecedores e suas interfaces, sendo que as principais características são a definição dos protocolos da rede, a construção de redes enxutas de fornecedores, a redução de incertezas, a redução de custos de transação, de previsões colaborativas e de redução do ciclo do produto.

A dimensão do produto, que se caracteriza pelo desenho do produto e pelo processo de produção, é primordial para se atingir o sucesso na implementação e no desenvolvimento da GIC. Os instrumentos de gestão de custos a implementação da GIC são o custeio alvo e o custeio *kaizen*. Na utilização desses artefatos, priorizam-se os seguintes conceitos: engenharia e análise de valor, funcionalidade, qualidade e produtividade, *trade-offs*, investigação de custos interorganizacionais e gestão paralela de custos – **Figura 2**.

Figura 2. Processo de gestão de custos interorganizacionais



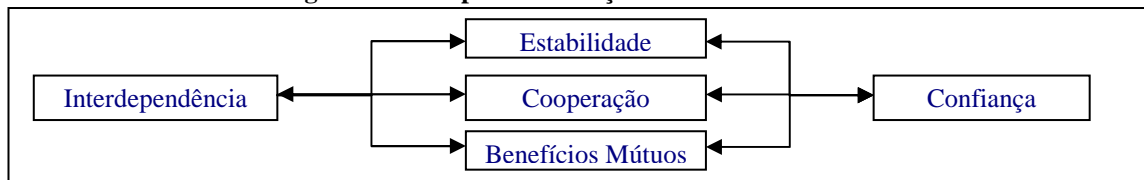
Fonte: Cooper e Slagmulder (1999).

Conforme destacado, os dois principais elementos, necessários para a implementação de uma metodologia de GIC são: o ambiente e o uso efetivo. Nos tópicos seguintes, discute-se cada um desses elementos.

2.3.2 Ambiente da Gestão Interorganizacional de Custos

No ambiente em que se insere a GIC existem dois tipos de relações: de um lado, têm-se relações enxutas entre comprador-fornecedor e, de outro, relações enxutas entre fornecedores. No contexto das relações enxutas entre comprador-fornecedor, os seguintes princípios são imprescindíveis – **Figura 3**.

Figura 3. Princípios das relações entre fornecedores.



Fonte: adaptado de Cooper e Slagmulder (1999)

A construção de relacionamentos de interdependência entre as entidades que compõem a cadeia só é possível a partir da criação de um ambiente com nível significativo de estabilidade, cooperação entre as entidades (comprador-fornecedor) e compartilhamento dos

benefícios adquiridos no processo de GIC. Nesse processo um fator imprescindível para que se aplique a metodologia de GIC é a construção de **confiança** entre comprador-fornecedor.

A segunda relação no processo de implementação da GIC caracteriza-se pelo relacionamento entre fornecedores. Conforme apresentado na **Tabela 2**, Cooper e Slagmulder (1999) classificam o tipo de rede em três categorias: rei, barão e república.

Tabela 2. Tipos de Redes.

Tipo de rede	Rei	Barão	República
No. Empresas (comando)	Uma	Diversas	Nenhuma
Poder de Contratação	Alto	Médio	Baixo
Objetivos da Rede	Economia de Escala	Economia de Escala e Escopo	Economia de Escala
Protocolos da Rede	Imposto de cima para baixo	Imposto pelos fornecedores	Consentimento Mútuo
Ligações	Vertical	Horizontal e Vertical	Horizontal
Tecnologia	Empresa líder compartilha	As empresas líderes compartilham	Firma-firma
Termos de Interdependências	Imposto de cima para baixo	Negociado pelos Barões	Consentimento Mútuo
Mecanismos de Colaboração	Formal	Forma e informal	Informal

Fonte: Cooper e Slagmulder (1999)

Observa-se que, para cada tipo de rede, há diferentes formas de relacionamento entre os fornecedores. Num extremo, há um tipo de rede em que uma empresa se destaca como líder e determina de maneira unilateral os objetivos da rede; noutra, tem-se um tipo de rede ‘democrática’, em que as empresas que a compõem têm direitos iguais. Cooper e Slagmulder (1999) consideram possível a aplicação de uma GCI em qualquer um desses três tipos.

