

Evidências de práticas de gestão interorganizacional de custos: Estudo de caso em uma construtora estabelecida na cidade de Pelotas/RS

Juliana Froner Oliveira (Furg) - jufroner@yahoo.com.br

Débora Gomes de Gomes (FURG) - debora_furg@yahoo.com.br

Marcos Antonio de Souza (FIPECAFI) - souza.marcosas@gmail.com

Resumo:

A gestão interorganizacional de custos (GIC) é uma prática de gestão que visa reduzir custo e fortalecer as empresas através de relacionamentos interorganizacionais, cooperativos e que tragam benefícios mútuos entre as partes envolvidas. Este estudo teve por objetivo identificar as práticas de gestão interorganizacional de custos adotadas por uma construtora de grande porte da cidade de Pelotas/RS. Trata-se de um estudo descritivo e qualitativo, cuja coleta de dados deu-se pela aplicação de instrumento de pesquisa estruturado com 11 questões abertas, o qual foi adaptado do estudo de Farias et al (2013). Foram entrevistados quatro gestores e um supervisor. A análise de conteúdo das respostas identifica que apesar de existir potencialidade de implantar GIC na empresa, na atualidade são poucas as evidências da sua efetiva utilização. Na realidade, há apenas algumas poucas práticas e políticas de bom relacionamento com os fornecedores. O resultado corrobora aqueles evidenciados em outra pesquisa com empresas do mesmo segmento.

Palavras-chave: *Gestão interorganizacional de custos. Open-book accounting. Cadeia de valor. Construção civil.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Evidências de práticas de gestão interorganizacional de custos: Estudo de caso em uma construtora estabelecida na cidade de Pelotas/RS

Resumo

A gestão interorganizacional de custos (GIC) é uma prática de gestão que visa reduzir custo e fortalecer as empresas através de relacionamentos interorganizacionais, cooperativos e que tragam benefícios mútuos entre as partes envolvidas. Este estudo teve por objetivo identificar as práticas de gestão interorganizacional de custos adotadas por uma construtora de grande porte da cidade de Pelotas/RS. Trata-se de um estudo descritivo e qualitativo, cuja coleta de dados deu-se pela aplicação de instrumento de pesquisa estruturado com 11 questões abertas, o qual foi adaptado do estudo de Farias *et al* (2013). Foram entrevistados quatro gestores e um supervisor. A análise de conteúdo das respostas identifica que apesar de existir potencialidade de implantar GIC na empresa, na atualidade são poucas as evidências da sua efetiva utilização. Na realidade, há apenas algumas poucas práticas e políticas de bom relacionamento com os fornecedores. O resultado corrobora aqueles evidenciados em outra pesquisa com empresas do mesmo segmento.

Palavras-Chave: Gestão interorganizacional de custos. Open-book accounting. Cadeia de valor. Construção civil.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Em ambientes de negócios as incertezas são constantes e a alta competitividade entre as empresas exigem uma gestão estratégica que lhe garantam vantagens competitivas. Para obter essas vantagens é necessário posicionamento estratégico da empresa com diferenciação, liderança de custo e foco (Aguiar, Resende e Rocha, 2008). De acordo com Souza, Silva e Pilz (2010) as empresas para conquistar e manter a competitividade precisam de metodologias e instrumentos que propiciem o desenvolvimento e sustentação do posicionamento estratégico.

Nesse contexto, surge a necessidade de as empresas estabelecerem alianças que possam fortalecer não apenas ela própria, mas a cadeia de valor como um todo. De acordo com Consoli (2005) a cadeia de valor pode ser entendida sob duas dimensões interdependentes, sendo que a cadeia de suprimentos diz respeito às relações da empresa com sua rede de fornecedores; a cadeia de distribuição que se refere ao seu relacionamento com os clientes. De acordo com Souza, Braga e Kronbauer (2014) é importante que as empresas adotem sistemas integrados e sistemas de gestão de custos que possam fortalecer toda cadeia.

Para melhor atender a cadeia de suprimento a literatura apresenta uma abordagem denominada, Gestão Interorganizacional de Custos (GIC), que visa estabelecer alianças estratégicas entre os elos da cadeia de valor, e a implantação da Contabilidade de Livro Aberto (CLA) na literatura nacional ou *Open-Book Accounting* (OBA) na literatura internacional. O OBA é um arranjo que envolve o compartilhamento de informação de custos entre o cliente, a empresa e seus fornecedores (Soares, 2011). Enquanto a GIC é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa (Souza, Rocha, 2009).

Segundo Cooper e Slagmulder (2003) o objetivo desses programas interorganizacionais é descobrir soluções de baixo custo, ou seja, soluções melhores do que seria possível encontrar se a empresa, seus clientes e seus fornecedores que buscassem obter economias de forma independente. Conforme os autores, a coordenação dos programas de redução de custos na cadeia de fornecimento ajuda a reduzir custos de duas maneiras: ajuda a identificar formas de tornar a interação entre as empresas mais eficiente pela mudança de comportamento de uma ou mais empresas da cadeia. Também ajuda a empresa e seus clientes e fornecedores a descobrir outras formas de reduzir o custo de fabricação dos produtos.

De acordo com o estudo de Aguiar, Resende e Rocha (2008), existe um relacionamento entre a GIC e o *Open-Book Accounting* (OBA), e conforme a análise realizada indica que a implementação eficaz da GIC é moderada por um ambiente de *Open-Book Accounting*, ou seja, a implementação da GIC requer um intercâmbio de informações entre os membros da cadeia de suprimentos, afirmando ser necessária a presença do OBA nesse contexto.

