

FATORES CONDICIONANTES DA GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS

Bruno Carlos de Souza
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

Welington Rocha
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

RESUMO

A problemática fundamental da pesquisa está alicerçada na falta de um modelo conceitual de aplicação da Gestão de Custos Interorganizacionais, visto que a literatura não apresenta um modelo conceitual definido. O que se fez neste trabalho foi, através de uma análise crítica e argumentativa, sistematizar o conhecimento sobre Gestão de Custos Interorganizacionais e testar a aderência dos seus fatores condicionantes em duas cadeias de organizações distintas. No estudo desenvolveu-se um exercício científico formal, organizando e sistematizando uma estrutura teórica. Tendo como elemento metodológico predominante o estudo de caso, realizou-se uma análise em duas cadeias de organizações do setor de prestação de serviços corporativos. Para alcançar o objetivo proposto, utilizou-se de diversas fontes de dados: levantamento bibliográfico, entrevistas, observação direta e análise de relatórios. Como resultado foram identificados cinco fatores condicionantes: produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos. A pesquisa também constatou a presença da maioria desses fatores nas duas empresas alvo do estudo.

Palavras-chave: Gestão, custos, interorganizacionais, fatores, condicionantes.

1 INTRODUÇÃO

Diversos estudos demonstram a relevância do relacionamento entre empresas. Segundo Coad e Scapens (2006, p. 38), alianças estratégicas e outros enfoques de cooperação nos negócios têm conduzido a resultados espetaculares. As diversas formas de contratação configuram arranjos de governança (JOSKOW, 2003, p. 2). Menard (2002, p. 23) propõe que as diversas possibilidades de arranjos configurariam um espectro, o qual teria como extremos as contratações via mercado e a integração vertical plena (hierarquia). Uma forma de mensurar e controlar objetos de contratação entre companhias é o gerenciamento de custos entre elas: Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI).

Esse enfoque do relacionamento interfirmas como instrumento de gestão estratégica é relativamente recente na literatura de gestão de custos, e observa-se um interesse crescente de pesquisadores sobre essa área do conhecimento, a qual teve origem no final do século passado (PORTER, 1989; 2004; HERGET; MORRIS, 1989; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; MOURITSEN *et al*, 2001; COOPER; SLAGMULDER, 1999; DECKER, 2004; KAJUTER; KULMALA, 2005).

Todavia, a cooperação, ou não, entre organizações, depende de fatores que as influenciam em seus relacionamentos. Algumas pesquisas (CHAPMAN, 1997; BURNS; SCAPENS, 2000; CHENHALL, 2003) verificaram que existem fatores internos e externos à companhia que propiciam a aplicação desse mecanismo gerencial.

Nesse sentido, a questão de pesquisa que se coloca é a seguinte: **os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) reportados na literatura estão presentes nos dois estudos de casos realizados nessa pesquisa?**

Para responder a questão, o estudo tem três objetivos: (a) identificar os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais; (b) investigar se os fatores identificados estão presentes nas duas empresas alvos do estudo; e (c) testar a aderência daqueles fatores nas duas organizações pesquisadas.

A pesquisa é do tipo exploratória e o método é o estudo de caso duplo. Efetua-se uma investigação em duas redes de organizações diferentes no setor de prestação de serviços corporativo, verificando-se o relacionamento das empresas com clientes e fornecedores, analisando-se os fatores que favorecem, ou não, a aplicação da GCI.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Definição

A maioria dos autores consultados (MOURITSEN *et al.*, 2001; DEKKER, 2004; KAJUTER; KULMALA, 2005; COAD; SCAPENS, 2006; KULMALA, *et al.*, 2007) comentam sobre a GCI, seus controles, métodos, técnicas, práticas etc., mas Cooper e Slagmulder (1999, p. 145) e Hoffjan e Kruse (2006, p. 42) são os únicos autores pesquisados que a definem: “Gestão de Custos Interorganizacionais é um enfoque estruturado de coordenação das atividades das empresas em uma rede de fornecimento que propicia que o custo total da rede seja reduzido”. Segundo Fine (1999, p. 16), ela abrange o consumidor final, a jusante da corrente, e toda a trajetória a montante, desde a pesquisa básica e a extração mineral que sustentam e abastecem a empresa.

Os autores enfatizam a redução do custo total como objetivo no processo de GCI, mas essa visão é limitada, pois o objetivo maior é a garantia de retorno total para a cadeia, seja reduzindo o custo total, seja aumentando-o, desde que gerando vantagens competitivas reconhecidas pelos clientes, como aumento de valor, materializado em aumento da receita maior que o do custo, obtendo-se retorno maior. A GCI tem como objetivo encontrar soluções através de ações coordenadas entre as organizações da cadeia, o que não seria possível se as empresas tentassem reduzir custos independentemente.

Tendo em vista as críticas discutidas, considerando-se as lacunas apontadas, propõe-se a seguinte definição: **Gestão de Custos Interorganizacionais é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa.**

2.2 Fatores condicionantes da GCI

Segundo a literatura, a probabilidade de aplicação, com sucesso, da GCI depende de cinco variáveis: produto, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos de governança. Cada um desses fatores condicionantes será analisado a seguir.

2.2.1 Produtos

Em relação a cada produto devem ser analisados dois aspectos: margem e funcionalidade. Quanto ao primeiro aspecto – seja margem bruta ou margem de contribuição – a GCI é mais propícia em produtos com baixa margem, isto é, quando ela é inferior à margem meta. Ao expandir o gerenciamento para além das fronteiras da organização, aumenta-se o leque de possibilidades de otimização de custos, melhorando-se a margem.

A funcionalidade deve ser decomposta em diversas propriedades ou atributos. Por exemplo: a principal função de uma camisa é vestir; porém outras propriedades devem ser analisadas, tais como: psicológica (marca), física (facilidade de passar e de absorver suor) e

padrão (cumprimento das especificações). Quanto mais funcionalidades houver, maior será o campo de possibilidades de gerenciamento além das fronteiras da organização; a GCI tem mais possibilidades de aplicação em relação a produtos com múltiplas funcionalidades.

Para cada produto deve-se definir uma zona de viabilidade, para classificá-lo em quatro áreas (Ilustração 1) e identificar se lhe é favorável a aplicação da GCI.