2.3.3 Mecanismos de Redução de Custos

Definido o ambiente – relação entre fornecedor-cliente e entre fornecedor-fornecedor – pode-se então verificar a segunda dimensão da aplicabilidade dos pressupostos teóricos da GCI: o processo de implementação dos mecanismos de redução de custos. Neste ponto, destacam-se: (i) gerenciamento de custos durante o desenho do produto; (ii) gerenciamento de custos durante a fase de produção; e (iii) melhoria da eficiência da interface comprador-fornecedor.

A primeira etapa – gerenciamento de custos durante o desenho do produto – caracteriza-se por obter respostas às seguintes questões:

- Qual é o custo alvo para o produto?
- Como esse custo alvo pode ser alcançado?
- Como as metas de redução de custos devem ser distribuídas entre as empresas?
- Algum fornecedor é incapaz de alcançar o custo alvo em nível do componente?

Nesta etapa, primeiramente define-se o custo alvo do produto a ser desenvolvido. Em seguida, busca-se identificar as possíveis ações para a redução de custos, tendo papel fundamental a engenharia de valor, que contribui para a gestão de *trade-offs* entre funcionalidade e custos. A terceira questão refere-se à decomposição do custo alvo aos seus diversos componentes. Por fim, se algum fornecedor tiver dificuldades em atingir o custo alvo de um componente, o esforço será na busca de alternativas para que ele atinja os objetivos de

toda a rede de fornecedores, tendo-se três principais alternativas: 1) *trade-offs* entre funcionalidade-qualidade-custo; 2) investigação de custos interorganizacionais; e 3) gestão paralela de custos (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

A segunda etapa do processo de redução de custos caracteriza-se pelo seu gerenciamento durante a produção, e se inicia pela análise das seguintes questões:

- Qual é o custo *kaizen* ao nível do produto?
- Como o custo *kaizen* ao nível do produto pode ser alcançado?
- Como as metas de redução de custos podem ser distribuídas entre os fornecedores?
- Existe algum fornecedor incapaz de alcançar a meta de redução de custo?

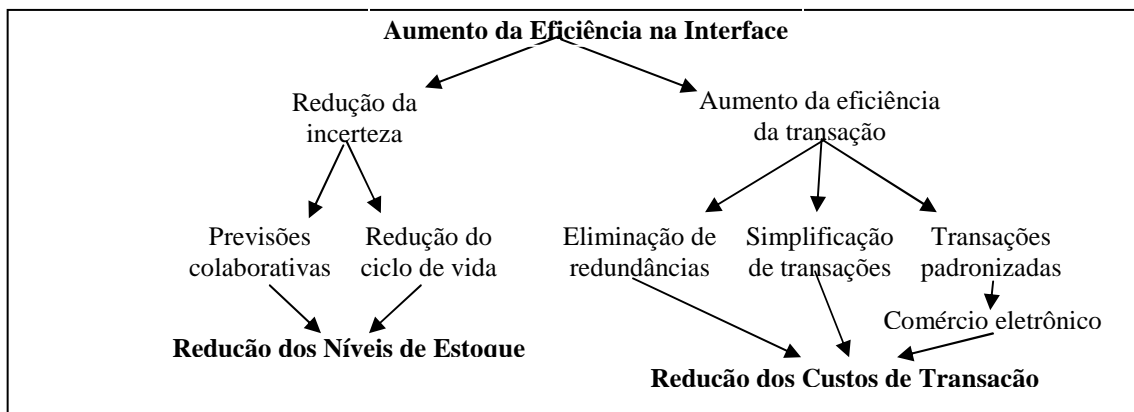
Na segunda etapa, o processo se inicia pela definição do custo *kaizen*, tendo por base as pressões exercidas pelo mercado. A principal diferença, em comparação ao custeio alvo, é que, aqui, a pressão por redução de custos não recai em um produto específico, mas sobre todos os produtos similares. Em seguida, buscam-se alternativas para que o custeio *kaizen* possa ser atingido, destacando-se a análise de valor, que busca reduzir custos mantendo a funcionalidade. A terceira questão refere-se à distribuição do custeio *kaizen* entre os fornecedores. Novamente a diferença, em comparação ao custeio alvo, é que neste último a ênfase recai em um produto específico. Por fim, busca-se identificar se algum fornecedor é incapaz de alcançar sua meta de redução de custo, sendo necessário buscar cooperação adicional entre comprador e fornecedor (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

