

# **Gestão de Custos interorganizacionais e Open-Book Accounting: as duas faces da mesma moeda**

**Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr** (FACIC/UFU) - laracris.almeida@bol.com.br

**Sérgio Lemos Duarte** (USP / UFU) - sergioufu@gmail.com

## **Resumo:**

*Diante das mudanças no ambiente competitivo global, as empresas têm praticado novas formas de relacionamento e operação. Nesse contexto, a gestão e o controle de custos em uma perspectiva mais ampla ganha destaque. Assim, processos como a Gestão de Custos Interorganizacionais - GCI e o Open-Book Accounting - OBA têm se revelado essenciais na busca de competitividade. O presente estudo teve como objetivo identificar os fatores do contexto relacional que determinam a complementariedade, similaridade e/ou a distinção entre a GCI e o OBA. Trata-se de um ensaio teórico com base em revisão de literatura sobre o tema. O estudo contribui com a literatura ao propor definições mais claras, objetivas e abrangentes para cada abordagem e ao identificar os fatores do contexto relacional determinantes da complementariedade, similaridade e/ou distinção a GCI e o OBA. Como resultado, verificou-se que dos dezesseis fatores analisados, apenas um (comprometimento) apresentou-se distinto na aplicação do OBA e da GCI, dois se mostraram complementares (benefícios e produtos) e os demais (ativos específicos, confiança, cooperação, componentes, dependência, estabilidade/frequência, incertza/risco, níveis de relacionamento, oportunismo, racionalidade limitada, salvaguardas, sistema de contabilidade de custos e tipos de cadeia) apresentaram-se similares nos dois processos. Constatou-se, ainda, que o OBA é um processo independente, porém sua aplicação isolada restringe os benefícios esperados se aplicado conjuntamente com a GCI. Ademais, algumas partes do processo de implementação da GCI pode requerer um nível baixo e talvez pontual de informações, porém a efetiva aplicação dessa abordagem exige um processo contínuo de compartilhamento de informações.*

**Palavras-chave:** *Gestão de Custos Interorganizacionais. Open-Book Accounting. Ensaio Teórico.*

**Área temática:** *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

# **Gestão de Custos interorganizacionais e *Open-Book Accounting*: as duas faces da mesma moeda.**

## **Resumo**

Diante das mudanças no ambiente competitivo global, as empresas têm praticado novas formas de relacionamento e operação. Nesse contexto, a gestão e o controle de custos em uma perspectiva mais ampla ganha destaque. Assim, processos como a Gestão de Custos Interorganizacionais - GCI e o *Open-Book Accounting* - OBA têm se revelado essenciais na busca de competitividade. O presente estudo teve como objetivo identificar os fatores do contexto relacional que determinam a complementariedade, similaridade e/ou a distinção entre a GCI e o OBA. Trata-se de um ensaio teórico com base em revisão de literatura sobre o tema. O estudo contribui com a literatura ao propor definições mais claras, objetivas e abrangentes para cada abordagem e ao identificar os fatores do contexto relacional determinantes da complementariedade, similaridade e/ou distinção a GCI e o OBA. Como resultado, verificou-se que dos dezesseis fatores analisados, apenas um (comprometimento) apresentou-se distinto na aplicação do OBA e da GCI, dois se mostraram complementares (benefícios e produtos) e os demais (ativos específicos, confiança, cooperação, componentes, dependência, estabilidade/frequência, incertza/risco, níveis de relacionamento, oportunismo, racionalidade limitada, salvaguardas, sistema de contabilidade de custos e tipos de cadeia) apresentaram-se similares nos dois processos. Constatou-se, ainda, que o OBA é um processo independente, porém sua aplicação isolada restringe os benefícios esperados se aplicado conjuntamente com a GCI. Ademais, algumas partes do processo de implementação da GCI pode requerer um nível baixo e talvez pontual de informações, porém a efetiva aplicação dessa abordagem exige um processo contínuo de compartilhamento de informações.

Palavras-chave: Gestão de Custos Interorganizacionais. *Open-Book Accounting*. Ensaio Teórico.

Área Temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos.

## **1 Introdução**

Novas formas de relacionamento e de operação entre empresas têm sido praticadas na busca de melhorias em suas cadeias, motivadas principalmente pelas mudanças no ambiente competitivo global (KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002). Com isso, conforme destacam Cooper e Slagmulder (1999), Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2002) e Windolph e Moeller (2012), diversas empresas têm terceirizado a fabricação dos produtos e dos componentes que não dependem de suas competências essenciais, mas que possuem normalmente alto valor agregado, fazendo com que seu sucesso dependa da eficiência de outras empresas. Assim, as organizações têm construído relacionamentos colaborativos com seus parceiros na busca de eficiência, flexibilidade e vantagem competitiva sustentável (VERSCHOORE; BALESTRIN, 2008; NYAGA, WHIPPLE; LYNCH, 2010).

Nessas circunstâncias, há a necessidade da gestão e controle de custos em uma perspectiva mais ampla, e, portanto, as práticas de gestão de custos passam a alcançar limites que vão além aos de uma única empresa, atingindo a cadeia de valor ou parte dela (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; COOPER; SLAGMULDER, 2004). Ainda, devido à redução contínua de custos nas organizações exigida pelo ambiente competitivo, abordagens mais colaborativas para gestão de custos, como a *Inter-Organizational Cost Management* - IOCM (ou Gestão de Custos Interorganizacionais), e a prática do *Open-Book Accounting* - OBA (ou

Processo de compartilhamento de informações de custos) revelam-se fundamentais nesse contexto (CARR; NG, 1995; McIVOR, 2001; KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002; COOPER; SLAGMULDER, 2003a; 2003b; 2004; KAJÜTER; KULMALA, 2005; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; FARIA et al., 2013). Neste trabalho, optou-se por utilizar o termo em português Gestão de Custos Interorganizacionais por ser este já consolidado na literatura nacional, e o termo em inglês *Open-Book Accounting* por ainda não haver consenso de um termo na língua portuguesa.

A GCI, segundo Souza e Rocha (2009), tem por finalidade identificar formas para otimização dos custos ou para sua melhor gestão, com conseqüente aumento dos ganhos na cadeia. Cooper e Slagmulder (1999; 2003a) observam que a GCI oferece três oportunidades para redução de custos: durante o desenvolvimento do produto, durante a fabricação do produto e na melhoria da eficiência na interface comprador-fornecedor. No entanto, os autores destacam que dentre essas oportunidades para redução de custos a que se mostra mais eficiente é aquela aplicada na fase de desenvolvimento do produto.

Entretanto a efetiva aplicação da GCI no âmbito estratégico ou no nível operacional (COAD; SCAPENS, 2006) depende de fatores contingenciais. Os fatores que inibem ou favorecem a GCI são variáveis que influenciam o sucesso de implantação e utilização da ferramenta, e, por sua vez, sofrem influência de questões técnicas, sociais, comportamentais, econômicas e financeiras (SOUZA; ROCHA, 2009). Cooper e Slagmulder (1999, 2003a, 2003b, 2004) corroboram ao afirmarem que a prática da GCI está condicionada à existência de alguns fatores, os quais se fundamentam nas seguintes dimensões: produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos. Cada dimensão apresenta os fatores que influenciam o processo de implementação da GCI entre empresas em um relacionamento interorganizacional.