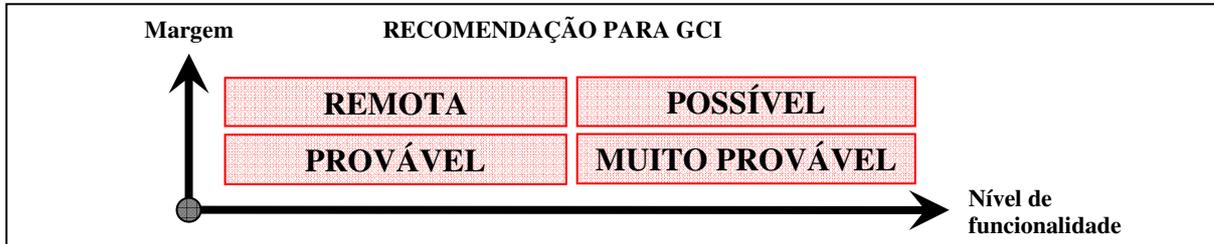


Ilustração 1 – Zona de viabilidade da GCI na análise dos produtos

FONTE: Modelado com base nas idéias de COOPER; SLAGMULDER, 1999.

Portanto, produtos com alta taxa de funcionalidade e margem baixa são os mais recomendados à utilização GCI.

2.2.2 Componentes

A GCI não se aplica, necessariamente, a todos os fornecedores de todos os componentes do produto; para uma indústria de confecções, por exemplo, selecionado um produto, deve-se decompô-lo em tecido, linha, botões etc.; o objetivo é identificar quais são os componentes recomendáveis à aplicação da GCI. Duas variáveis devem ser analisadas: nível de restrição tecnológica do componente e seu índice de valor.

O nível de restrição tecnológica determina se ela é estratégica, e a empresa pretende manter sigilo, ou não. Se não for, pesquisa e o desenvolvimento podem ser candidatos para utilização de parceiros e uma boa solução para avanços tecnológicos ou, até mesmo, segundo Mouritsen *et al* (2001, p. 228), a única saída para o avanço rápido de novas tecnologias.

O índice de valor de cada componente mede a sua relação custo-benefício; essa relação é calculada através da seguinte equação:

$$\text{ÍNDICE DE VALOR} = \frac{\text{GRAU DE IMPORTÂNCIA}}{\text{CUSTO}}$$

Quanto menor for o índice de valor, maior a necessidade de gestão de custos, pois o custo é maior que o benefício proporcionado pelo componente. Analisadas as duas características, verifica-se a aplicabilidade da GCI (Ilustração 2).



Ilustração 2 – Zona de viabilidade da GCI na análise dos componentes

FONTE: Modelado com base nas idéias de COOPER; SLAGMULDER, 1999.

Portanto, componentes com baixo índice de valor e nível baixo de restrição tecnológica são os mais recomendáveis à utilização GCI.

2.2.3 Níveis de relacionamento

A fase seguinte é a análise dos relacionamentos de parceria e a classificação dos fornecedores (comum, auxiliar, principal ou familiar). Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 92) para a aplicação da GCI é necessário um relacionamento propício, que envolva aspectos de interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança. Quanto mais intenso o nível de relacionamento, mais propícia é a aplicação da GCI.

Interdependência. Uma empresa e seu fornecedor são interdependentes quando ela não consegue concluir um produto sem o insumo dele e, ao mesmo tempo, a inexistência do produto faz com que o fornecedor perca boa parte da sua produção. Quanto maior o nível de interdependência, mais favorável a aplicação da GCI.

Confiança é a certeza de que uma transação é verdadeira. Normalmente se constrói com o passar do tempo, através do conhecimento das atitudes, das transações e das informações. Quanto mais informações corretas ocorrem em um relacionamento, melhor se forma um conceito positivo dele e, assim, aumenta-se a confiança; quanto maior o nível de confiança, mais favorável é a aplicação da GCI.

Estabilidade. Um relacionamento estável é firme, duradouro, seguro, constante, aumentando as chances de continuidade da parceria. Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 93) a estabilidade no relacionamento tem quatro principais razões: dificuldade de desenvolvimento de relacionamentos de confiança, segurança no atendimento das metas, cooperação nos investimentos e coordenação das atividades.

Cooperação é a ajuda mútua entre entidades para alcançar objetivos comuns; para isso, deve haver interação, colaboração, complementaridade e reciprocidade, objetivos comuns, atividades e ações conjuntas e coordenadas. Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 96) o relacionamento cooperativo é uma característica que permite que as empresas trabalhem juntas para gerenciar custos e resolver problemas trazidos pela pressão de adversidades do ambiente. Informações sobre projeto de produtos, processos, custos etc. são compartilhadas, permitindo que as empresas aumentem o grau de inovação. O relacionamento cooperativo é uma forte característica da GCI, pois habilita ao trabalho unido em busca de gestão de custos.

Benefício mútuo é o compartilhamento dos ganhos auferidos entre as organizações, incentivando a manutenção da relação. Alguns benefícios podem ser gerados para os fornecedores (crescimento da produção e acesso a novas tecnologias) e outros para os clientes (aumento da funcionalidade e redução de custos).

Com base nessas cinco variáveis, Cooper e Slagmulder (1999, p. 89) categorizaram os fornecedores em quatro tipos: comum, auxiliar, principal e familiar; é uma identificação dos parceiros favoráveis à aplicação da GCI. Quanto mais próximo do tipo familiar, mais favorável é a aplicação da GCI.

O parceiro do tipo comum apresenta a menor inter-relação entre as organizações. Geralmente ele é que procura a empresa para comprar produtos, no caso de clientes, ou para vendê-los, no caso de fornecedores. Segundo Lockamy e Smith (2000, p. 215), nesse tipo de relacionamento o preço é o fator mais relevante. Pouca ou nenhuma interação é realizada, no que se refere à gestão entre empresas. Kajuter e Kulmala (2005, p. 186) exemplificam, dizendo que, se fornecedor, oferece insumos simples, padrões ou commodities (canetas, parafusos); se clientes, procuram insumos básicos. Porter (2004, p. 112-131) comenta que, por medida de segurança, as empresas costumam ter uma quantidade ampla desse tipo de parceiro. Encontra-se o menor nível de interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos. A aplicação da GCI é improvável (remota) nesse caso.