A GIC é um tema contemporâneo, surgiu através do estudo publicado por Cooper e Slagmulder (1999) e segundo estudos Bibliométrico de Malta e Souza (2015) sobre o tema revelam que ainda são escassas as pesquisas realizadas sobre a temática, existindo assim uma lacuna de pesquisas quanto aos avanços científicos inerentes ao tema. É reconhecido que essas pesquisas sobre as práticas organizacionais é um motivador a possíveis releituras e/ou novas proposições teóricas e procedimentais, a exemplo do que ocorreu com o surgimento do TDABC, uma busca de aprimoramento do ABC tradicional conforme preconizado por Kaplan e Anderson (2004; 2007).

Diante do exposto, o estudo pretende responder a o problema de pesquisa: Existem práticas de gestão interorganizacional de custos em uma construtora na cidade de Pelotas? O objetivo é verificar a evidências de práticas de gestão interorganizacional de custos através de uma pesquisa exploratória de natureza qualitativa. O estudo contribui com a motivação a pesquisas futuras no sentido de avançar em termos de conhecimentos científicos sobre as práticas de gestão interorganizacional de custos nas organizações e, neste estudo, em especial a empresa do segmento da construção civil, normalmente ausente em estudos dessa natureza.

O estudo está estruturado em cinco partes: introdução, revisão de literatura, principais aspectos metodológicos, e conclusão. Por fim tem-se a indicação das referências utilizadas na pesquisa.

2 Revisão da Literatura

Nesta seção apresenta-se a revisão da literatura acerca do tema Gestão Interorganizacional de custos e *open-book accounting*, abordando conceitos, práticas vantagens e dificuldades e cadeia de valor.

2.1 Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)

Para Johnson e Kaplan, (1987) um dos instrumentos que colaboram para conquistar e sustentar competitividade, conforme destaque dado pela literatura, é a gestão estratégica de custos – GEC, cujas práticas surgiram em resposta às críticas sobre a utilidade daquelas até então adotadas pela tradicional contabilidade gerencial. Entre elas pode-se citar a GIC, gestão interorganizacional de custos.

De acordo com Souza e Rocha (2008), a gestão interorganizacional de custos é um processo cooperativo de gestão de custos que inclui outras empresas dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa. A Gestão de custos interorganizacionais tem como objetivo a

redução de custos (Cooper, Slagmulder, 2003). Telles e Borinelli (2011) concordam que o objetivo da GCI é a redução de custos, quando, na verdade, é a garantia de um retorno total para a cadeia, podendo-se até ter que aumentá-los (os custos) para conseguir vantagens competitivas. Para Faria *et al.* (2013) a GCI cria vantagens competitivas frente a cadeia de concorrentes por meio da minimização os custos.

O Quadro 1 mostra as oito etapas necessárias para a implantação da gestão interorganizacional de custos.

Quadro 1 – Etapas para implantação da GIC

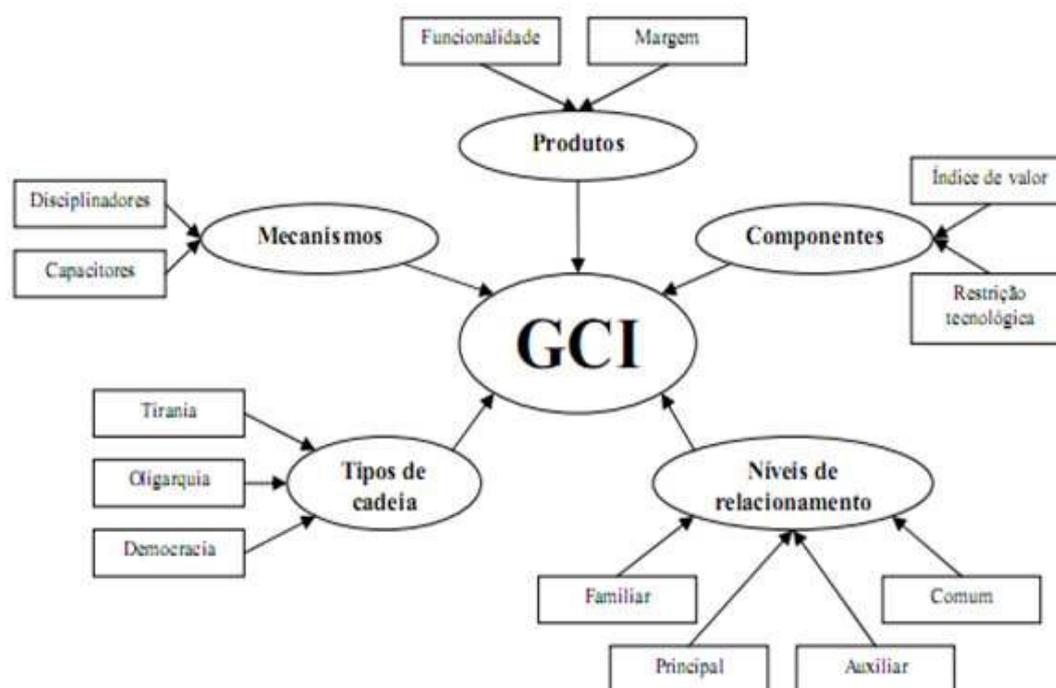
Etapas
1) identificar as partes do produto que serão adquiridos de fornecedores externos;
2) determinar o nível adequado da relação comprador-fornecedor para os itens adquiridos externamente;
3) identificar os fornecedores externos de produtos ou componentes com alto valor agregado;
4) desenvolver adequadamente 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) entender a GCI para as divisões da própria da empresa (fornecedores internos).