Todavia Kajüter e Kulmala (2005), Agndal e Nilsson (2010) e Kumra, Agndal e Nilsson (2012) ressaltam que os custos precisam ser conhecidos nos vários estágios da cadeia de valor para que sejam geridos de maneira eficiente, o que vislumbra um certo grau de transparência das informações entre as empresas. Nessa perspectiva, o OBA, cuja finalidade principal é possibilitar a colaboração entre comprador e fornecedor, de modo que eles trabalhem juntos para eliminar desperdícios e obter valor para ambos participantes (AGNDAL; NILSSON, 2008), tem sido considerado um instrumento importante para a aplicação da GCI (COOPER; SLAGMULDER, 1999, 2004; MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001; KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002; DEKKER, 2003; KAJÜTER; KULMALA, 2005; COAD; CULLEN, 2006; AGNDAL; NILSSON, 2009, 2010; SUOMALA et al., 2010; HOFFJAN; LÜHRS; KOLBURG, 2011), em conseqüência da necessidade de abertura de informações de custos entre as partes no relacionamento.

Aguiar, Rezende e Rocha (2008), ao discutir sobre a complementariedade entre a GCI e o OBA, alegam que a implementação da GCI requer um intercâmbio de informações entre os membros da cadeia de suprimentos, afirmando ser necessária a presença do OBA nesse contexto. Ainda, os autores argumentam que a aplicação dessas duas técnicas requer a confiança mútua entre as partes, permitindo, assim, o compartilhamento de informações. Porém, a confiança nem sempre acontece de forma plena e mutuamente, por exemplo, nos casos em que essas abordagens são aplicadas por imposição (FEHR, 2015). Windolph e Moeller (2012) afirmam que duas técnicas previstas pela GCI, custeio alvo da cadeia e *trade-offs* entre preço, funcionalidade e qualidade, não necessariamente dependem de compartilhamento de informações, o que pode ser contraditório, visto que há sim um certo nível de compartilhamento de informações, ainda que pontual.

Portanto, percebe-se que não há um consenso na literatura acerca de qual é a efetiva relação entre a GCI e o OBA, não se sabendo, por exemplo, se a aplicação de uma técnica depende da aplicação da outra. Nesse contexto, o presente ensaio busca responder a seguinte questão de pesquisa: **Quais fatores do contexto relacional determinam a complementariedade, similaridade e/ou distinção entre a GCI e o OBA?** Desse modo, como objetivo geral pretende-se identificar os fatores relacionais que determinam a complementariedade, similaridade e/ou a distinção entre a GCI e o OBA.

Ainda que Aguiar, Rezende e Rocha (2008) tenham se dedicado ao estudo da complementariedade entre a GCI e o OBA, os autores não buscaram trar suas distinções, seus debates conceituais e a necessidade ou não de aplicação conjunta das duas abordagens.

Este estudo contribui ao debater e sugerir definições para a GIC e o OBA, ao buscar entender a necessidade ou não de serem aplicados em conjunto e os consequentes benefícios gerados nesse contexto, a partir da identificação dos fatores que determinam a complementariedade, similaridade e/ou distinção entre eles.

O trabalho, para atingir o objetivo proposto, foi desenvolvido por meio de um ensaio teórico, o qual busca analisar as pesquisas publicadas sobre o assunto, de modo a gerar contribuições a partir dos resultados e conclusões desses estudos.

Essa pesquisa está estruturada em três seções além da introdução. A primeira seção ocupa-se com a revisão da literatura em que são caracterizados a GCI e o OBA. Na segunda seção, propõem-se as definições tanto para a GCI quanto para o OBA, e ainda, apresenta-se a análise dos fatores que determinam a complementariedade, similaridade e/ou distinção entre essas abordagens. E, por fim, na última seção, têm-se as considerações finais.

## **2 Plataforma teórica**

### **2.1 Open-Book Accounting**

O OBA é uma prática recente, que surgiu com a propagação da produção enxuta por empresas japonesas nos anos de 1990 (Kajüter; Kulmala, 2005). Alguns autores têm usado diferentes termos para se referirem a essa ferramenta, tais como *Open-Book Accounting* (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001; KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002), *open book negotiation* (LAMMING et al., 2005), *open book costing* (McIVOR, 2001), *open books policy* ou *open books* (ELLRAM, 1996; AGNDAL; NILSSON, 2008). Embora esses termos se refiram a diferentes definições do processo de compartilhamento de informações, existe um consenso de que a maior parte das informações compartilhadas refiram-se a custos, embora não se limite a elas (ROMANO; FORMENTINI, 2012). Neste trabalho, considera-se informações compartilhadas pelo OBA, todas aquelas relacionadas a custos, processos e/ou atividades, que não se refiram àquelas de domínio público.

Para Kulmala (2003) a prática do OBA sugere que uma empresa revele sua estrutura de custos para outra, com os propósitos de mostrar comprometimento com o relacionamento, fortalecer a sua posição enquanto fornecedora ou compradora entre concorrentes, entender as operações da outra empresa e, ainda, se empenhar para redução de custos. Já Kajüter e Kulmala (2005) afirmam que o OBA significa a distribuição de oferta e demanda de informações entre os membros da cadeia de suprimentos, assim como inclui a partilha de informações de custos, as quais geralmente são mantidas em segredo pelas empresas.

De acordo com Agndal e Nilsson (2008), o principal propósito do OBA é possibilitar a colaboração entre comprador e fornecedor, de modo que eles trabalhem juntos para eliminar desperdícios e obter valor para ambos participantes. Nessa perspectiva, Romano e Formentini (2012) destacam que o OBA não é uma ferramenta apenas para redução de custos, mas também para melhorar a relação entre as partes envolvidas em uma cadeia de suprimentos.

No entanto, embora a literatura evidencie os potenciais benefícios gerados a partir do compartilhamento de informações de custos, ela também mostra que uma maior transparência