O parceiro classificado como auxiliar apresenta nível de interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos maior que o tipo comum. Geralmente é introduzido pela empresa depois de o produto ter sido projetado. Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p.90), tem, relativamente, pouca necessidade de desenvolver pesquisa extensiva, pois a empresa normalmente fornece o desenho do produto e as instruções de como produzi-lo (fornecedor) ou usá-lo (cliente). Lockamy e Smith (2000, p. 215) comentam que o papel primário da empresa, nesse tipo de relacionamento, é ter a certeza de que o parceiro tem capacidade de satisfazer às transações requeridas. A tarefa principal, se fornecedor, é produzir os componentes conforme a empresa os especificou; se cliente, contribuir com a empresa no pagamento de suas obrigações em dia. Por medida de segurança, geralmente, a empresa ainda continua com uma base diversificada, porém um pouco menor do que em comparação a um parceiro do tipo comum. Nesse caso, a aplicação da GCI começa a se tornar possível.

O tipo principal tem nível de interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos maior que o auxiliar, trabalhando com a empresa em bases regulares e, geralmente, é envolvido no processo de criação do produto. Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p.91), tem conhecimento especializado, podendo contribuir para o desenvolvimento do produto. Normalmente a empresa já tem as especificações do produto projetadas, porém envolve esse tipo de parceiro para planejar e estabelecer os detalhes do projeto. A parceria é formalizada por contratos de longo prazo. Há esforços coordenados para redução de inventários, técnicas como *just in time*, redução de custos de transação etc. Segundo Lockamy e Smith (2000, p. 215), as relações são próximas o suficiente para propiciar esforços conjuntos, simplificando operações da cadeia. A aplicação da GCI é provável.

O tipo familiar apresenta o maior nível de interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos. Kajuter e Kulmala (2005, p. 186) comentam que ele é, junto com a empresa, o responsável pelo projeto do produto ou do componente. Um alto grau de autonomia é delegado a ele. Trabalha como se fosse parte do quadro da empresa, muitas vezes usa o crachá dela. Segundo Mouritsen *et al* (2001, p. 222), relaciona-se com a empresa há longo tempo, havendo informações suficientes sobre o relacionamento. A parceria é embasada na união de esforços, desenvolvendo e melhorando produtos. Para Cooper e Slagmulder (1999, p.91) isso deve ser visto como fonte única a ser protegida e cultivada. A aplicação da GCI, nesse caso, é muito provável e completamente favorável.

2.2.4 Tipos de cadeias

Cooper e Slagmulder (1999, p. 117) identificam três tipos: tirania, oligarquia e democracia. Essa classificação é determinada pelo número de empresas que detêm o poder na cadeia e o objetivo é identificar qual ou quais são favoráveis à aplicação da GCI.

Na cadeia do tipo tirania só uma empresa domina; seu poder é alto e as negociações ocorrem em condições favoráveis a ela, que determina as regras. Os protocolos e mecanismos de controle são impostos, bem como os valores compartilhados. Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 122) a melhoria de eficiência desse tipo de rede depende da habilidade da empresa tirana em promover, ou não, o compartilhamento das informações e a implementação de adequada infra-estrutura. Segundo Bacic e Souza (2007, p. 12), normalmente o preço negociado aproxima-se de um tipo de “preço dado” pela empresa tirana. Para os clientes, a empresa tirana pode desempenhar forte restrição à gestão de custos, pois ela geralmente fornece insumos importantes e tem um grande poder de fixar preços. É um tipo de cadeia bastante propício à prática da Gestão de Custos Interorganizacionais.

Na oligarquia duas ou mais companhias dominam a cadeia; o poder é dividido entre as empresas oligarcas e nenhuma, isoladamente, tem poder de negociação suficiente para

dominar as outras. Como no tipo tirania, as negociações ocorrem em condições favoráveis para as oligarcas, porém clientes e fornecedores podem minimizar esse poder negociando com outras empresas oligarcas. Os protocolos, segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 126), podem ser estabelecidos formal ou informalmente. O compartilhamento, ou não, das informações, a distribuição do nível adequado de competição e cooperação, e a implementação de adequada infra-estrutura, são discutidos entre as empresas oligarcas.

Na democracia não há uma organização que comande; as firmas devem formar alianças, pois todas têm mais ou menos o mesmo nível de poder. As negociações ocorrem em condições similares para as empresas, seus clientes e fornecedores. Essa estrutura de cadeia minimiza as possibilidades de GCI; porém, se houver forte poder de negociação entre duas empresas, a GCI pode se tornar favorável. Por outro lado, quando ambas têm baixo poder de negociação, segundo Bacic e Souza (2007, p. 12), as negociações se dão em condições de baixa assimetria, e a pressão mútua pode resultar em menores margens de lucro para ambos os lados. Protocolos são desenvolvidos por acordos mútuos, geralmente, de modo informal. Essa estrutura de cadeia diminui as possibilidades de GCI.

Cooper e Slagmulder (1999, p. 132) dizem que a GCI é favorável nas cadeias tipo tirania e oligarquia, nas quais a empresa tirana ou as oligarcas podem direcionar a gestão; quanto mais as características se aproximem do tipo tirania, mais favorável será sua aplicação.

2.2.5 Mecanismos

Trata-se de artefatos, aparelhos, instrumentos etc. que auxiliam a gestão de custos entre empresas com o objetivo de orientar, controlar, medir, informar, dar parâmetros, ser guia para as organizações, viabilizando a GCI. Esses mecanismos, segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 10), podem ser segregados em dois tipos: disciplinadores e capacitores.

Disciplinadores são os mecanismos que regem, adestram, desenvolvem, criam obrigações que regem o relacionamento das organizações com o objetivo de observar e corrigir aspectos fora de certas restrições. Esses mecanismos geram regras para controle das ações e devem ser utilizados como base para gratificação para as organizações que cumprem suas obrigações; estas podem ser monetárias (bônus por alcance de metas) ou não monetárias (relacionamentos de longo prazo). Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 10) o propósito desse tipo de mecanismo é transmitir pressões de custos ao longo da cadeia ao estabelecer metas de redução, mas, na verdade, são regras de relacionamento, que servem para colocar pressão sobre o retorno total da cadeia, não somente na redução de custos: o propósito é estabelecer regras. Diferente de penalidade, que é utilizada em situação posterior à transgressão da regra, mas que por si só não disciplina, estes mecanismos têm como finalidade evitar ilegalidades, desvios, transgressões e, conseqüentemente, penalidades. Exemplos: custeio alvo, protocolos de rede e orçamentos interorganizacionais.