Fonte: Cooper e Slagmulder (1999)

Como pode ser observado no Quadro 1, a gestão interorganizacional de custos (GIC) é um procedimento que implica no relacionamento entre empresas para compartilharem informações, porém, é visível o receio das empresas em se tornarem “abertas” as suas informações (Pereira, 2009). Para que essa prática aconteça com sucesso, é necessário que exista um grau de confiança bastante elevado entre os elos da cadeia produtiva.

A Figura 1 traz a representação da estrutura da GIC, e os elos necessários para que ocorra um bom funcionamento entre toda cadeia de valor.

Figura 1 - Estrutura da GIC



Fonte: Nascimento; Pereira (2011).

A figura mostra os diversos graus de relacionamento que condicionam a implantação da GIC. Dessa forma, a GIC requer interações estreitas entre as equipes da empresa e de seus fornecedores (Cooper, Slagmulder, 2003). Para Aguiar, Resende e Rocha (2008) para implantação da GIC é necessário um conjunto de variáveis tais como: o posicionamento estratégico, a utilização de instrumentos da gestão estratégica de custos e o compartilhamento de informações e de resultados. Desta forma, o sucesso da GIC está condicionado ao atendimento prévio de uma série de requisitos.

Nascimento, *et. al* (2011) e Souza e Rocha (2008) elencam os fatores condicionantes da GIC: produto, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeias e mecanismos, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 - Fatores Condicionantes da GIC

Fatores	Importância
Produto	Verificar as características eminentes de cada produto, sendo dois os indicadores principais para sua análise: a margem (rentabilidade que o produto traz para a empresa) e a funcionalidade (qualidade e a implantação de novas tecnologias aos produtos), tendo como principal objetivo identificar o tipo de produto.
Componentes	Compreender os itens que compõem o produto, na qual a empresa pode optar por realizar a GIC apenas nos componentes que julgar mais importantes.
Níveis de Relacionamento	Buscar analisar os níveis de relacionamentos existentes no trato com os fornecedores, tendo os seguintes níveis: comum, auxiliar, principal e familiar.
Tipos de cadeia	As cadeias de valor podem ser categorizadas segundo a estrutura do mercado em que estão inseridas. Levando em consideração estas estruturas, as cadeias de valor podem ser classificadas em três tipos: tirania, oligarquia e democracia.
Mecanismos	Os mecanismos podem ser divididos em três grandes grupos sendo eles: disciplinadores, capacitores e incentivadores. Os disciplinadores buscam regrar, adestrar, desenvolver e criar obrigações que regem o relacionamento entre as empresas que adotam a GIC com intuito de observar e corrigir aspectos fora de certas restrições.

Fonte: Adaptado de Nascimento, *et. al* (2011) e Souza e Rocha (2008)

O Quadro 2 elenca os fatores que condicionam a implantação da GIC e a importância de cada um dos fatores. No ambiente em que a GIC será implantada, precisam existir dois tipos de relações: de um lado, as relações enxutas entre comprador-fornecedor e, de outro, relações enxutas entre fornecedores. No contexto das relações enxutas entre comprador-fornecedor, os seguintes princípios são imprescindíveis: interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos, e confiança (Aguiar, Resende, Rocha, 2008).

Assim como existem fatores condicionantes, na literatura sobre a GIC, encontra-se a presença de fatores inibidores. Farias *et al* (2015) apontam que existem muitas vantagens em formar parcerias entre as empresas, mas chama atenção que são inúmeras as dificuldades e fatores que dificultam e inibem essas relações que objetivam reduzir custos na cadeia. Os autores explicam que isso acontece devido as empresas não obterem êxito em suas parcerias, e que isso pode acontecer por falta de preparo do gestor. Kulmala (2004), Kajüter e Kulmala (2005), Chistopher (1998) apontam que um dos fatores inibidores surge quando as partilhas são desiguais entre as empresas, Nicolini *et al.* (2000) argumentam que as empresas são incapazes de determinar os preços de mercado dificultando as práticas da GIC.

Outro fator que inibem a implantação da GIC é a dificuldade que as empresas têm de definirem os benefícios comuns entre si (Dekker, 2003), (Kajüter, Kulmala, 2005), (Kulmala *et al.*, 2002). Os conflitos constantes é outro fator que inibe as práticas da GIC (Lui, 2009). Agndal e Nilsson (2008) salientam que quando os fornecedores reconhecem benefícios apenas para os compradores a implantação fica também dificultada.

2.2 Open-Book Accounting (OBA)

Não há consenso sobre o conceito do OBA na literatura (Aguiar, Resende e Rocha, 2008). Para Souza (2008) o OBA é um instrumento gerencial de transmissão de informações sigilosas e relevantes no processo de gestão interorganizacional. Já para Windolph e Moeller (2012) o OBA é como um subconjunto de troca de informações e dados que envolvem compartilhamento de informações entre as partes de um relacionamento.

A prática do OBA tem como objetivo trabalhar com a lógica da abertura dos livros contábeis e sugere que as empresas revelem seus custos uma para outra, com a finalidade de estabelecer maior grau de confiança. Com isso, fortalece o relacionamento tanto na condição de fornecedor ou comprador e assim se empenhar em entender as operações da outra empresa para que se obtenha maior redução de custo (Kulmala, 2003).