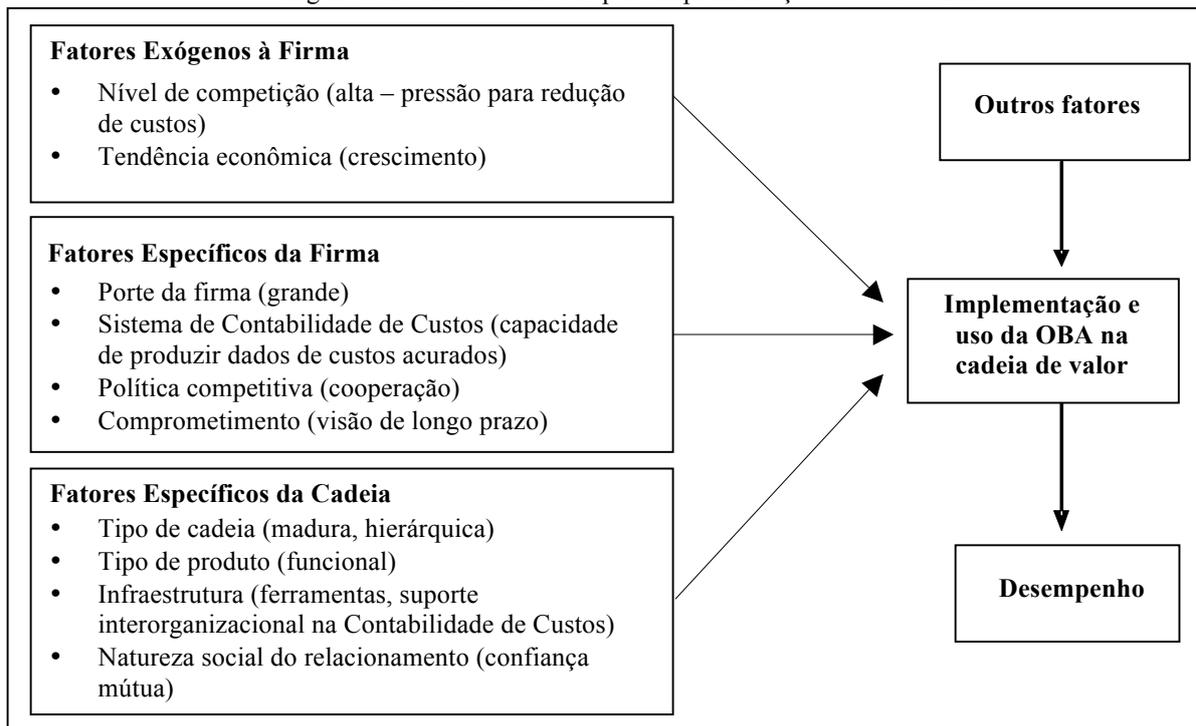
dessas informações pode significar um risco para o fornecedor em relação ao comportamento oportunista do comprador. Romano e Formentini (2012) ressaltam que, nessa situação, o fornecedor pode perceber o OBA como uma tentativa, por parte do comprador, de reduzir preços, por este exercer uma forma de poder contratual.

Todavia Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2002) destacam que se compradores e fornecedores compartilham lucro, há uma necessidade de implementação do OBA, porém a necessidade de compartilhar informações deve ser pelas duas partes. Porém, na prática, o OBA tem ocorrido de forma unilateral, no sentido fornecedor para o comprador (McIVOR, 2001; HOFFJAN; KRUSE, 2006; SOARES, 2011; WINDOLPH; MOELLER, 2012).

Kulmala (2004) observa que a abertura unilateral de informações evidencia o problema de desequilíbrio de poder. Nessa perspectiva, o autor pondera que o compartilhamento unilateral de informações pode destruir a confiança no relacionamento e conduzir ao detalhamento condicional, o que pode não ser o mais adequado em parcerias estratégicas.

Nessa perspectiva, Kajüter e Kulmala (2005) asseveram que são necessárias algumas circunstâncias para que a implementação e a utilização do OBA ocorram de forma bem-sucedida. Os autores agrupam essas circunstâncias em fatores exógenos à firma, fatores específicos da firma e fatores específicos da cadeia de valor. A Figura 1 evidencia a síntese desses três fatores e circunstâncias.

Figura 1. Fatores contextuais para implementação e uso do OBA



Fonte: Kajüter e Kulmala (2005, pág. 198).

Desta forma, um conjunto de requisitos deve ser cumprido pelos atores da cadeia de valor para assegurar o alcance das expectativas em relação ao OBA. Com isso, segundo Aguiar, Rezende e Rocha (2008), a aplicabilidade do OBA depende de um conjunto de fatores, e não apenas de variáveis isoladas.

Dado que o OBA constitui um meio para melhorar a eficiência de custos na cadeia e estabelecer confiança na relação comprador-fornecedor (KAJÜTER; KULMALA, 2005), essa

ferramenta tem sido considerada fundamental no apoio à aplicação da GCI (COOPER; SLAGMULDER, 1999, 2004; MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001; KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002; DEKKER, 2003; KAJÜTER; KULMALA, 2005; COAD; CULLEN, 2006; AGNDAL; NILSSON, 2009, 2010; SUOMALA et al., 2010; HOFFJAN; LÜHRS; KOLBURG, 2011).

## 2.2 GCI

De acordo com Coad e Scapens (2006), significantes vantagens econômicas podem ser obtidas por meio da gestão colaborativa de custos, e o desempenho de uma organização depende, além de suas eficiências internas, da forma como gerencia seus relacionamentos com clientes, fornecedores e parceiros. Esses aspectos reforçam a ideia de que uma empresa já não opera mais sozinha. Os seus limites são mais amplos, o que deixa de lado, a visão restrita de firma jurídica.

Nessas circunstâncias, a identificação e gestão de custos entre empresas são um exemplo de esforços colaborativos (FAYARD et al., 2012), que, por meio do compartilhamento e uso de informações e outros recursos, busca-se reduzir custos em toda a cadeia de valor, ou em parte dela, e alcançar vantagem competitiva para todas as empresas envolvidas (COOPER; SLAGMULDER, 2004; DEKKER, 2003, 2004).

Face ao exposto, torna-se importante encontrar meios que auxiliem a gestão dos custos em uma visão que vai além dos limites da empresa. É neste contexto que se encontra a GCI, tendo como seus precursores Cooper e Slagmulder (1999), os quais propõem uma modelagem sistemática para análise desse artefato.

A GCI é definida por Cooper e Slagmulder (1999) como uma abordagem estruturada para a coordenação das atividades da empresa em uma rede de fornecedores de modo a reduzir os custos totais da rede. Já Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) definem a GCI como um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor, além da própria empresa. Na visão de Agndal e Nilson (2009), a GCI representa um esforço coordenado entre compradores e fornecedores para redução de custos.

O objetivo da GCI, de acordo com Fayard et al. (2012), é identificar os caminhos para minimizar os custos e aumentar os lucros por meio do trabalho em equipe, ou seja, por meio de cooperação. Cooper e Slagmulder (1999) destacam que a GCI oferece três oportunidades para redução de custos: durante o desenvolvimento do produto, durante a fabricação do produto e na melhoria da eficiência na interface comprador-fornecedor. Windolph e Moeller (2012) apontam que a redução de custos durante o desenvolvimento do produto é particularmente importante, porque as pesquisas e os processos de desenvolvimento dos componentes dos principais produtos das empresas fabricantes têm sido realizados por meio de fornecedores externos, tornando-se cada vez mais dependentes da eficiência desses.

Entretanto a efetiva aplicabilidade da GCI no âmbito estratégico ou no nível operacional (COAD; SCAPENS, 2006) depende de fatores contingenciais que merecem atenção. Tais fatores, que inibem ou favorecem a GCI, são variáveis que influenciam o sucesso de implantação e utilização da ferramenta, e, por sua vez, sofrem influência de questões técnicas, sociais, comportamentais, econômicas e financeiras (SOUZA; ROCHA, 2009).