Mecanismos capacitores são instrumentos que fornecem capacidade, competências e possibilidades, com o objetivo de sanar dificuldades no processo de GCI e ajudar a resolver os problemas encontrados. Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 10), seu propósito é ajudar as empresas da cadeia a encontrar maneiras de conciliar suas habilidades e coordenar esforços de modo a alcançarem coletivamente suas metas de redução de custos. Diferente de gratificação, que é utilizada em situação posterior ao alcance da meta estipulada, ou seja, premiar, remunerar pelo objetivo alcançado, mas que por si só não capacita, o mecanismo capacitor tem como finalidade de ensinar, instruir a organização. Exemplos: gestão baseada em atividades, engenharia de valor, comércio eletrônico, abertura de livros, investigação de custos interorganizacionais, gerenciamento simultâneo de custos, custeio *kaizen*, previsões

colaborativas e treinamentos interorganizacionais. O campo de atuação desses mecanismos contempla desde a criação do produto, passando pela produção até a logística.

3 METODOLOGIA

O método de pesquisa utilizado foi o estudo de caso duplo, em duas empresas do setor de serviços corporativos. As duas empresas selecionadas foram estudadas em outubro e novembro de 2007. A maioria das entrevistas foi presencial; porém, como dependiam da disponibilidade dos entrevistados (tempo e local), algumas ocorreram via telefone ou MSN. Foi utilizada a técnica de entrevistas semi-estruturadas, com um roteiro preestabelecido, mas, ao longo das entrevistas, com base no julgamento do entrevistador e com o aparecimento de outras dúvidas, novas questões foram inseridas para melhorar o entendimento.

Cinco roteiros de entrevistas foram criados focalizando a pessoa entrevistada: diretores, responsáveis pelo relacionamento com os fornecedores, responsável pelo relacionamento com os clientes, fornecedores e clientes. A decisão de entrevistar todos esses gestores teve o intuito de conseguir informações que contribuíssem, efetivamente, para o estudo de caso, pois, dependendo do entrevistado, poderia haver receio em oferecer informações sobre aspectos estratégicos e muitas vezes confidenciais.

3.1 Empresas

A primeira empresa (Alpha) trabalha com agenciamento de viagens corporativas há mais de cinquenta anos e está entre as dez maiores especializadas desse setor no Brasil. Tem em seu quadro de funcionários aproximadamente trezentas pessoas e, em 2006, apresentou um faturamento aproximado de R\$250 milhões.

A segunda (Beta) trabalha com serviços de alimentação corporativa, opera em quase trezentos municípios em dezessete estados do país e tem sede na capital paulista. O quadro de funcionários está com aproximadamente vinte e um mil pessoas e atingiu, em 2006, o faturamento de R\$1 bilhão.

3.2 Produtos

O produto analisado na empresa Alpha é a prestação do serviço de gestão de contas de viagens. A empresa não vem obtendo a margem esperada.

A funcionalidade desse produto divide-se em quatro espécies: fundamental, estratégica, física e psicológica. A fundamental é determinada pelo nível de serviço acordado, que determina o nível de exigência, penalidades e gratificações. A estratégica envolve um processo de revisão da conta do cliente para verificar os gastos a cada três meses. Uma série de análises é realizada, sempre em comparação com o ano e o período anterior. A funcionalidade física inclui a infra-estrutura (porte da agência) e sistemas que a empresa possui. A infra-estrutura e seus sistemas podem garantir aos clientes a segurança de atendimento durante o tempo integral de contrato. O software utilizado pela Alpha, o Alphasoft, é uma grande ferramenta de diferenciação.

A funcionalidade psicológica pode ser determinada pela marca. Segundo o *site* da Travel Management Company Brasil (TMC Brasil), a Alpha é uma das maiores empresas desse ramo no Brasil; logo, o atendimento preferencial à presidência e diretoria é importante fonte de relacionamento. Conclui-se que o serviço prestado pela Alpha apresenta características bastante recomendáveis à aplicação da GCI (Ilustração 3).

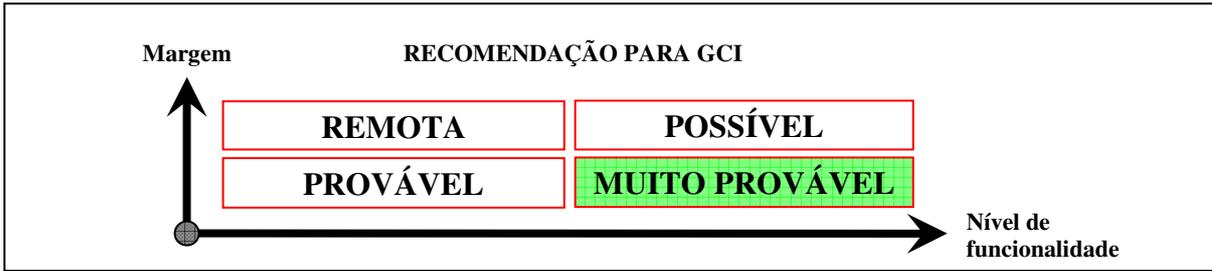


Ilustração 3 – Zona de viabilidade para o serviço da empresa Alpha

O produto analisado na empresa Beta é o fornecimento de alimentação corporativa. Os clientes costumam fazer escolhas baseadas, principalmente, no menor preço, considerando características iguais de fornecimento (quantidade e tipo de refeições). Dessa maneira, empresas com o mesmo nível de serviço competem em preço, o que comprime a margem. Os acionistas determinam um retorno mínimo para cada contrato e, quando ele é menor, o gerenciamento dos custos se torna crucial antes mesmo do fechamento do contrato.

A funcionalidade fundamental é determinada pelo contrato com os clientes, no qual se estipulam tipo, quantidade e qualidade da refeição, informações básicas para o planejamento dos cardápios. A estratégica inclui a infra-estrutura, o porte da empresa e os sistemas utilizados para gestão das refeições. O porte pode garantir ao cliente a segurança do atendimento durante todo o tempo de contrato. A física inclui o local de alimentação. O ambiente apropriado para a alimentação é visto pelos consumidores finais, geralmente funcionários dos clientes, como um fator relevante. A funcionalidade psicológica é determinada pela marca. A Beta é uma das maiores empresas do ramo no Brasil e trabalha com marcas de renome, por exemplo, Coca-cola, Ambev, Nestlé, Perdigão e Sadia. O gerenciamento do nível de funcionalidade possibilitaria enxergar outras oportunidades de gestão, tornando a aplicação da GCI favorável. Conclui-se que o serviço prestado pela empresa Beta apresenta características recomendáveis à aplicação da GCI (Ilustração 4).