A terceira e última etapa são ações voltadas para o aperfeiçoamento da eficiência na interface comprador-fornecedor, iniciando-se pela análise de um conjunto de questões:

- O que o comprador pode fazer para reduzir o custo da interface com o fornecedor?
- O que o fornecedor pode fazer para reduzir o custo da interface com o comprador?
- Que ações as firmas podem tomar em conjunto para reduzir o custo das interfaces?

A primeira questão busca identificar as mudanças que o comprador poderia empreender para reduzir o custo de serviços ao cliente que possam ser repassadas para seus fornecedores. A segunda questão busca captar mudanças que o fornecedor poderia empreender no sentido de reduzir custos de aquisição de seus compradores. Por fim, a terceira questão busca identificar alternativas de cooperação entre compradores e fornecedores visando a redução de custos de suas interfaces – **Figura 4** (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

Figura 4. Aumento da eficiência na interface.



Fonte: Cooper e Slagmulder (1999).

Conforme demonstrado na **Figura 4**, o processo de aumento na eficiência inicia-se pela busca na redução das incertezas e melhoria na eficiência das transações entre compradores e fornecedores:

- A redução de incertezas caracteriza-se pelo planejamento das ações (previsões colaborativas) a serem demandadas; outra ação refere-se a um esforço conjunto para redução do tempo de ciclo de vida dos produtos (aprendizado conjunto). Essas duas ações geralmente possibilitam ganhos econômico-financeiros pela redução dos níveis de estocagem.
- O aumento da eficiência nas transações tem o objetivo de otimizar o relacionamento comprador-fornecedor, eliminando-se redundâncias, padronizando e simplificando as transações e dinamizando o processo, por meio do comércio eletrônico.

3. RELACIONAMENTO ENTRE GIC E *OPEN-BOOK ACCOUNTING*

Diversas pesquisas em Contabilidade Gerencial indicam que muitos dos artefatos propostos não são utilizados pelos gestores. Scapens e Roberts (1994) bem como Guerreiro et al (2004) mencionam que a não utilização de muitos dos instrumentos gerenciais propostos na literatura ilustra o distanciamento entre a teoria e a prática.

Frezatti (2005) verificou, junto a 119 empresas brasileiras, a aderência conceitual dos sistemas de custeio dessas empresas. O argumento relevante para suporte da discussão deste artigo foi o fator que aponta o nível de aderência conceitual acerca dos sistemas de custeio das empresas. Observa-se, dentre os agrupamentos realizados por Frezatti (2005), que a aderência do Custeio Baseado em Atividades (ABC) é muito baixa, conforme demonstrado na **Tabela 3**.

Tabela 3. Agrupamentos e aderência conceitual dos sistemas de custeio

Entidades	Agrupamentos					Total
	Mais Distante	Distante	Equidistante	Aderente	Mais Aderente	
Custeio por Absorção	38%	71%	44%	37%	47%	47%
Custeio-Padrão	38%	35%	33%	42%	7%	31%
Custeio Direto	25%	18%	29%	26%	20%	24%
Custeio Variável	13%	18%	13%	26%	13%	17%
ABC	19%	12%	17%	5%	20%	15%

Fonte: Adaptada de Frezatti (2005).