Para Cooper e Slagmulder (1999, 2003a, 2003b, 2004), a prática da GCI é fundamentada em cinco e suas respectivas subdivisões: produtos (funcionalidade, qualidade, preço e custos); mecanismos (disciplinadores e capacitores); componentes (índice de valor e restrição tecnológica); tipos de cadeia (tirana, oligárquica e democrática); e níveis de relacionamento (familiar, comum, auxiliar e principal). Ainda, os autores sugerem que a aplicação da GCI está condicionada à existência dos fatores: interdependência, estabilidade, cooperação, benefício mútuo e confiança.

### 3 Fatores do contexto relacional da GCI e do OBA

Nesta seção serão apresentadas as sugestões de definições para a GCI e para o OBA, assim como os fatores do contexto relacional que determinam a complementariedade, similaridade e/ou distinção entre essas duas abordagens.

#### 3.1 Definições de GCI e de OBA

Diante do exposto no referencial teórico sobre as abordagens estudadas nesta pesquisa, percebe-se que há um debate aberto em relação à caracterização do OBA (CAGLIO; DITILLO, 2012), visto que não há um consenso em relação aos tipos de informações que são compartilhadas na aplicação do OBA (CAGLIO; DITILLO, 2012; HOFFJAN; KRUSE, 2006), e assim, não se encontrou uma definição clara e objetiva sobre o mesmo.

De maneira análoga, percebe-se, também, que não há consenso sobre os aspectos teóricos acerca da GCI, identificando a falta de uma definição que mostre claramente a amplitude dessa abordagem. Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) observam que há falta de um modelo conceitual para a GCI.

Com relação ao OBA, o Quadro 1 traz um resumo de definições e conceituações sobre tal abordagem:

Quadro 1: Definições e conceituações sobre o OBA

Autor/Ano	Definição ou Conceito	Pontos para debate
Kulmala (2003)	O autor não define, mas afirma que uma empresa revela sua estrutura de custos para mostrar comprometimento com o relacionamento, fortalecer a sua posição enquanto fornecedora ou compradora entre concorrentes, entender as operações da outra empresa e se empenhar para redução de custos.	Apesar do consenso de que há predominância de informações de custos compartilhadas pelo OBA, existem autores que incluem outros tipos de informações, não se limitando a tais (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001; HOFFJAN; LÜRS; KOLBURG, 2011; FEHR, 2015).
Kajüter e Kulmala (2005)	Os autores também não propõem uma definição, mas afirmam que o OBA significa distribuição de oferta e demanda de informações entre os membros da cadeia de suprimentos e inclui a partilha de informações de custos, que geralmente são mantidas em segredo pelas empresas.	Idem comentário anterior, sobre o fato de o OBA não se limitar ao compartilhamento de informações de custos.
Hoffjan e Kruse (2006)	Estes autores definem o OBA como um compartilhamento sistemático de informação de custos entre parceiros de negócios legalmente independentes que estão além das fronteiras da empresa.	Idem comentário anterior sobre a questão de o OBA não se limitar a informações de custos.
Souza (2008)	O autor define o OBA como um instrumento gerencial de transmissão de informações sigilosas, relevantes no processo de gestão interorganizacional.	No entanto, essa definição parece vaga por não especificar os tipos de informação contemplados nesse processo. Ainda, a característica sigilosa das informações tem um caráter subjetivo, ao passo que uma informação pode ser considerada sigilosa para uma empresa e para outra, não.
Soares (2011)	Esse autor conceitua o OBA como um arranjo que envolve o compartilhamento de informação de custos entre o cliente, a empresa e seus fornecedores.	Idem comentário anterior sobre a questão de o OBA não se limitar a informações de custos. Ainda, ao tratar cliente, empresa e seus fornecedores, o autor foi redundante pois poderia ser resumido em comprador-fornecedor.
Windolph e Moeller (2012)	Os autores não definem, porém conceituam o OBA como um subconjunto de troca de informações, dado que normalmente uma transação envolve compartilhamento de informações entre as partes de um	Embora verdadeiros, esses aspectos são insuficientes para caracterizar objetivamente o OBA, visto que não especifica o tipo de informações compartilhadas.

	relacionamento.	
Caglio e Ditillo (2012)	Os autores apenas conceituam o OBA ao afirmarem que essa abordagem inclui todas as informações sigilosas da Contabilidade Gerencial, compartilhadas entre empresas colaboradoras.	Aqui também não há uma especificação do tipo de informação envolvida nesse processo, existe o problema da questão de serem sigilosas as informações, conforme já comentado e, ainda, muitas vezes o OBA pode ser aplicado de maneira forçada (SEAL et al., 1999; CAR; NG, 1995), como geralmente ocorre na indústria automotiva (FEHR, 2015).
Alenius, Lind e Strömsten (2015)	Tais autores conceituam o OBA como uma divulgação sistemática de informações financeiras e não financeiras, e afirmam que a questão fundamental para eles é identificar como os dados de custos são compartilhados.	Apesar de classificarem as informações quanto à sua natureza, os autores limitam o tipo de informação àquelas relativas a custos.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Percebe-se, portanto, pelo Quadro 1, que os autores destacam características e tipos de informações compartilhadas, convergindo em alguns aspectos, porém não se encontrou uma definição objetiva, clara e abrangente de OBA. Assim, tendo em vista as lacunas apontadas nas definições e conceituações apresentadas, propõe-se a seguinte definição: **Processo de compartilhamento de informações não públicas, relativas a custos, processos e/ou atividades, entre partes em um relacionamento, com o objetivo de otimizar a gestão de custos.**

É um processo, já que se refere a um conjunto sequencial de ação, qual seja o compartilhamento de informações. Refere-se a informações não públicas, pois, via de regra, as empresas dificilmente tornam públicas informações relativas a custos, processos e/ou atividades, uma vez que são de cunho gerencial e, geralmente, estratégico. O objetivo de otimizar a gestão de custos refere-se ao fato de que, mesmo que um dos principais propósitos do OBA seja a identificação de oportunidades para redução de custos, esse processo também abrange outras finalidades como mostrar comprometimento com o relacionamento, controlar atividades conjuntas, selecionar fornecedores, dentre outras.

Quanto à GCI, têm-se, no Quadro 2 a seguir, definições, assim como conceituações sobre essa abordagem, em que são destacadas os principais pontos que merecem discussão.