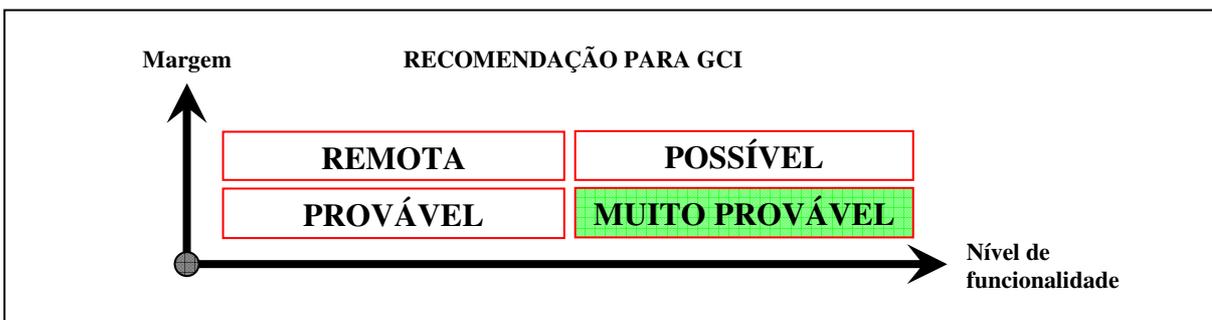


Ilustração 4 – Zona de viabilidade para o serviço da empresa Beta

3.3 Componentes

Na empresa Alpha os atributos dos componentes do serviço são gerados por meio da utilização de três recursos: humanos (60%), tecnológicos (10%) e overhead e margem (30%). O recrutamento e a seleção dos recursos humanos são realizados via hierarquia, ou seja, a equipe é formada por funcionários da própria empresa, dada a importância estratégica.

Os recursos tecnológicos tendem a aumentar, pois: (a) a tecnologia é uma forma de reduzir a utilização de mão-de-obra e (b) facilita a gestão das contas dos clientes. Em 2002 iniciou-se um projeto de tecnologia que culminou com o desenvolvimento do Alphasoft, um sistema de requisição e controle de políticas de viagem. É de conhecimento restrito à empresa, o que impossibilita a aplicação da GCI. Segundo entrevista com um cliente:

“Nós mudamos a agência anterior por duas razões: porque revisamos os nossos contratos a cada dois anos e a empresa anterior já estava havia quatro anos e, segundo, precisávamos ter um bom sistema de controle. Contratamos uma consultoria especializada em análise de agências de turismo e escolhemos a empresa Alpha, principalmente pelo Alphasoft”.

Os atributos dos componentes da Alpha têm características que dificultam a aplicação da GCI (Ilustração 5), devido ao alto nível de restrição tecnológica.

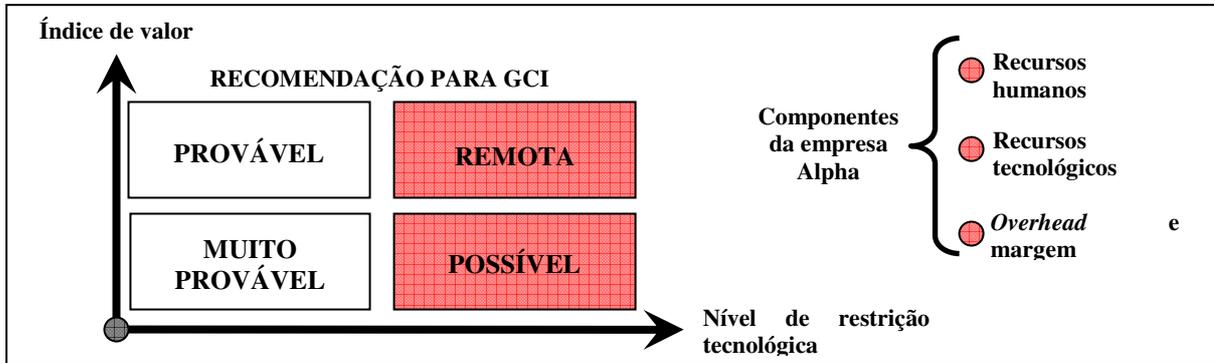


Ilustração 5 – Zona de viabilidade para os componentes do serviço da empresa Alpha

Na empresa Beta, o custo da prestação de serviços de refeições é dividido em quatro componentes: matéria-prima (47%); recursos humanos (30%); materiais diversos (11%); *overhead* e margem (12%). A matéria-prima é um componente essencial e não há restrição tecnológica. A equipe de recursos humanos é contratada via hierarquia, por tratar-se do serviço principal, considerado de importância estratégica.

O Betasoft é o sistema de gestão de custos e gerencia os cardápios; foi desenvolvido por uma empresa de consultoria especializada, mas parte desse desenvolvimento ocorreu juntamente com a própria empresa Beta. Segundo o diretor financeiro:

“Foi formalizado com uma empresa de consultoria o processo de criação, desenvolvimento e implantação do sistema de custos. Um contrato de exclusividade de uso para nossa empresa foi firmado no período de dois anos. Nossa empresa entrou com o conhecimento do negócio e a consultoria com a informática”.

Essa parceria só foi viável porque o software não foi considerado de conhecimento estratégico. Como os componentes apresentam baixo nível de restrição tecnológica, utilizam-se empresas terceirizadas para seu fornecimento; porém, os recursos humanos são de gerenciamento exclusivo da empresa (Ilustração 6).