De acordo com Agndal e Nilsson (2008), o objetivo principal do OBA é de possibilitar que tanto o comprador quanto o vendedor trabalhem juntos visando a diminuição de desperdícios, reduzindo custos e otimizando resultados para ambos participantes. Nesse sentido, Romano e Formentini (2012) salienta que o OBA não serve apenas como uma ferramenta de redução de custos, mas também de melhorar a relação entre as partes envolvidas em uma cadeia de suprimentos.

Segundo Kajüter e Kulmala (2005), para que o OBA seja implantado e funcione de forma bem-sucedida é necessário que se tenha conhecimento dos fatores exógenos à firma, e necessário que haja uma pressão para redução de custos diante de um cenário competitivo e expectativas de crescimento. Quanto aos fatores internos, empresa precisa ser de porte grande, já que um sistema de contabilidade de custos claro e preciso, exercer política de relacionamento cooperativo, comprometimento e visão de longo prazo. Quanto aos fatores específicos da cadeia é necessário que se tenha uma cadeia madura e hierárquica, como produto funcional, suporte organizacional e natureza social de relacionamento interorganizacional baseada na confiança. E é nesse sentido que os autores afirmam que essa ferramenta tem sido de importância significativa para implantação da GIC.

2.3 Gestão da Cadeia de Suprimentos

O conceito dado por Chen e Paulraj (2004) reconhece que a gestão da cadeia de suprimento valoriza elementos que contribuem com as relações das empresas com os seus fornecedores. Segundo Haga (2000) a cadeia de suprimentos possui uma visão sistêmica, e sua gestão deve ser feita de forma igualmente sistêmica, que permite visualizar não só as empresas internamente, mas cada unidade da empresa e a empresa como um todo, além de suas fronteiras. Também, uma gestão capaz de trabalhar, ou seja, cada empresa tem que trabalhar junto com seus fornecedores e clientes, constituindo assim uma rede de relacionamentos interorganizacional.

Para Teixeira e Lacerda (2010) a gestão da cadeia de suprimento é crescente devido a sua importância para as organizações. A gestão dessa cadeia de acordo com a pesquisa realizada pelos autores menciona que se trata de um tema complexo que envolve um conjunto elevado de variáveis e relacionamentos, no qual tais variáveis têm reflexos simultâneos em diversas empresas.

3 Procedimentos Metodológicos

Quanto aos procedimentos adotados para a coleta de dados, utilizou-se de entrevista via aplicação de roteiro estruturado, quanto a natureza trata-se de uma pesquisa qualitativa e quanto ao objeto é um estudo de caso único (Yin, 2005).

Dado o seu objetivo a pesquisa é classificada como exploratória, na qual são descritas todas as informações dos dados explorados na condução da entrevista e dados fornecidos pela empresa. Segundo Gil (2009), esse tipo de pesquisa proporciona maior familiaridade com o problema visando explicitá-lo. Seguindo entendimento de Gil (2009) foi adotada a sistemática de entrevistas com pessoas experientes no problema pesquisado.

A Natureza da pesquisa é qualitativa que faz uma análise aprofundada, segundo Marconi (1992) e foi realizada por meio de atividades com coleta e análise de dados, procurando comprovar relações presentes entre o evento estudado e os fatores associados a ele, na busca pela constatação e reconhecimento de outras variáveis.

O estudo de caso único foi realizado em uma construtora e incorporadora situada na cidade de Pelotas/RS, uma empresa familiar de grande porte fundada em 1982, com vários empreendimentos residenciais desenvolvidos com padrão de qualidade para classe alta. Atualmente a empresa conta com 50 funcionários como quadro efetivo. Foram entrevistados os cinco funcionários com poder de decisão (gestor financeiro, dois gestores de suprimentos e gestor de projetos e o supervisor de obra). Devido a não autorização para divulgação do nome da construtora a mesma chamada é aqui tratada de “Construtora Z”.

O processo da pesquisa está amparado no estabelecimento de um protocolo de procedimentos do estudo de caso, segundo Yin (2005), o qual exerce influência sobre a eficiência (utilização correta dos recursos empregados durante a pesquisa de campo) e a eficácia (alcance dos objetivos esperados com a pesquisa de campo) do processo de coleta de dados.

A coleta de dados foi realizada por meio de entrevista, utilizando para tanto um roteiro estruturado com onze questões abertas, adaptado do estudo de Faria *et al* (2013), o qual foi desenvolvido com base na literatura para identificar as evidências das práticas de gestão interorganizacional de custos em uma concessionária no ABC Paulista. De acordo com Martins e Theóphilo (2016) a entrevista trata-se de uma técnica de pesquisa que busca informações, dados e evidências, seu principal objetivo é entender o significado que os respondentes atribuem à questão.

A análise de dados se deu através de análise de conteúdo, que buscou através da literatura fundamentos que contribuísse com as informações repassadas pelos gestores da construtora pesquisada. A análise de conteúdo constitui uma metodologia de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos (Gil, 2008).

4 Análise de Dados e Resultados

4.1 A Construtora Z

A Construtora e Incorporadora Z foi constituída em 1982, pelo patriarca da família e seus dois filhos. A empresa preza por valores humanos, respeito à ética nos negócios, um comportamento coeso com a integridade, idoneidade e vontade de fazer uma construção com qualidade e segurança.