Quadro 2 - Definições e conceituações sobre a GCI

Autor/Ano	Definição ou Conceituação	Pontos para debate
Cooper e Slagmulder (2003)	Os autores definem a GCI como uma abordagem estruturada para a coordenação das atividades da empresa em uma rede de fornecedores de modo a reduzir os custos totais da rede.	Essa definição foca as atividades, o que limita a definição. Ainda, a questão sobre a redução de custos pode não ser correta uma vez que a empresa pode aumentar os custos para ampliar sua lucratividade (SOUZA; ROCHA, 2009).
Coad e Collen (2006)	Esses autores não definem a GCI, mas consideram que essa abordagem ocorre entre duas organizações situadas em um ambiente mais amplo, que compreende intuições econômicas, sociais e políticas.	Esse conceito traz o foco da GCI para duas organizações inseridas num ambiente mais amplo, porém não extrapola para sua real função e nem o que realmente seja a GCI.
Lorandi e Bornia (2009)	Os autores definem GCI como um modelo estruturado de coordenação das atividades da empresa em uma cadeia de suprimentos, em que os custos totais no canal são reduzidos.	Idem comentário anterior quanto ao foco somente nas atividades e na redução de custos. Ainda, restringe a uma empresa apenas.
Souza e Rocha	Esses autores definem a GCI um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de	Quando os autores afirmam ser um processo cooperativo, restringem a possibilidade de aplicar a GCI por imposição. Focam, ainda, o

(2009)	valor além da própria empresa.	gerenciamento dos custos em si, ao passo que poderia ter uma perspectiva mais ampla, por exemplo, em suas causas.
Agndal e Nilsson (2009)	Os autores apenas conceituam a GCI como esforços coordenados de compradores e fornecedores para a redução de custos.	Idem aos comentários sobre a se limitar a redução de custos.
Camacho (2010)	Esse autor não define, mas traz algumas limitações para a aplicação da GCI: a análise deve se delimitar a um estágio relevante da cadeia de valor; deve haver cooperação mútua, não compulsória, entre todos; e, deve-se buscar a maximização do retorno total para todos.	Primeiramente, não se deve limitar a apenas um estágio da cadeia, pois isso restringiria a aplicação da GCI; ainda, a GCI pode ocorrer de forma impositiva, como já comentado; por fim, o retorno pode ocorrer de maneira desigual, considerando o oportunismo dos agentes envolvidos.
Souza, Braga e Krombauer, (2014)	Os autores discutem que a GCI está estruturada na gestão de custos das cadeias de abastecimento, e que exige uma estreita cooperação entre compradores e fornecedores para reduzir custos na rede total.	Idem comentários anteriores sobre a cooperação e a redução de custos apenas. Outro aspecto, é a indefinição de “rede total”.
Farias (2015)	Esse autor define GCI como uma abordagem estruturada com visão ampla, além das fronteiras da organização, que visa a redução de custos em âmbito interno e externo.	Idem comentários anteriores sobre a redução de custos apenas, e parece ser redundante tratar âmbito interno e externo, visto que já incluiu a visão ampla, além das fronteiras da organização.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Considerando as definições e conceituações evidenciadas no Quadro 2, em que a maioria trata a questão da cooperação nesse processo, quando o OBA for imposto ou aplicado por meio de coerção, parece não fazer parte dos propósitos da GCI. Em outras palavras, seria de se esperar que o OBA coercitivo não fosse um instrumento da GCI, dado que, neste caso, não teria como fundamento a cooperação, mas o uso de poder. Contudo, mesmo nessas condições, pode haver cooperação, porém não espontânea.

Nesse sentido, percebe-se não ser necessário a inserção do termo cooperação na definição ou conceituação da GCI. Desta forma, apesar de os autores apontarem características da GCI, não se identificou uma definição clara e ampla sobre essa abordagem. Portanto, sugere-se a seguinte definição: **Processo de gerenciamento de determinantes de custos entre empresas em um relacionamento, com o objetivo de ampliação de lucros, sobras ou superávits.**

Assim como no caso do OBA, é um processo porque envolve um conjunto sequencial de ação para sua aplicação. A inclusão de determinantes de custos na definição de GCI parte do pressuposto que não se gerencie os custos propriamente ditos, e sim, as suas causas. O objetivo de ampliação de lucro, sobras ou superávits proposto na definição acima (lucro para as empresas com fins lucrativos, sobras para as cooperativas e superávits nos casos de empresas sem fins lucrativos) está relacionado ao fato de que as empresas gerenciam custos não apenas para redução dos mesmos.

### 3.2 Análise dos fatores do contexto relacional da GCI e do OBA

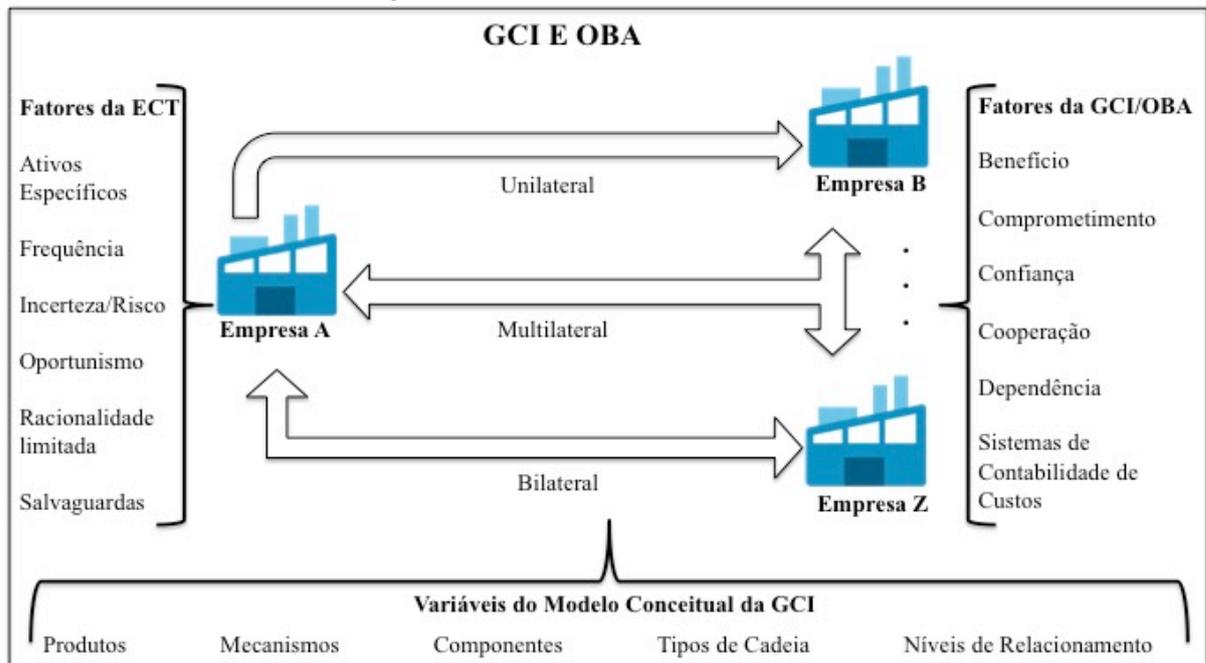
O OBA representa um meio para identificar áreas de melhoria na cadeia de valor e verificar, de forma coletiva, a viabilidade de efetivar as devidas alterações (KAJÜTER;

KULMALA, 2005). Consequentemente, há um aumento de colaboração entre as empresas (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001). Consoante com Suomala et al. (2010), a implementação de práticas de OBA pelo fornecedor pode sinalizar a disposição e o comprometimento para o desenvolvimento de atividades mútuas.

Dentre as formas de redução de custos em uma cadeia de suprimentos apontadas por Cooper e Slagmulder (1999, 2003a), a que se mostra mais eficiente é aquela aplicada na fase de desenvolvimento do produto. Entretanto, Windolph e Moeller (2012) ressaltam que a prática do OBA não implica, necessariamente, que o comprador e o fornecedor desenvolvam conjuntamente práticas de gestão de custos, pois este instrumento pode ser usado apenas para que o comprador, por exemplo, ajuste a alocação de custos indiretos dos fornecedores, sem aplicar, posteriormente, atividades de gestão conjunta de custos.