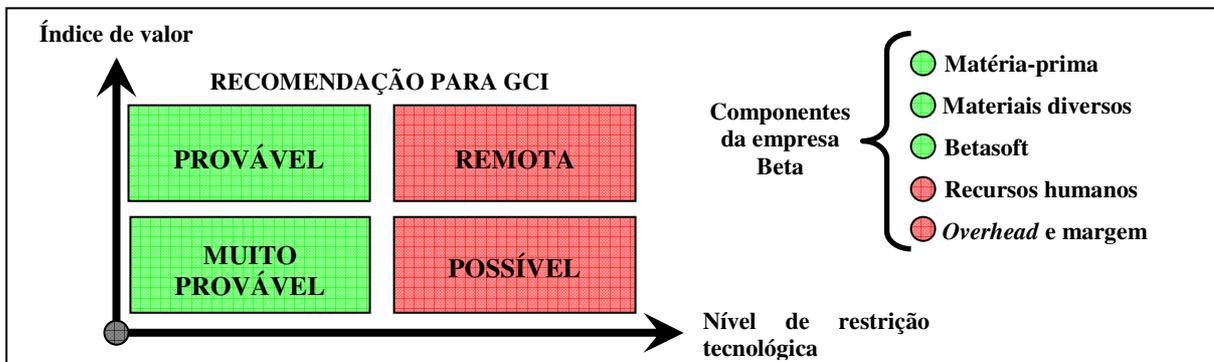


Ilustração 6 – Zona de viabilidade para os componentes do serviço da empresa Beta

3.4 Níveis de relacionamento

A empresa Alpha mantém relacionamento com fornecedores diretos e indiretos. Fornecedores indiretos são aqueles cujos serviços são utilizados pelos clientes, mas gerenciados pela Alpha (companhias aéreas, redes hoteleiras, locadora de veículos e seguradoras); diretos são os utilizados para suprir o processo interno de produção (p. ex.: consultores e fornecedores de produtos diversos, como os de limpeza e almoxarifado).

Dentre os indiretos, as companhias aéreas representam o maior volume de compra dos clientes da Alpha; assim, a maior parte do seu faturamento é representada pela venda dos produtos desses fornecedores. Mesmo não sendo fornecedores diretos da Alpha, por sua importância estratégica esse elo recebe atenção especial; porém, no gerenciamento de custos, essa relação restringe-se à negociação de preços. Quanto aos diretos (consultores e outros), a atenção concentra-se na negociação de preços.

Com os clientes a visão é diferente; a empresa os categoriza em quatro tipos: diamante, ouro, prata e bronze. Essa classificação determina o nível do relacionamento, a atenção disponibilizada e o gestor da conta (supervisor, gerente ou diretor). Conforme informações da gerente financeira:

“Essa classificação guia o nosso relacionamento com os clientes... Atualmente temos: 1% diamante, 7% ouro, 5% prata e 87% bronze. Por faturamento 44% são diamantes, 38% ouro, 7% prata e 11% bronze”.

Clientes diamante e ouro são os mais importantes. Os diretores acompanham de perto seus problemas e necessidades para atendê-los bem e o tempo médio de relacionamento varia de um a sete anos. As atividades são desenvolvidas, geralmente, na empresa cliente; os funcionários da Alpha sentem-se parte do time e muitas vezes chegam a ter o seu crachá.

O Alphasoft, nos casos em que é implementado, é adaptado às necessidades do cliente, que obtém maior nível de integração, e as duas partes estão empenhadas em unir esforços para melhorar o desempenho. Segundo o gerente de informática e o diretor comercial da empresa:

“O sistema Alphasoft foi desenvolvido devido a um pedido de um cliente ouro que queria um gerenciamento melhor de seus gastos de viagens. Dessa solicitação foi desenvolvido um sistema que gerou uma economia de R\$2 milhões ao ano.”

Para esses tipos de clientes (diamante e ouro), a aplicação da GCI é viável e pode se tornar um importante passo no gerenciamento de custos.

Os clientes do tipo prata são também importantes para a empresa, mas têm integração menor. Gerentes ou supervisores são responsáveis pelo contato direto, não mais os diretores. O objetivo é prestar os serviços como estabelecido nos padrões, dando a certeza de que a Alpha tem capacidade de satisfazer as transações requeridas. Neste caso a aplicação da GCI é menos provável.

Os do tipo bronze são a categoria em que existe a menor inter-relação. Normalmente, a rentabilidade é o único fator único de análise para continuidade da prestação do serviço. Esses clientes são vistos como substituíveis e, geralmente, no primeiro contato, é o cliente que procura a empresa. Para esse tipo de cliente a possibilidade de aplicação da GCI é remota.

A Beta trabalha com uma grande quantidade de clientes, o que dificulta um relacionamento próximo. A análise baseia-se, principalmente, no retorno que o cliente vai gerar; a gestão de custos não é enfocada. Assim, a GCI para a visão dos clientes é improvável.

A montante, a empresa Beta trabalha diretamente com os fornecedores para criação e desenvolvimento de produtos; não faz uma tipologia de seus fornecedores, porém existe uma classificação pelo volume de compras por produto.

Fornecedores do tipo A são considerados os mais importantes e o acompanhamento é diário (Coca-Cola, Camil, Marfrig, Friboi, Perdigão, Sadia, Diversey, Ecolab e Ambev). Eles também são monitorados pela área de compras da matriz. O tempo de relacionamento é longo, normalmente mais de dez anos, e o esforço para manutenção desse tipo de fornecedor é grande, tornando viável a aplicação da GCI.

Existe uma interdependência entre a Beta e seus fornecedores em virtude do volume transacionado. Para a Beta, poucas organizações são capazes de fornecer nas especificações desejadas; para os fornecedores, a Beta representa um volume alto em sua carteira de clientes.

A troca de informações ocorre desde o início de uma conta e há comunicação diária com fornecedores do tipo A. O desenvolvimento de produtos é realizado com base no conhecimento do consumidor, analisado pela Beta, e na visão técnica do fornecedor. Por haver custos de troca, a Beta tende a manter uma estabilidade no relacionamento; existem contratos realizados com prazo de um ano, mas o relacionamento já dura mais de dez anos.