Desde sua fundação a empresa foi almejando em cada construção um lugar de prestígio no mercado, tendo seu trabalho reconhecido e certificados pelo mercado. Como foco a construção de edifícios residenciais no perímetro urbano da cidade de Pelotas, inicialmente

construía com foco na classe média e com o passar dos anos focalizou construir prédios mais sofisticados, localizados na zona norte da cidade, visando atender a demanda local da classe alta do município. A alta qualidade dos empreendimentos, com material selecionado da melhor qualidade e mantendo os padrões estilo Neoclássico, se alinhando as características históricas, tradicionais e culturais da cidade de Pelotas.

Atualmente a empresa conta com um quadro próprio de 50 funcionários. A hierarquia da empresa é composta em primeiro nível pelo Diretor Geral, segundo nível pelo Gestor financeiro, Gestor de projetos e dois Gestores de Suprimentos. No terceiro nível tem-se o Supervisor de produção e o Encarregado de produção. Por fim, no quarto nível hierárquico, situa-se equipe de obra. Além dos funcionários efetivos a empresa conta também com as equipes terceirizadas, incluindo-se aí como a contabilidade, e jurídico e equipes de acabamentos das obras.

Alves e Tommelein (2007) afirmam que o setor de construção civil e suas cadeias produtivas desempenham um importante papel dentro da economia brasileira, dada a sua extensão, o elevado volume de negócios e a geração de empregos. Constatou-se, com base nas entrevistas realizadas com os quatro gestores e com o supervisor de obra, que todos eles têm conhecimento amplo a respeito da cadeia de suprimento que o setor da construção civil envolve.

A pesquisa documental de material específico sobre o segmento da construção civil evidencia que ela não se envolve apenas com as questões relacionadas a fornecedores de insumos, mas também com aspectos legais, ambientais, sociais e comerciais, tendo-se como exemplo os contratos de longo prazo estabelecidos com as imobiliárias que trabalham no lançamento, divulgação e vendas dos empreendimentos antes deles serem concluídos. Nesse sentido, pode-se identificar que os fatores condicionantes da GIC são adequados no ramo da construção civil. Souza e Rocha (2008) identificam os fatores: produto, mecanismo, nível de relacionamento, componentes e tipos de cadeias.

Também se identifica que o setor da construção civil envolve um grande número de fornecedores de suprimentos, destacado pelos entrevistados, e expressivos volumes de materiais e capital. Isso representa a incidência de custos relevantes decorrentes da realização das atividades de construção e negociação em vários níveis. Para a redução de custos nesse segmento é importante que haja controles eficientes em todos os elos da cadeia. É nesse sentido que as práticas da GIC se tornam oportunas para o setor. A esse respeito Soares (2011) identifica que a GIC pode ampliar a vantagem competitiva das empresas pertencentes a essa cadeia de valor.

4.2 Apresentação e Análise dos Dados

Nesta seção são descritas as principais evidências encontradas quando das entrevistas, e que podem ser consideradas práticas de gestão interorganizacional de custos na empresa objeto da pesquisa. Sob esse aspecto o estudo ampara-se a abordagem desenvolvida por Cooper e Slagmulder (1999). Para tanto, apresenta-se na seqüência as 11 questões centrais utilizadas nas entrevistas para coleta de dados.

Questão 1 - A empresa torna o relacionamento com fornecedores mais eficiente? Se sim, de que maneira?

Todos os entrevistados responderam positivamente à questão. Como a empresa é muito conhecida pela qualidade dos empreendimentos na região, de modo geral a maioria das vezes é implementada uma política de “troca”, que funciona da seguinte forma: o fornecedor forma preço “ótimo”, ou seja, favorável no ponto de vista dos gestores, e a construtora divulga a marca do fornecedor mostrando a parceria. A divulgação da marca é realizada no

site da construtora, na fachada da obra e nos demais materiais de divulgação. Segundo os gestores isso estabelece uma relação mais aberta e com maior possibilidade de fidelização com o fornecedor aumentando os ganhos entre as partes.

De acordo com a literatura, essas ações de parceira fortalecem os elos da cadeia de valor, nesse sentido essa é uma prática da GIC. Isso corrobora o entendimento de Cooper e Slagmulder (1999) que os aspectos que formam as variáveis da GIC são a confiança, estabilidade, interdependência, cooperação e benefícios mútuos. Campos *et al* (2016) também dão essa ênfase e o contexto das parcerias que compreende a confiança, cooperação e benefícios mútuos.

Questão 2 - Há disponibilização aos fornecedores de informações relativas aos custos?

Todos os gestores responderam negativamente. Eles esclareceram que as negociações são feitas de forma mais abertas quando o fornecedor já estabelece uma flexibilidade em negociar e trabalhar margens, mas que não existe a abertura de custos por parte da construtora. As margens para negociação geralmente são abertas, mas os custos não.

Percebe-se que nesse sentido não há a presença das práticas e não atende ao objetivo GIC. Cooper e Slagmulder (1998) apontam que os objetivos da GIC é formar custos menores tanto para compradores quanto para fornecedores e não pode acontecer de forma a beneficiar apenas um lado da negociação. Eles são enfáticos ao dizer que a gestão de custos tem que ultrapassar as fronteiras da empresa. Dessa forma, a empresa pesquisada ainda está distante do que apregoa a literatura.

De fato, a abertura dos custos por parte da empresa não existe, menos ainda a utilização da ferramenta *Open-book Accounting*. Para Campos *et al* (2016) o OBA pode acontecer tanto nas para compradores quanto para fornecedores para que ambos consigam gerenciar seus custos da melhor forma. Observou-se que a construtora está à margem desse procedimento.