Nesse sentido, a Figura 2 apresenta o processo do fluxo e da gestão das informações interorganizacionais, o qual pode ocorrer de maneira unilateral (no sentido do fornecedor para o comprador ou do comprador para o fornecedor, que nesse caso normalmente ocorre por imposição), bilateral (ocorrendo nos dois sentidos) e multilateral (que envolve três ou mais empresas da cadeia). Ainda, apesar de o OBA poder ser aplicado em todas as etapas do processo de GCI, o mesmo pode ocorrer sem uma gestão posterior de custos. Porém, nesse caso, os benefícios esperados dessa abordagem provavelmente serão restritos.

Figura 2: Fluxo do Processo de GCI e OBA



Fonte: Elaborado pelos autores.

Com relação à implementação da GCI, Cooper e Slagmulder (1999) indica oito etapas, quais sejam: 1) identificar as partes do produto que serão adquiridos por fornecedores externos; 2) determinar o nível adequado da relação comprador-fornecedor para os itens adquiridos externamente; 3) identificar os fornecedores externos de produtos ou componentes com alto valor agregado; 4) desenvolver adequadamente o relacionamento comprador-fornecedor; 5) aumentar a eficiência da interface comprador-fornecedor; 6) desenvolver as habilidades necessárias para as técnicas de GCI; 7) estender a GCI tanto à montante quanto à jusante na cadeia de valor; 8) estender a GCI para as divisões da própria da empresa (fornecedores internos).

As etapas 1 a 4 não necessariamente exige o compartilhamento de informações pelo OBA. Porém, nada impede que haja informações compartilhadas nessas etapas, ensejando um processo colaborativo desde o início da implementação. Já as etapas 5 e 6, que se referem também ao uso da GCI, exige um processo contínuo do OBA para sua realização. Por fim, nas etapas 7 e 8, como trata de ampliação do modelo para outras empresas e divisões da empresa, vê-se também a necessidade de aplicação de OBA.

Existem diversos fatores que influenciam a implementação e o uso da GCI, assim como do OBA. Tais fatores fazem parte do contexto relacional de cada uma dessas abordagens, e podem determinar a complementariedade, a similaridade e/ou a distinção entre elas. Assim, para os propósitos deste trabalho, os fatores considerados em relação à GCI referem-se àqueles do modelo conceitual da GCI (COOPER; SLAGMULDER, 1999) e os determinantes do sucesso dessa abordagem (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Com relação ao OBA foram analisados os fatores contextuais propostos por Kajüter e Kulmala (2005).

Ainda, para as duas abordagens, foram considerados os fatores que fazem parte dos preceitos da ECT, e que influenciam a aplicação da GCI e do OBA, quais sejam: especificidade de ativos, incerteza/risco, frequência/estabilidade, salvaguardas, racionalidade limitada e comportamento oportunista. Munday (1992), McIvor (2001), Agndal e Nilsson (2010) e Windolph e Moeller (2012) são exemplos de estudos sobre OBA e GCI que analisaram seus resultados com base na ECT. A justificativa apresentada para o uso dessa teoria foi que nas relações, de acordo com Williamson (1975), ocorre a assimetria informacional, que afeta negativamente as transações em decorrência do comportamento oportunista, da incerteza relativa à transação, da complexidade dos contratos, da frequência de ocorrência da transação, da especificidade de ativos e da racionalidade limitada dos agentes.

O Quadro 3 exhibe esses fatores e traz a análise dos mesmos em relação à complementariedade, similaridade e/distinção entre a GCI e o OBA.

Quadro 3: Análise dos fatores relacionais na complementariedade, similaridade e/ou distinção entre GCI e OBA

Fatores		GCI	OBA
1	Ativos Específicos	Este fator gera uma maior dependência entre os agentes, tanto no contexto de aplicação do OBA quanto da GCI. Assim, o fator é <b>similar</b> nas duas abordagens.	
2	Benefícios	Espera-se que os benefícios gerados ao aplicar somente o OBA, sem uma gestão posterior das informações compartilhadas, sejam restritos em relação ao que se poderia esperar quando aplicado conjuntamente com a GCI. Assim, nesse quesito, as duas abordagens tornam-se <b>complementares</b> .	
3	Comprometimento	Ao aplicar apenas o OBA, tende-se a manter um comprometimento menor e com foco diferente, do que quando se aplica também a GCI, pois neste processo espera-se empenho das partes no cumprimento dos objetivos e metas comuns. Portanto, esse fator tem um efeito <b>distinto</b> em cada uma das abordagens.	
4	Confiança	Em ambos os processos, espera-se que a confiança tenha a mesma funcionalidade, pois ela pode ser considerada um pré-requisito para a aplicação do OBA e da GCI, e a sua presença facilita os dois processos de forma <b>similar</b> .	
5	Cooperação	Esse fator pode contribuir para um maior desempenho na aplicação do OBA e da GCI, visto que há uma perspectiva de maiores benefícios quando os relacionamentos baseiam-se em cooperação. Com isso, não se espera que esse fator se modifique ao aplicar o OBA ou a GCI, sendo, assim, <b>similar</b> em ambos processos.	
6	Componentes	Tanto no OBA quanto na GCI, os componentes (índice de valor e restrição tecnológica) apresentam o mesmo foco, ao entender que dependendo da tecnologia envolvida, por exemplo, as informações serão repassadas a um certo nível, e, conseqüentemente, poderão ser geridas dependendo também desse nível de compartilhamento de informações. Portanto, em relação à esse fator, o OBA e a GCI são <b>similares</b> .	