A criação de novos produtos geralmente é impulsionada pela solicitação da empresa Beta. Essa solicitação continua em virtude do benefício mútuo gerado. Um exemplo de desenvolvimento de produto, segundo uma diretora:

“Precisávamos de um detergente mais barato, que evitasse desperdícios, pois o utilizado era necessário diluir em água e, como não tínhamos condições de controlar a quantidade de água colocada pelos funcionários, muito desperdício acontecia. O fornecedor investiu no desenvolvimento de um novo detergente, que se acoplava diretamente na torneira. Com a pressão da água controlada, automaticamente ocorre a mistura da quantidade correta de detergente e água, evitando desperdícios. Uma das dificuldades na implantação desse novo detergente é que ele não produzia espuma, gerando desconfiança dos funcionários quanto à verdadeira lavagem e dava a impressão de que era um produto baixa categoria. Houve um treinamento para divulgar que não é a espuma que limpa. O acordo teve benefícios mútuos: para a Beta houve uma economia de cerca de 30% no custo do detergente; para o fornecedor, a Beta garantiu que, do seu volume de compra 80% seriam dele; adicionalmente, esse detergente virou um produto de linha que poderia ser vendido para outros clientes”

O desenvolvimento do Betasoft é outro exemplo que gera benefícios para ambos os lados. Segundo o diretor da empresa de consultoria:

“A Beta ajudou a desenvolver a nossa empresa como fornecedor, investindo na nossa relação e ajudando a desenvolver o Betasoft. Em 1992 fizeram um projeto piloto: colocaram consultores pagos por ela dentro da nossa empresa para analisar os processos. Esses consultores propuseram uma nova estrutura organizacional e ajudaram no processo de comunicação entre as duas empresas (...). Nossa empresa agora consegue fornecer à Beta inovações tecnológicas”.

Para os fornecedores da empresa Beta, classificados como tipo A, verificou-se um nível de relacionamento propício à aplicação da GCI.

3.5 Tipos de cadeia

A Alpha trabalha com grandes clientes, principalmente os do tipo diamante e ouro, que atuam em várias cadeias, sendo a maioria do tipo oligarquia (há um único em cadeia do tipo tirania). As negociações ocorrem em condições favoráveis aos clientes (empresas oligarcas ou tirana), pois, normalmente, eles solicitam a abertura de custos da Alpha e de seus concorrentes, utilizando-se da competição entre eles. A Alpha tenta minimizar esse poder negociando com outras empresas, ampliando seu leque de clientes.

A empresa Beta também trabalha com grandes clientes, mas que, individualmente, não representam grande parcela do seu faturamento, e com grandes fornecedores, todos com poder significativo e influência no segmento de negócio. A empresa Beta é uma das grandes do seu setor e tem alto poder de negociação, devido, principalmente, ao número de clientes, infraestrutura, volume de operações e abrangência nacional. A cadeia em que se encontra a Beta é caracterizada como de oligarquia, pois ela é uma das empresas que têm o poder de gerenciar a cadeia; porém, parte de seus fornecedores também tem relativa força de negociação, em virtude do porte, pois participam de outras cadeias.

Normalmente, as negociações ocorrem em condições favoráveis à empresa oligarca; quando da necessidade de novo componente, ela o solicita ao fornecedor e indica o preço-alvo para que se realize a negociação. O desenvolvimento ocorre por conta do fornecedor, com recomendações e testes pela Beta. O tipo de cadeia e a estrutura criada da empresa Beta favorecem a utilização da GCI com seus fornecedores.

3.6 Mecanismos

Na Alpha, na etapa de negociação com clientes, existe a abertura de contas: ela projeta seus custos e os demonstra para os clientes em detalhes.

Trabalha-se com custo e margem alvos, para uma quantidade de transações estimada pelo cliente. Com base nesse volume de transações, a agência garante sua taxa de administração pelo serviço e o cliente gerencia os custos de viagens. Definidas tais variáveis (volume, custos e margem), os dois lados conversam para verificar a razoabilidade dos valores propostos. Essa padronização de informações de custos aumenta a possibilidade de identificar alvos potenciais na gestão de custos, tornando-se possível a aplicação da GCI. Estipulam-se obrigações que regem o relacionamento das organizações. Essas regras servem como base para gratificação, comissões e continuidade de contratos.

Na Beta, na etapa de contratação, também existe a utilização da abertura dos livros quando um contrato é fechado com os clientes. Essa abertura contempla valores de investimento, custos e margem, base para negociação do contrato. Os valores devem ser suficientes para gerar um retorno que pague o investimento na metade do tempo de contrato.

O nível de relacionamento com os fornecedores é mais propício à GCI. Com os principais fornecedores há contratos que garantem o nível de serviço, criando obrigações que regem o relacionamento das organizações. Trata-se de um mecanismo disciplinador.

4 RESULTADOS

Os aspectos citados na literatura são agora comparados com as evidências coletadas nos dois casos, identificando-se as semelhanças e diferenças. O objetivo é retomar os aspectos teóricos para elucidar as conclusões a que se chegou a respeito de cada um deles.

OS ASPECTOS CITADOS NA LITERATURA FORAM ENCONTRADOS NAS EMPRESAS?			
FATOR	CARACTERÍSTICAS	EMPRESA ALPHA	EMPRESA BETA
Produtos	Margem	Sim	Sim
	Funcionalidade	Inconclusivo	Inconclusivo

Ilustração 7 – Comparação da literatura com os estudos de caso – produtos

Na análise da dimensão produtos, verificou-se que os dois produtos analisados apresentavam margens baixas, constatando-se ser recomendável a aplicação da GCI, conforme a teoria demonstra.

Apesar de ambas as empresas entenderem as funcionalidades dos seus produtos, não foi possível concluir sobre o gerenciamento do nível de funcionalidade, pois as empresas não o fazem com intuito de gestão de custos, mas para comercializar seus produtos. Assim, não se pode concluir sobre o nível de funcionalidade com o objetivo de GCI.

OS ASPECTOS CITADOS NA LITERATURA FORAM ENCONTRADOS NAS EMPRESAS?			
FATOR	CARACTERÍSTICAS	EMPRESA ALPHA	EMPRESA BETA
Componentes	Restrição tecnológica	Sim	Não
	Índice de valor	Inconclusivo	Inconclusivo

Ilustração 8 – Comparação da literatura com os estudos de caso – componentes

Ficou constatado, nas duas empresas, que os componentes com alto nível de restrição tecnológica inibem a aplicação da GCI, pois a utilização de parceiros não é uma prática recomendável dentro da consideração de que o componente é estratégico para a empresa. Por outro lado, em se tratando de componentes que têm baixo nível de restrição tecnológica, situação encontrada na empresa Beta, verificou-se que é possível aplicar a GCI.