Questão 3 - Que informações (relatórios) são disponibilizadas pela construtora aos fornecedores?

Todos os gestores responderam que as informações são sucintas, ou seja, apenas uma lista de produtos com especificações técnicas e suas respectivas quantidades. Com base nas respostas fica evidente que não existe relação próxima com os fornecedores.

Isso evidencia que não existe relacionamento interorganizacional, ou seja, para que a GIC seja aplicada é necessário que seja criado um ambiente favorável e que propicie aos participantes da cadeia de valor a disponibilidade em participar. Esse posicionamento da empresa contraria o tratamento recomendado por Souza (2008), para o qual é necessário a presença de aspectos favoráveis nos níveis de relacionamentos auxiliares: interdependência, estabilidade, cooperação, benéficos mútuos e confiança.

Questão 4 - A empresa auxilia seus fornecedores e clientes a encontrar caminhos para alcançar objetivos de redução de custos? Se sim, de que forma? Por meio de quais controles?

Todos os gestores responderam negativamente. A busca pela redução de custos existe apenas internamente. Nesse sentido a empresa aponta a inexistência da GIC. Nota-se aqui a ausência de condições essenciais à gestão conjunta. Contraria, portanto, aquilo destacado por Agndal e Nilsson (2008) a respeito de que a GIC necessita de e esforços coordenados de compradores e fornecedores para a redução de custos.

Questão 5 - Que informações relativas a custos são requeridas ao fornecedor em um projeto de novo produto na fase de P&D?

Os gestores apresentaram posicionamentos diferentes, porém, o Gestor de Suprimento conseguiu sintetizar o que os demais mencionaram. Valor, tempo de entrega, vida útil, garantia, assistência técnica, volume mínimo de entrega, custo de frete, e em alguns casos, por se tratar de um empreendimento que leva em torno de três anos para ser concluído. Outro fator do segmento da construção civil, argumentado por ele, é que se procura verificar se há probabilidade de o insumo fornecido sair de linha até a conclusão da obra no citado prazo. Essas questões são levadas a discussão com os fornecedores com a finalidade de garantir a execução do empreendimento naquele padrão oferecido ao mercado. Se essa condição não é atendida o fornecedor é substituído e sem maiores negociações.

Esse posicionamento do gestor não corrobora o preceito conceitual de Cooper e Slagmulder (1998), os quais afirmam que a aplicação da GIC está condicionada à existência dos fatores: interdependência, estabilidade, cooperação, benefício mútuo e confiança. Observou-se que as respostas dos gestores apontam interesses próprios e não levam em consideração os dos fornecedores.

Questão 6 - Quais informações relativas a custos são requeridas ao fornecedor quando um produto já está em estágio de produção?

Por se tratar de uma edificação, a linha de produção (condomínios) dura em torno de três anos. Assim, a todo momento (período que compreende a construção) existem negociações e formas e métodos de reduzir custo. Até mesmo buscando a similaridade de produtos aplicados. Observa-se aqui um posicionamento mais flexivo do que aquele verificado quando se está em estágio de análise de pré-lançamento de um novo empreendimento.

Questão 7 - Há compartilhamento de empregados, P&D e investimentos entre as empresas na rede? Como é realizado esse compartilhamento?

Todos os gestores responderam negativamente. Foram enfáticos de que não existe qualquer tipo de compartilhamento. Parece óbvio que esse posicionamento inviabiliza a adoção de práticas relacionadas à GIC.

Questão 8 - A empresa desenvolve pesquisa sobre os custos dos produtos concorrentes? Se sim, por meio de que mecanismo?

Todos os gestores responderam positivamente. Eles argumentaram que a construtora possui concorrência baixa nesta linha de imóveis de alto padrão construtivo, mas que ela se mantém sempre atenta as tecnologias dos concorrentes, padrão das obras, custos de produção. Eles acrescentaram que isso é essencial para se manter à frente no atendimento dos requisitos do mercado comprador.

Questão 9 - Existe a prática da transparência das informações econômico-financeiras? Se sim, como ocorre? Por meio de quais relatórios e instrumentos isso ocorre com os fornecedores parceiros?

Novamente todos os gestores responderam negativamente. Verifica-se que essa questão de troca de informações é quase que um tabu imposto pela cultura da empresa. Eles complementaram que a troca de informações ocorre somente entre as partes internas relacionadas (alta direção, direção intermediária e gerentes). Essas respostas evidenciam que a empresa não estabelece gestão interorganizacional de custos. De fato, essa troca de informações, conforme argumentado por Hoffjan e Kruse (2006), no formato do OBA, é uma ferramenta de compartilhamento sistemático de informação de custos entre fornecedores, compradores e agentes envolvidos nos negócios. E isso não ocorre na construtora, evidenciando que a utilização da GIC está ainda muito distante das estratégias e práticas da construtora

Questão 10 - A empresa utiliza Engenharia de Valor, visando ao aumento do valor (função do produto) e diminuição do custo?

Todos entrevistados responderam positivamente à questão. Esse posicionamento vai ao encontro do argumentam Coad e Scapens (2006), para os quais as empresas que possuem práticas da GIC, buscam formas significativas para obterem vantagens econômicas. Estabelecem gestão colaborativa de custos, e o desempenho de uma organização depende uma da outra. Apesar dessa preocupação em ofertar maior valor ao mercado, parece que esse potencial fica reduzido dada a restrição de ganhos em custos provocada pela não adoção da GIC como atesta as respostas anteriores.