7	Dependência	O modelo conceitual da GCI traz o fator interdependência. Todavia entende-se que não necessariamente a dependência ocorra de forma mútua. Espera-se que o nível de dependência na aplicação do OBA não se altere quando da aplicação da GCI. Assim, em relação à esse fator, as duas abordagens são <b>similares</b> .
8	Estabilidade – Frequência	Quanto maior a frequência das transações, o que pode levar à estabilidade do relacionamento, mais favorável será o ambiente tanto para o compartilhamento de informações quanto para a aplicação da GCI. Portanto esses fatores não se modificam a depender da abordagem utilizada. Assim, são <b>similares</b> nos dois processos.
9	Incerteza – Risco	Como esses fatores estão relacionadas ao ambiente em que serão aplicados o OBA e a GCI, elas tendem a ser <b>similares</b> nos dois processos, pois a incerteza e o risco presentes no processo de compartilhamento de informações estarão da mesma forma presentes na GCI.
10	Níveis de Relacionamento	Pela subdivisão dos níveis de relacionamento, a aplicação da GCI é mais favorável nos níveis familiar e principal do que nos auxiliar e comum. Da mesma forma, ocorre no compartilhamento de informações. Portanto, os dois processos são <b>similares</b> nesse quesito.
11	Oportunismo	Quando o ambiente de aplicação do OBA e da GCI tem a presença de comportamento oportunista, há um risco de essas abordagens não serem aplicadas efetivamente, comprometendo os benefícios esperados. Assim, essa variável afeta de maneira <b>similar</b> as duas abordagens.
12	Produtos	As informações necessárias para o desenvolvimento desse fator (preço, custo, funcionalidade e qualidade) vão subsidiar os benefícios esperados com a aplicação da GCI. Com isso, verifica-se que o fator produtos é <b>complementar</b> em relação às duas abordagens dado que a informação em si não traz os mesmos benefícios se não houver o gerenciamento.
13	Racionalidade Limitada	Dado que na racionalidade limitada os agentes têm restrição de informações, devido à incompletude dos contratos, verifica-se que no OBA possa também haver restrição no compartilhamento de informações. Consequentemente, isso afetará a aplicação da GCI. Sendo assim, conclui-se que esse fator é <b>similar</b> nas duas abordagens.
14	Salvaguardas	Quando existem salvaguardas no relacionamento, isso pode aumentar o nível de compartilhamento de informações, o que, consequentemente, auxiliará na aplicação da GCI. Assim, esse fator tem um efeito <b>similar</b> nos dois processos.
15	Sistema de Contabilidade de Custos	Considerando que os sistemas de contabilidade de custos nas empresas participantes do processo de aplicação do OBA e da GCI devam conter os mesmos critérios e métodos para possíveis confrontações e gerenciamento, tanto no compartilhamento quanto na gestão de custos esses sistemas deverão ser <b>similares</b> .
16	Tipos de Cadeia	Na GCI, os tipos de cadeia (tirana, oligárquica e democrática) influenciam a sua efetiva aplicação, sendo a tirana a mais favorável e a democrática a menos favorável. Da mesma forma ocorre com o OBA. Assim, esse fator apresenta-se <b>similar</b> nas duas abordagens.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme exhibe o Quadro 3, apenas um fator (comprometimento) apresentou-se distinta na aplicação do OBA e da GCI, duas se mostraram complementares (benefícios e produtos) e as demais, num total de treze, apresentaram-se similares nos dois processos. Com isso, constatou-se que o OBA é um processo independente, porém necessário para a gestão de custos interorganizacionais.

Windolph e Moeller (2012) observam que, se por um lado o OBA e a GCI se apresentam como instrumentos de gestão independentes, por outro lado seus benefícios são relativamente interdependentes e suas aplicações acabam se sobrepondo. Todavia, apesar de o OBA poder ser aplicado sem uma posterior gestão de custos interorganizacionais, os benefícios gerados nessas condições serão restritos em relação aos esperados. Ainda, algumas partes do processo de implementação da GCI pode requerer um nível baixo e talvez pontual

de informações, porém a efetiva aplicação dessa abordagem exige um processo contínuo de compartilhamento de informações.

A indisponibilidade de informações de custos pelos fornecedores, devido às deficiências/fragilidades de seus sistemas de Contabilidade de Custos, pode restringir a prática do OBA, uma vez que, o fato de os fornecedores, comumente, participarem de diferentes cadeias, impede a harmonização de seus sistemas de custos (KAJÜTER; KULMALA, 2005). Os autores apontam, ainda, algumas falhas referentes ao processo de implementação do OBA, quais sejam: (i) falta de benefícios extras e de soluções “ganha-ganha” para os fornecedores; (ii) os fornecedores, muitas vezes, acreditam que as informações contábil-gerenciais são de uso restrito da empresa e que os preços de venda, na perspectiva de mercado perfeito, já contêm todas as informações necessárias; (iii) dado que muitas firmas não conseguem gerar informações de custos fidedignas, elas não veem sentido em compartilhar informações imprecisas; (iv) receio, por parte dos fornecedores, de serem explorados ao fornecerem suas informações de custos; (v) falta de recursos para produção das informações necessárias; e (vi) falta de consenso entre os membros da cadeia sobre como implementar o OBA.

Muitas das falhas na implementação do OBA também se referem às falhas na implementação da GCI. Kajüter e Kulmala (2005) afirmam que o OBA não é um hábito geral dentro de uma cadeia de suprimentos, dada a dificuldade de se implementar e efetivar o compartilhamento de informações, o que pode também prejudicar a implementação da GCI.

Ainda, denota-se que a implementação e utilização de instrumentos da GCI tornam-se bastante limitadas sem o compartilhamento de informações de custos (COOPER; SLAGMULDER, 1999; KULMALA, 2002). Corroborando o exposto, o OBA pode ser reconhecido como um mecanismo capacitador, previsto na GCI, cujo propósito é ajudar as empresas da cadeia de valor a encontrarem formas de conciliar suas habilidades e coordenar seus esforços para alcançarem, de forma coletiva, suas metas de redução de custos.

#### **4 Considerações Finais**

O objetivo do presente estudo foi identificar os fatores relacionais que determinam a complementariedade, a similaridade e/ou a distinção entre a GCI e o OBA.

O trabalho demonstrou que, dos fatores do contexto relacional analisados, apenas um (comprometimento) se apresentou distinto na aplicação do OBA e da GCI, dois se mostraram complementares (benefícios e produtos) e os demais (ativos específicos, confiança, cooperação, componentes, dependência, estabilidade/frequência, incertza/risco, níveis de relacionamento, oportunismo, racionalidade limitada, salvaguardas, sistema de contabilidade de custos e tipos de cadeia), apresentaram-se similares nos dois processos. Essa análise permitiu visualizar que o OBA é um processo independente, porém necessário para a gestão de custos interorganizacionais e que a efetiva aplicação da GCI exige um processo contínuo de compartilhamento de informações.

Uma das contribuições deste trabalho está na sistematização de uma definição de forma mais clara, objetiva e abrangente tanto para o OBA quanto para a GCI. Assim, entende-se que o OBA refere-se a um processo de compartilhamento de informações não públicas, relativas a custos, processos e/ou atividades, entre partes em um relacionamento, com o objetivo de otimizar a gestão de custos. E que a GCI é um processo de gerenciamento de determinantes de custos entre empresas em um relacionamento, com o objetivo de ampliação de lucros, sobras ou superávits.

Com as reflexões realizadas nesta pesquisa, pôde-se verificar a importância de se considerar os fatores presentes no contexto relacional do OBA e da GCI, à medida em que tais

fatores influenciam as aplicações dessas abordagens, e conseqüentemente, os respectivos benefícios esperados.

Ademais, buscou-se contribuir para o desenvolvimento teórico do conceito de OBA e de GCI, e, ainda, espera-se que as definições propostas contribuam com a literatura, de forma que estudos futuros nessa área possam ser desenvolvidos de maneira mais sistematizada e consistente. Portanto, para pesquisas futuras, sugere-se a aplicação empírica desse ensaio teórico com o intuito de validar os resultados aqui encontrados.

## Referências

AGNDAL, H.; NILSSON, U. Supply chain decision - making supported by an open books policy. **International Journal of Production Economics**, v. 16, n. 1, p. 154-167, 2008..

\_\_\_\_\_. Interorganizational cost management in the exchange process. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 2, p. 85-101, 2009.