O índice de valor, por si só, não elimina ou possibilita a aplicação da GCI; ele ajuda a identificar os componentes mais indicados e os menos indicados para utilização da GCI, classificando-se cada um deles. Todavia, em virtude das dificuldades e das restrições para obtenção de informação junto aos clientes das duas empresas, nada se pode concluir sobre essa característica.

OS ASPECTOS CITADOS NA LITERATURA FORAM ENCONTRADOS NAS EMPRESAS?			
FATOR	CARACTERÍSTICAS	EMPRESA ALPHA	EMPRESA BETA
Nível de relacionamento	Comum	Sim	Sim
	Auxiliar	Sim	Sim
	Principal	Sim	Sim
	Familiar	Sim	Sim

Ilustração 9 – Comparação da literatura com os estudos de caso – níveis de relacionamento

Verificou-se que o alto nível de relacionamento entre agentes da cadeia favorece sua interação com o objetivo de gestão de custos, tanto com clientes – no caso da empresa Alpha – quanto com fornecedores (empresa Beta). De fato, segundo a literatura, quanto maior for o nível de relacionamento, mais favorável é a aplicação de GCI. Observe-se que o sim indicado na Ilustração 9 não significa, necessariamente, que as empresas praticam a GCI, e sim que o estudo constatou a maior ou menor propensão a ela, tal como diz a literatura.

OS ASPECTOS CITADOS NA LITERATURA FORAM ENCONTRADOS NAS EMPRESAS?			
FATOR	CARACTERÍSTICAS	EMPRESA ALPHA	EMPRESA BETA
Tipo de cadeia	Tirania	Não	Não
	Oligarquia	Sim	Sim
	Democracia	Não	Não

Ilustração 10 – Comparação da literatura com os estudos de caso – tipos de cadeia

As duas empresas estudadas pertenciam, basicamente, a cadeias do tipo oligarquia; em ambas identificou-se a prática de cooperação entre fornecedor e cliente, bem como a competição entre fornecedores, coerentemente com a teoria. Na cadeia da empresa Beta

verificou-se que o acesso a novas tecnologias (desenvolvimento de insumos etc.) se difunde rapidamente, pois as empresas concorrentes são supridas, basicamente, pelos mesmos fornecedores e todos atuam junto aos mesmos consumidores finais.

OS ASPECTOS CITADOS NA LITERATURA FORAM ENCONTRADOS NAS EMPRESAS?			
FATOR	CARACTERÍSTICAS	EMPRESA ALPHA	EMPRESA BETA
Mecanismos	Disciplinadores	Sim	Sim
	Capacitores	Não	Não

Ilustração 11 – Comparação da literatura com os estudos de caso – mecanismos

Apenas mecanismos disciplinadores foram detectados no relacionamento das empresas Alpha e Beta com seus clientes e fornecedores. Abertura de livros e contrato de nível de serviços dão características de disciplinar o relacionamento. Mecanismos capacitores não foram encontrados.

Afinal, resumem-se todos os fatores identificados na revisão da literatura e sua relação com os dados encontrados nas empresas pesquisadas (Ilustração 12).

OS ASPECTOS CITADOS NA LITERATURA FORAM ENCONTRADOS NAS EMPRESAS?			
FATORES	CARACTERÍSTICAS	EMPRESA ALPHA	EMPRESA BETA
Produtos	Margem	Sim	Sim
	Funcionalidade	Inconclusivo	Inconclusivo
Componente	Restrição tecnológica	Sim	Não
	Índice de valor	Inconclusivo	Inconclusivo
Níveis de relacionamento	Comum	Sim	Sim
	Auxiliar	Sim	Sim
	Principal	Sim	Sim
	Familiar	Sim	Sim
Tipos de cadeia	Tirania	Não	Não
	Oligarquia	Sim	Sim
	Democracia	Não	Não
Mecanismos	Disciplinadores	Sim	Sim
	Capacitores	Não	Não

Ilustração 12 – Comparação da literatura com os estudos de caso – todos os fatores

5 CONCLUSÃO

A questão de pesquisa sobre se os fatores condicionantes da GCI, tal como reportados na literatura, estariam ou não presentes nas duas empresas objeto dos estudos de casos realizados nessa pesquisa, foi respondida em relação a cada um deles. Ficou demonstrado, na apresentação dos resultados da pesquisa, que a maioria desses fatores encontra-se presente nas duas empresas pesquisadas.

Referências Bibliográficas

BACIC; M. J; SOUZA, M. C. de A. F. de. *O custo-meta à luz da dinâmica competitiva e das estratégias empresariais*. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2007.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research***, v. 11, p. 3-25, 2000.

CHAPMAN, C. S. *Reflections on a contingent view of accounting. **Accounting, Organizations and Society***, v. 22, n.2, p.189-205, 1997.

CHENHALL, R. H. *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society***, v. 28, p.127-168, 2003.

COAD, A. F.; SCAPENS, R. *Inter-organisational cost management. **Financial Management***. p. 38-39, 2006.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. *Supply chain development for the lean enterprise – interorganizational cost management*. New Jersey: The IMA Foundation for Applied Research, Inc., 1999. 512 p.

DEKKER, H. C. *Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. Accounting Organization Society*, n. 29, p. 27-49, 2004.

FINE, C. H. **Mercados em evolução contínua: conquistando vantagem competitiva num mundo em constante mutação**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

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

HOFFJAN, A.; KRUSE, H. *Open book accounting in supply chain: when and how is it used in practice? **Cost Management***, v. 20, 6, p. 40-47, 2006.

JOSKOW, P. L. *Vertical Integration. **Handbook of New Institutional Economics***, Kluwer, 2003.

KAJUTER, P.; KULMALA, H. *Open book accounting in networks. Potencial achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research***, 16, p. 179-204, 2005.

KULMALA, H.; KAJUTER, P.; VALKOKARIA, K. *Inter-organizational cost management in SME networks. 8th Manufacturing Accounting Research, Cost and Performance Management in Services and Operations*, 18 - 20 de junho, Trento, 2007.

LOCKAMY, A.; SMITH, W. I. *Target costing for supply chain management: criteria and selection. **Industrial Management & Data Systems***. 2000. p. 210-218.

MENARD, C. *The economics of hybrid organizations. International Society for New Institutional Economics*, sep. 2002.

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

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1989. (31ª reimpressão)

_____. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústria e da concorrência**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. (3ª reimpressão).

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