Questão 11 - A empresa estimula o desenvolvimento de novas ideias para reduzir custos? Se sim, essa redução é repassada ao preço do produto?

Todos os entrevistados responderam positivamente à questão. Diante da falta de mão de obra qualificada e alto índice de rotatividade que oneram muito o setor da construção civil, toda e qualquer redução de custo é utilizada como incentivo para a velocidade da obra, onde o objetivo é reduzir o prazo de entrega do empreendimento e, por consequência, tentar seguir reduzindo o custo. Foi argumentado que as margens são baixas, o clima afeta muito no andamento da obra e cumprimento do cronograma, ficando bem difícil repassar este desconto ao cliente. Os entrevistados não mostraram disponibilidade em comentar como as ideias de redução de custos ocorrem, seus participantes e tipo de recompensa oferecida pela construtora. As respostas sinalizaram que a promoção de iniciativas para redução de custos ocorre mais internamente, o que contraria o entendimento dado por Shank e Govindarajan (1997), os quais afirmam que as empresas devem ser observadas como parte de uma cadeia, sendo o valor gerado em várias empresas, e não necessariamente em apenas uma.

4.3 Discussão dos Principais Resultados

A análise global do conjunto das respostas obtidas com as perguntas formuladas evidencia que a política adotada pela empresa vai de encontro ao que é proposto pela literatura como práticas saudáveis e promotoras para um relacionamento cooperativo entre fornecedor e cliente de uma determinada cadeia produtiva. Um aspecto que pode estar influenciando nesse posicionamento é a origem de empresa familiar que caracteriza a construtora, constituída a cerca de três décadas e ainda sob o comando do patriarca fundador e seus filhos de primeira geração.

Observa-se que em alguns aspectos fazem parte da filosofia de gestão da construtora, tais como o foco em um produto diferenciado e de alto padrão, preocupação com preços de concorrentes e ameaças de sua liderança, cumprimento de prazos de entrega. Os movimentos de gestão de custos ainda são caracterizados por uma gestão tradicional, o que impede adoção de práticas mais contemporâneas, tais como a GIC e OBA, o que, segundo a literatura, impede que maiores vantagens competitivas sejam alcançadas. Ficou claro que a construtora está muito concentrada nos seus procedimentos internos e pouco conectada com os benefícios de maior integração e parcerias no âmbito da cadeia de valor.

Comparativamente a outros estudos relacionados, o estudo mostra o distanciamento do estágio atual da construtora pesquisada. O estudo de Faria *et al* (2013), desenvolvido em uma empresa montadora do ABC paulista, contrariamente ao achado deste estudo, identificou a existência de práticas de GIC em todas as etapas do ciclo de vida do produto, focada na redução de custos e melhoria de processos, apesar da evidente dependência dos fornecedores em relação à montadora.

Já o estudo de Souza e Mello (2011) corrobora os achados desta pesquisa. De fato, desenvolvido com base em três construtoras de médio porte da região da Grande Porto Alegre, a respeito do uso da análise da cadeia de valor na gestão estratégica de custos identifica que as empresas realizam a análise da cadeia de valor de forma superficial, não explorando todos os benefícios que ela pode oferecer à condução da gestão estratégica de custos. Constatou o uso de tradicionais ações de reduções de custos e da frágil exploração das possíveis relações com fornecedores e clientes. Fica evidente a expressiva semelhança dos resultados. Estudos adicionais no segmento da construção civil poderão identificar se esse posicionamento é algo comum e característico em empresas que atuam nesse ramo de negócio.

5 Conclusão

Este estudo teve por objetivo identificar as evidências de práticas da gestão interorganizacional de custos com foco na análise da cadeia de valor e no âmbito da gestão estratégica de custos. Em resposta ao problema de pesquisa enunciado constata-se que as práticas são poucas, não atendendo os princípios e objetivos da prática de gestão que visa o compartilhamento de informações e se unem para obterem benefícios mútuos. Na grande maioria das questões formuladas os gestores da empresa se referiam sobre redução de custos apenas para construtora, e poucas ações desenvolvidas de forma colaborativa com fornecedores.

Comparativamente à literatura é flagrante o distanciamento das políticas de gestão da empresa nessa estratégia de redução de custos e melhoria de processos. Nesse aspecto fica evidente que a empresa está ainda muito distante daquilo que indica a literatura que trata do tema.

Em relação a outros estudos, há defasagem do encontrado em segmento diferenciado, conforme estudo de Faria *et al* (2013) desenvolvido em montadora de veículos. Apesar da dependência dos fornecedores da montadora é possível maior intensidade das práticas de GIC indicadas pela literatura. Já quando se analisa em comparação a empresas do mesmo segmento, localizadas em outra cidade, mas no mesmo estado do RS, a igualdade dos achados é acentuada e evidencia a existência de uma tradicional análise e gestão de custos interna e sem consideração de um tratamento ampliado para a extensão da cadeia de valor.

Os estudos sobre GIC e OBA tem ainda amplo campo para desenvolvimento. Além desses achados uma das possibilidades é investigar com profundidade as possíveis causas de não adoção das práticas que a literatura trata com abundância.

Especificamente quanto ao segmento da construção civil, e dada a semelhanças dos resultados de pesquisas em empresas com esse perfil de operações, é recomendável outras investigações, inclusive para visualizar se mais empresas dessas atividades tem semelhanças no seu modelo e processo de gestão de custos. Caso isso se confirme, outras pesquisas poderão se ampliar mais para o âmbito do segmento propriamente dito.