\_\_\_\_\_. Different open book accounting practices for different purchasing strategies. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 3, p. 147-166, set. 2010.

AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre Gestão Interorganizacional de Custos e Open-Book Accounting. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 5, n.1, p. 66-76, jan./abr. 2008.

ALENIUS, E.; LIND, J.; STRÖMSTEN, T. The role of open-book accounting in a supplier network: creating and managing interdependencies across company boundaries. **Industrial Marketing Management**, n. 45, p. 195-206, 2015.

BHIMANI, A.; SOUZA, B. C.; ROCHA, W. Inter-organizational cost management in a Brazilian context. **Cost Management**, p 5-16, nov./dez. 2011.

CAGLIO, A.; DITILLO, A. Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer-supplier relationships. **Management Accounting Research**, v. 23, p. 61-78, 2012.

CAMACHO, R. R. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência**. São Paulo. 2010. 206 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo 2010.

CARR, C.; NG, J. Total Cost Control: Nissan and its U. K. supplier partnerships. **Management Accounting Research**, v. 6, p. 347-365, 1995.

COAD, A. F.; CULLEN, J. Inter-organisational cost management: towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, v.17, p. 342-369, 2006.

\_\_\_\_\_.; SCAPENS, R. Inter-organisational cost management. **Financial Management**, jul./aug., p. 38-39, 2006.

COSTA, S. A. **Análise de custos de concorrentes: um estudo dos determinantes de custos no setor de eletroeletrônicos**. 2011. 196 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2011.

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.

\_\_\_\_\_. Inter-organizational costing, part 1. **Cost Management**, v. 5, n. 17, set./out. 2003a.

- \_\_\_\_\_. Inter-organizational costing, part 2. **Cost Management**, v. 6, n. 17, nov./dez. 2003b.
- \_\_\_\_\_. Inter-organizational cost management and relational context. **Accounting, Organizations and Society**, n. 29, 2004.
- DEKKER, H. C. Value chain analysis in interfirm relationships: a field study. **Management Accounting Research**, v. 14, p. 1-23, 2003.
- \_\_\_\_\_. Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and cooperation requirements. **Accounting, Organization and Society**, v. 29, n. 1, p. 27-49, 2004.
- DYER, J. H.; CHU, W. The role of trustworthiness in reducing transaction costs e improving performance, empirical evidence from United States, Japan, & Korea. *Organization Science*, v. 14, n. 1, p. 57-68, 2003.
- ELLRAM, L. M. A structured method for applying purchasing cost management tools. **International Journal of Purchasing and Materials Management**, v. 32, n. 1, p. 11-19, 1996.
- FARIA, A. C.; SOARES, I. C.; ROCHA, W.; ROSSI, G. B. A prática da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos na região do Grande ABC. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, v. 15, n. 49p. 617-638, out./dez. 2013.
- FARIAS, R. A. S.; GASPARETTO, V. Gestão de custos interorganizacionais: um estudo bibliométrico. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 10, n. 3, p. 80-104, set./dez. 2015.
- FAYARD, D.; LEE, L. S.; LEITCH, R. A.; KETTINGER, W. J. Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. **Accounting, Organizations and Society**, n. 37, p. 168-187, 2012.
- FEHR, L. C. F. A. **Open-Book Accounting e confiança**: influência sobre a satisfação com o relacionamento entre comprador e fornecedores no setor automotivo do brasil. 305 f. Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.
- HOFFJAN, A.; KRUSE, H. Open book accounting in supply chain: when and how is it used in practice? **Cost Management**, v. 20, n. 6, p. 40-47, 2006.
- \_\_\_\_\_. LÜHRS, S.; KOLBURG, A. Cost transparency in supply chains: demystification of the cooperation tenet. **Supply Chains**, v. 63, p. 230-251, jul. 2011.
- KAJÜTER, P.; KUMALA, H. I. Open-book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, v. 16, p. 179-204, 2005.
- KULMALA, H. I. **Cost Management in Firm Networks**. 2003. 145 p. Tese (Doutor em Tecnologia) – Institute of Industrial Management, Tampere University of Technology, 2003.
- \_\_\_\_\_. Developing cost management in customer–supplier relationships: three case studies. **Journal of Purchasing & Supply Management**, v. q0, n. 2, p. 65-77, 2004.
- \_\_\_\_\_.; PARANKO, J.; UUSI-RAUVA, E. The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics**, v. 79, p. 33-43, 2002.

LAMMING, R.; CALDWELL, N., PHILLIPS, W.; HARRISON, D. Sharing sensitive information in supply relationships: the flaws in one-way open-book negotiation and the need for transparency, **European Management Journal**, v. 23, n. 5, p. 554-563, 2005.

LORANDI, J. A.; BORNIA, A. C. Sistemática de implementação do custeio-alvo na cadeia de suprimentos com o uso do QFD. In: XXIX ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. 2009, Salvador. **Anais eletrônicos...** Rezende, 2009. Disponível em: <[http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2009\\_TN\\_STO\\_093\\_629\\_12933.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2009_TN_STO_093_629_12933.pdf)>. Acesso em: 18/07/16.

McIVOR, R. Lean supply: the design and cost reduction dimensions. **Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 7, p. 227-242, 2001.

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

MUNDAY, M. Accounting cost data disclosure and buyer- supplier partnerships-a research note. **Management Accounting Research**, v. 3, p. 245-250, 1992.

NYAGA, G. N.; WHIPPLE, J. M.; LYNCH, D. F. Examining supply chain relationships: Do buyer and supplier perspectives on collaborative relationships differ? **Journal of Operations Management**, 28, p. 101-114, 2010.

ROMANO, P.; FORMETINI, M. Designing and implementing open book accounting in buyer-supplier dyads: a framework for supplier selection and motivation. **International Journal Production Economics**, v. 137, p. 68-83, 2012.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer mercados crescentemente competitivos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SOARES, I. C. **A gestão de custos interorganizacionais e a contabilidade de livros abertos em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC**. 2011. 112 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Municipal de São Caetano do Sul, 2011.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **GCI - Gestão de custos interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, M. A.; BRAGA, A. V.; KROMBAUER, C. A. Mapeamento da gestão de custos interorganizacionais: uma meta-análise envolvendo pesquisadores, métodos e discussões. **Revista ConTexto**, v. 14, n. 28, p. 41-52, 2014.

SUOMALA, P.; LAHIKAINEN, T.; LYLY-YRJÄNÄINEN, J.; PARANKO, J. Open book accounting in practice - exploring the faces of openness. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 7, n.1, p. 71-96, 2010.

VERSCHOORE, J. R.; BALESTRIN, A. Ganhos competitivos das empresas em redes de cooperação. **Revista de Administração Eletrônica**, v.1, n. 1, art. 2, p. 1-21, jan./jun., 2008a.

WILLIAMSON, O.E. **Markets and hierarchies - analysis and antitrust implications: a study in the economics of internal organization**. New York: Free Press, 1975.

WINDOLPH, M.; MOELLER, K. Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? **Management Accounting Research**, v. 23, p. 47-60, 2012.