O nível de aderência conceitual dos sistemas de custeio em relação ao que de fato acontece nas organizações é baixo; os gestores não percebem as vantagens dos artefatos gerenciais tal como é abordado por seus idealizadores. Pode-se sugerir, como um dos fatores para a explicação deste fenômeno, o fato de que os modelos normativos propostos (p. ex. ABC), talvez de fato não apresentem aderência com a realidade das empresas, contrariamente ao que é destacado por seus defensores.

Nessa discussão sobre o uso de artefatos gerenciais o que se questiona é a aplicabilidade da GIC tal como defendem Cooper e Slagmulder (1999), em vista das

condições necessárias para sua implementação. Outro fator importante nessa discussão refere-se ao fato de a GIC estar sustentada em pressupostos dinâmicos, como por exemplo:

- Contabilidade aberta entre os membros da rede – *Open-Book Accounting*;
- Busca de melhoria na eficiência dos custos na cadeia de suprimentos; e
- Ferramenta utilizada para construir confiança nos relacionamentos entre clientes e fornecedores.

A presença desses pressupostos requer um amadurecimento dos membros da cadeia. Até que ponto as empresas estariam dispostas a abrir a sua contabilidade? De que maneira alcançar o compartilhamento mútuo do aprendizado e dos benefícios adquiridos? Essas questões são ainda mais importantes quando consideradas as diversas dificuldades de obtenção de dados contábeis para a análise da cadeia de valor (HERGERT; MORRIS, 1989).

A GIC, para ser implementada, requer intercâmbio de informações entre os membros da rede de fornecedores, o que significa dizer que é necessária a presença de uma metodologia denominada de *Open-Book Accounting*.

Redução de custos e otimização de resultados são os objetivos principais do *Open-Book Accounting*. O processo inicia-se pela definição dos *Worksheets* (demonstrativos) elaborados pela empresa líder, em que ela formaliza os elementos de custos evidenciados em cada elo da rede, os quais devem fornecer informações referentes aos seus principais elementos de custos. Depois, estabelecem-se metas de custos para os fornecedores (custo alvo).

Para que o *Open-Book Accounting* e a GIC sejam desenvolvidos é necessário que os membros construam confiança mútua, através de trabalho conjunto e contínuo, permitindo a troca de informações. Nesse caso, a empresa líder não deve ter comportamento oportunista, pois isso pode vir a destruir qualquer possibilidade de ação conjunta.

É preciso que a empresa líder ofereça suporte técnico aos fornecedores, para análise e otimização do seu processo e estrutura de produção.

Um elemento a ser considerado é o referente aos *Cost Breakdowns* – análise da estrutura de custos combinada com a investigação dos direcionadores de custos do fornecedor. O objetivo é identificar elementos de custos relevantes e atuar sobre as oportunidades de sua redução.

No entanto, foi constatado em pesquisas anteriores que existem algumas limitações sobre a aplicabilidade do *Open-Book Accounting* e, ao mesmo tempo, da GIC:

- (i) É difícil mensurar o seu efeito na redução de custos;
- (ii) Não é propriamente uma regra de como as reduções de custos devem ser compartilhadas entre os membros da rede; e
- (iii) O compartilhamento das reduções de custos depende das especificidades de cada situação: participação igual nos benefícios, alocação de benefícios apenas para fornecedores que não tenham aumentado preços, alocação somente para empresa líder da rede se o fornecedor se beneficiar de suporte técnico dela, podendo realizar reduções de custos adicionais com outros clientes.

Um dos fatores restritivos dessa prática é a indisponibilidade, para os fornecedores, de informações relativas aos custos, devido à fragilidade de seus sistemas de custos. Geralmente os sistemas de contabilidade de custos das redes não são harmonizados, já que as firmas usualmente participam de outras redes (KAJUTER; KUMALA, 2005).