Referências

- AGNDAL, H.; NILSSON, U. Supply chain decision-making supported by an open books policy. **International Journal of Production Economics**, v. 116, n. 1, p. 154-167, 2008.
- AGUIAR, A. B.; RESENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e Open-Book Accounting. **BASE Unisinos**, v. 7, n. 1, p. 66-76, 2008.

CAMPOS, L.C.; OLIVEIRA, K.G.; LEAL, E.A.; DUARTE, S.L. Gestão de custos interorganizacional: um estudo da “Rede Cerrado” de supermercados. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 27, n. 3, p. 81-104, 2016.

CHEN, I.J.; PAULRAJ, A. Towards a theory of supply chain management: the constructs and measurements. **Journal of Operations Management**, 22, 119, 2004.

CHRISTOPHER, M.; Logistics and supply chain management: strategies for reducing cost and improving service. London: Pitman Publishing, 1998.

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

CONSOLI, M. A. **Proposta de um sistema de análise da captura de valor nos canais de distribuição com base nos fluxos de marketing**. Dissertação (Mestrado em Administração). PPGA da FEA/USP. São Paulo, 2005.

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

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Redução de custos com inteligência. **HSV Management**, Seção Finanças, v.40, p. 1-7, set-out. 2003.

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

FARIAS, A.C; SOARES, I.C.; ROCHA, W.; ROSSI, G.B. As práticas de gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos na região do ABC Paulista. **Revista Brasileira de Gestão de Negócio**. FECAP. v.15, n. 49, p. 617-638, 2013.

FIGUEIREDO FILHO, D. B.; PARANHOS, R.; SILVA JÚNIOR, J. A.; ROCHA, E. C.; ALVES, D. P. O que é, para que serve e como se faz uma meta-análise? **Revista Teoria & Pesquisa**, v. 23, n. 2, p. 205-228, 2014.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6a. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HABIB, A. C. A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. **Managerial Auditing Journal**, v. 28, n. 3, p. 184-216, 2013.

HAGA, H.C.R. Gestão da rede de suprimentos na construção civil: integração a um sistema de administração da produção. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo. São Carlos, 2000.

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.

JOHNSON, T.; KAPLAN, R. The Rise and fall of management accounting. **Management Accounting**; Jan 1987.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-Driven activity-based costing. **Harvard Business Review**, v. 82, n.11, p. 131-138, nov. 2004.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Custeio baseado em atividade e tempo: Time-driven activity-based costing. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

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. Developing cost management in customer-supplier relationships: three case studies. **Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 10, n. 2, p. 65-77, 2004.
- KULMALA, H. I. Cost Management in firm networks. Tese (Doutor em Tecnologia). Institute of Industrial Management, Tampere University of Technology, 2003.
- KULMALA, H.; PARANKO, J.; UUSI-RAUVA, E. The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics**, v. 79, n. 1, p. 33– 43, 2002.
- MARCONI, M. Metodologia do trabalho científico. São Paulo: Atlas, 1992.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Atlas, 2016.
- NASCIMENTO, S; ROCHA, I.; PEREIRA, A. M. Gestão de custos interorganizacional de custos em uma metalúrgica. In: SEMINÁRIO DE ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD, 14. São Paulo, FEA/USP, 2011.
- NASCIMENTO, S.; ROCHA, I.; PEREIRA, A. M.; SCARPIN, J. E. Gestão de custos interorganizacionais numa metalúrgica. In: SEMINÁRIO DE ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD, 14. São Paulo, FEA/USP, 2011.
- PEREIRA, F. I. Modelagem da gestão de custos interorganizacional na cadeia agronegociação láctea. **Revista del Instituto Internacional de Costos**. n.5, jul./dez. 2009.
- 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.
- SAMPAIO, R.F.; MANCINI, M.C. Estudos de revisão sistemática: um guia para síntese criteriosa da evidência científica. **Revista Brasileira de Fisioterapia**, v. 11, n. 1, p. 83-89, 2007.
- 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. Dissertação (Mestrado em Administração) . Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul, 2011.
- SOUZA, M. A.; MELLO, E. Análise da cadeia de valor: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos de empresas da construção civil da grande Porto Alegre. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 15, p. 11-40, 2011.
- SOUZA, B.; ROCHA, W. Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8. São Paulo, FEA/USP, 2008.
- SOUZA, B.; ROCHA, W. Gestão de custos interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados. São Paulo: Atlas, 2009.
- SOUZA, M. R.; RIBEIRO, A. L.P. Revisão sistemática e meta-análise de estudos de diagnóstico e prognóstico: um tutorial. *Arq. Bras. Cardiol.*, v. 92 n.3, 2009.
- SOUZA, M. A.; SILVA, E. J.; PILZ, N. Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 9, p. 145-167, 2010.
- TELES, S. V.; BORINELLI, M. L. Relacionamentos entre empresas na cadeia de valor de uma prestadora de serviço de coleta de lixo da cidade de São Paulo: um estudo de caso sobre

alguns aspectos da gestão interorganizacional de custos. In: CONGRESSO USPDE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DE CONTABILIDADE, 8. 2011. São Paulo, FEA/USP, 2011.

TEXEIRA, R.; LACERDA, D. P. Gestão da cadeia de suprimentos: análise dos artigos publicados em alguns periódicos acadêmicos entre os anos de 2004 e 2006. Gest. Prod., São Carlos, v. 17, n. 1, p. 207-227, 2010

TRIVIÑOS, A. Introdução à pesquisa em Ciências Sociais. São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, R.K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

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