Um ponto interessante nesta abordagem refere-se às falhas identificadas no processo de implementação do *Open-Book Accounting*, tais como:

- Benefícios não são compartilhados;
- Fornecedores acreditam que as informações contábeis são de uso restrito dos agentes internos e os preços já contêm todas as informações disponíveis;
- Membros da rede não podem produzir informações acuradas de custos, não havendo sentido no compartilhamento de informações incorretas.

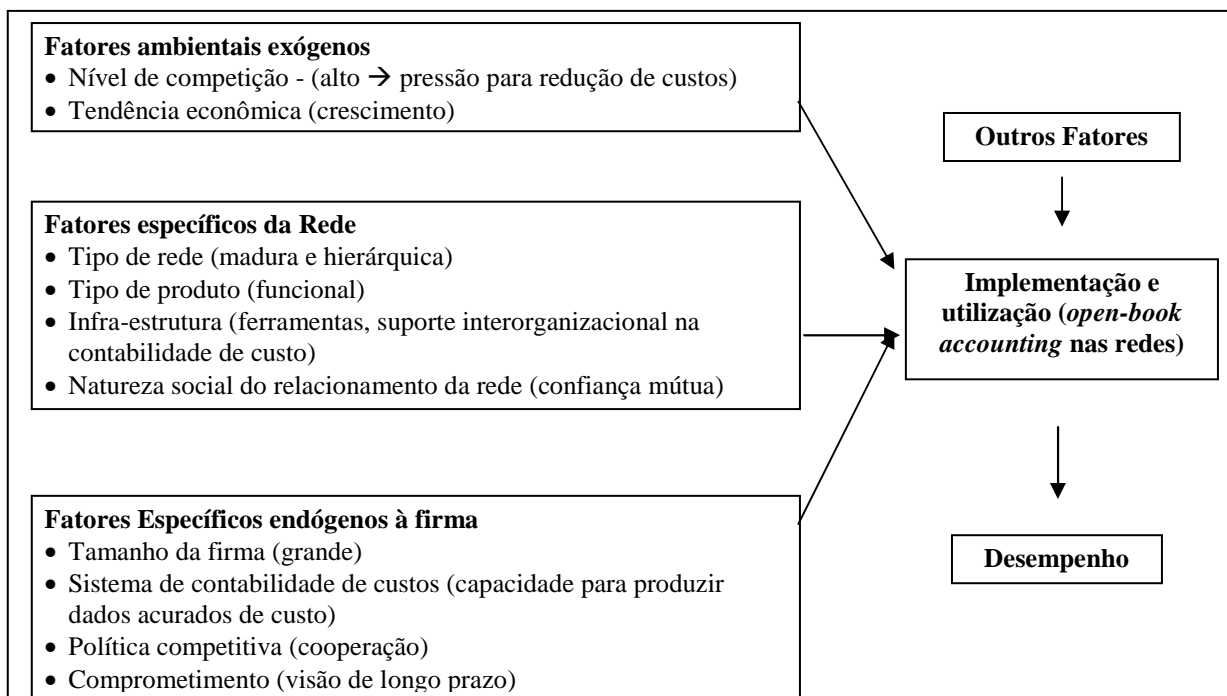
3.1 Análise das Influências Ambientais sobre a Aplicabilidade da GIC

As evidências empíricas da pesquisa de Kajuter e Kumala (2005) revelam falhas no processo de implementação da GIC, tais como: receio de fornecedores de serem explorados ao revelarem a sua estrutura de custos; falta de recursos para produção das informações desejadas; e inexistência de consenso entre os membros da rede.

Kajuter e Kumala (2005) revelam que o uso do *Open-Book Accounting* não é um hábito geral nos relacionamentos de rede; geralmente, as informações compartilhadas são: previsão de vendas, dados operacionais (quantidade produzida e vendida) e *expertise* técnica. A evidenciação de dados de custos é muito sensível ao risco de serem usados incorretamente, além do que a aplicabilidade dessas informações tem uso muito restrito.

Outros pontos interessantes analisados por Kajuter e Kumala (2005) foram os fatores contextuais (ambientais) indutores ao sucesso de implementação e utilização do *Open-Book Accounting*, conforme **Figura 5**:

Figura 5. Fatores indutores



Fonte: adaptado de Kajuter e Kumala (2005).

3.2 Análise da Sensibilidade Ambiental do Modelo de GIC

Diante das evidências constatadas na pesquisa de Kajuter e Kumala (2005), elaborou-se uma avaliação potencial da sensibilidade do modelo conceitual da GIC-Open-Book Accounting (OBA) relativo à sua aplicabilidade, ou seja, quais são os ambientes potenciais para sua implementação e utilização.

Tabela 4. Fatores específicos exógenos.

Alta Competição	Tendência econômica	Recessão	Não OBA
		Crescimento	Sim OBA

Quando o modelo conceitual é confrontado com os fatores específicos exógenos à rede de fornecedores que compõem a cadeia de valor observa-se que, num ambiente de alta competição, o fator indutor será a tendência econômica. Isso propicia a aplicabilidade do GIC-OBA principalmente em tendência de crescimento, não de recessão.

Para as análises dos fatores específicos endógenos.

Tabela 5. Fatores específicos endógenos.

Tamanho da firma (grande)	Grande	Sim OBA
	Pequena	Não OBA
Sistema de contabilidade de custos (capacidade para produzir dados acurados de custo)	Empresa Grande	Sim OBA
	Empresa Pequena	Não OBA
Política competitiva	Alta cooperação	Sim OBA
	Baixa cooperação	Não OBA
Comprometimento	Visão de longo prazo	Sim OBA
	Visão de curto prazo	Não OBA

Observa-se que a aplicabilidade do GIC-OBA é propicia para empresas de grande porte que possuem sistema de contabilidade de custos capazes de fornecer informações confiáveis e que realizam alta cooperação em um ambiente de política competitiva; além desses aspectos, é necessária a presença de comprometimento dos membros da rede no longo prazo.

Os fatores específicos da rede também são importantes para o processo de aplicabilidade desta metodologia, conforme **Tabela 6**.

Tabela 6. Fatores específicos da rede.

Tipo de rede	Relacionamento complexo heterogêneo (em desenvolvimento)		Não OBA
	Relacionamento simples homogêneo (Maduro)		Sim OBA
	Relacionamentos (hierárquico)		Sim OBA
	Relacionamentos (não hierárquico)		Sim OBA
Tipo de Produto	Produtos funcionais		Sim OBA
	Produtos não funcionais		Não OBA
Infra-estrutura	Existem recursos e /ou ferramentas que dão suporte interorganizacional na contabilidade de custo		Sim OBA
	Não Existe recursos e ferramentas que dão suporte interorganizacional na contabilidade de custo		Não OBA
Natureza social do Relacionamento	Poder	Não há dependência econômica	Não OBA
		Se há relação de dependência econômica	Sim OBA
		Direta /Dependência Econômica	Sim OBA
		Relação Indireta / Não há dependência econômica	Sim OBA
	Confiança Mútua		Sim OBA

Para a aplicabilidade do GIC-OBA diversos fatores específicos da rede devem ser analisados, pois as evidências empíricas da pesquisa de Kajuter e Kumala (2005) destacam que o tipo de rede, o tipo de produto, a infra-estrutura e a natureza social do relacionamento de poder são fatores imprescindíveis ao sucesso do processo de implementação e utilização.

Em síntese, o sucesso da implementação e da utilização da metodologia GIC-OBA depende, basicamente, de um conjunto de fatores, tais como:

- Técnicos: desenho dos instrumentos de coleta de dados para redução de custos; e
- Sociais: comprometimento das pessoas, confiança mútua, cooperação etc.

O desenvolvimento de garantias e confiança para a realização de novos negócios, bem como a redução de custos, dependem do nível de formalização das redes hierárquicas. O que se observa é que a aplicabilidade da metodologia proposta por Cooper e Slagmulder (1999) depende de um conjunto de fatores, e não apenas de variáveis isoladas.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve o objetivo de analisar o relacionamento entre a estrutura conceitual da abordagem de GIC proposta por Cooper e Slagmulder (1999) e o *Open-Book Accounting*. A partir da análise crítica desse relacionamento tornou-se possível a identificação dos contextos específicos nos quais a implementação da GIC pode ser bem sucedida.

Conforme defendido pelos proponentes da GIC, a utilização desse instrumento de gestão requer o entendimento do ambiente em que a GIC ocorre e do uso efetivo dos seus vários mecanismos para redução de custos. Além disso, Cooper e Slagmulder (1999) destacam que a GIC somente pode ser implementada de modo bem sucedido quando o relacionamento entre fornecedores e empresas líderes é cooperativo, estável e mutuamente benéfico. Para que assim seja, é fundamental o compartilhamento de informações relativas aos custos e ao processo de produção por meio do *Open-Book Accounting*.

No entanto, a implementação do *Open-Book Accounting* somente pode ocorrer em situações específicas, dependendo de três dimensões contextuais: fatores específicos endógenos, fatores específicos exógenos e fatores específicos da rede.

Sendo o compartilhamento de informações relativas aos custos e ao processo de produção um aspecto fundamental para a implementação da GIC e, ao mesmo tempo, sendo possível a implementação do *Open-Book Accounting* apenas em contextos específicos, pode-se afirmar que, além das restrições já destacadas por Cooper e Slagmulder (1999) para a implementação da GIC, também é necessário que os fatores contextuais que viabilizam a implementação do *Open-Book Accounting* estejam presentes.

Este estudo analisou o relacionamento entre as metodologias GIC e *Open-Book Accounting*. A partir dele, estudos posteriores podem explorar empiricamente esse relacionamento, considerando-se especificamente o ambiente organizacional brasileiro. Além disso, pode-se investigar o impacto da GIC-OBA sobre a lucratividade e a qualidade dos relacionamentos das redes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

CONSOLI, M. A. *Proposta de um sistema de análise da captura de valor nos canais de distribuição com base nos fluxos de marketing*. Dissertação de mestrado do programa da FEA-USP, 2005.

DEKKER, H. C. *Value chain analysis in interfirm relationships: a field study*. Management Accounting Research. v. 14, n. 1, mar 2003. P. 1-23.

FREZATTI, Fábio. *Agrupamento dos perfis da contabilidade no Brasil*. **Revista UNB Contábil**, v. 8, n. 1, 2005.

GOVINDARAJAN, V. A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*. v. 31, n. 4, Dez. 1988. p. 828-853.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto.; LOPES, Alexsandro Broedel. *Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional*. Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, XXVIII. **Anais em Cd-rom...**Curitiba, 2004.

HERGERT, M.; MORRIS, D. *Accounting data for value chain analysis*. Strategic Management Journal. v. 10, n. 2, p. 175-188, 1989.

KAJÜTER, P.; KULMALA, H. I. *Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures*. Management Accounting Research. v. 16, n. 6, jun 2005. P. 179-204.

OLIVARES, J. E. *Negociação para configurar o desenho da estrutura organizacional em rede*. *Caderno de Pesquisa em Administração*, São Paulo, v.9, 2002.

PORTER, M. E. *Vantagem Competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

ROCHA, W. e BORINELLI, M. *Análise Estratégica de Cadeia de Valor: Um Estudo Exploratório do Segmento Indústria-Varejo*. Anais 6. congresso USP de Contabilidade, 2006a. São Paulo.

ROCHA, W.; BORINELLI, M.L. *Cadeia de Valor: muita discussão, pouca compreensão*. São Paulo: 2006b. - não publicado.

SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. *Accounting and control. a case study of resistance to accounting change*. Management Accounting Research, 5, p. 301-321, 1994.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A Revolução dos Custos*. 6ª Edição. Rio de Janeiro: Campus, 1997.