

# **Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) e Contabilidade de Livros Abertos (CLA): Investigação bibliométrica com ênfase em periódicos internacionais e nacionais**

**Ana Cristina de Faria** (USCS) - anacfaria@uol.com.br

**Antonio Nunes Pereira** (USCS) - antonionunesp@yahoo.com.br

**Iderlan Charles Soares** (USCS) - iderlan.s@uol.com.br

**Bruno Carlos de Souza** (USP) - bruno.c.souza@usp.br

## **Resumo:**

*Este estudo contribui com o mapeamento preliminar da produção em âmbito mundial sobre os temas Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) e Contabilidade de Livros Abertos (CLA) publicados em periódicos internacionais e nacionais. O referencial teórico foi elaborado a partir dos conceitos de GCI e CLA em um contexto de maior relacionamento em redes de fornecedores e da emergência do padrão competitivo global. A metodologia empregada neste estudo exploratório é a pesquisa bibliométrica, com ênfase na identificação do autor mais referenciado, periódico de maior aceitação de artigos das pesquisas em GCI e CLA. Foram analisados artigos publicados em periódicos nos repositórios científicos EBSCO, SCOPUS e PROQUEST. Foi possível identificar que Cooper e Slagmugler são os autores mais referenciados na documentação de GCI, assim como Kulmala na de CLA; sendo Cooper o pioneiro na área de Contabilidade. O periódico com maior aceitação dos temas foi o inglês Accounting, Organization e Society. Em âmbito nacional, foi possível identificar apenas uma publicação na revista BASE. Constatou-se que os temas GCI e CLA cresceram em quantidade de periódicos de diversas ciências; tal fato sinaliza que estes temas são emergentes na área de Custos, bem como possuem forte caráter transdisciplinar.*

**Palavras-chave:** *Bibliometria. Contabilidade de Livros Abertos. Gestão de Custos Interorganizacionais.*

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## **Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) e Contabilidade de Livros Abertos (CLA): Investigação bibliométrica com ênfase em periódicos internacionais e nacionais**

### **Resumo**

Este estudo contribui com o mapeamento preliminar da produção em âmbito mundial sobre os temas Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) e Contabilidade de Livros Abertos (CLA) publicados em periódicos internacionais e nacionais. O referencial teórico foi elaborado a partir dos conceitos de GCI e CLA em um contexto de maior relacionamento em redes de fornecedores e da emergência do padrão competitivo global. A metodologia empregada neste estudo exploratório é a pesquisa bibliométrica, com ênfase na identificação do autor mais referenciado, periódico de maior aceitação de artigos das pesquisas em GCI e CLA. Foram analisados artigos publicados em periódicos nos repositórios científicos EBSCO, SCOPUS e PROQUEST. Foi possível identificar que Cooper e Slagmulder são os autores mais referenciados na documentação de GCI, assim como Kulmala na de CLA; sendo Cooper o pioneiro na área de Contabilidade. O periódico com maior aceitação dos temas foi o inglês *Accounting, Organization e Society*. Em âmbito nacional, foi possível identificar apenas uma publicação na revista BASE. Constatou-se que os temas GCI e CLA cresceram em quantidade de periódicos de diversas ciências; tal fato sinaliza que estes temas são emergentes na área de Custos, bem como possuem forte caráter transdisciplinar.

**Palavras-chave:** Bibliometria. Contabilidade de Livros Abertos. Gestão de Custos Interorganizacionais.

**Área Temática:** Gestão Estratégica de Custos

### **1. Introdução**

A manufatura de classe mundial foi uma expressão que se tornou recorrente em meios acadêmicos nos últimos 30 anos, para caracterizar um cenário de maior integração entre fornecedores que, muitas vezes, estavam localizados em diversos países. As companhias nesse ambiente competitivo incorporaram práticas de custos consideradas avançadas a exemplo do custeio do ciclo de vida do produto, *Balanced Scorecard*, análise da cadeia de valor, custeio baseado em atividades, dentre outros. Essa nova dinâmica competitiva, contudo, estimulou recentemente práticas colaborativas altamente eficazes para gerenciamento de custos e satisfação do relacionamento entre cliente e fornecedor.

A Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) tem apresentado crescente interesse entre pesquisadores, acadêmicos e gestores que atuam com o tema rede de negócios, cadeias de suprimentos e cadeia de valor, em empresas no Brasil e no exterior nos últimos dez anos. Cooper e Slagmulder (1999) defendem que a GCI tem como objetivos a redução de custos na rede de fornecedores, o aumento da rentabilidade e o compartilhamento dos ganhos adicionais entre as empresas que compõem a referida rede. Os autores defendem que a GCI favorece a criação e manutenção de ações cooperativas entre os membros de uma rede e os fornecedores. Ao lado da GCI, a Contabilidade de Livros Abertos (CLA) do inglês *Open-Book Accounting* é o instrumental que permite o compartilhamento das informações relativas aos processos, projetos e produtos que impactam diretamente os custos e, conseqüentemente, os resultados econômicos de uma organização.

Aguiar, Rezende e Rocha (2008), baseados no trabalho de Cooper e Slagmulder (1999), consideram que a implementação da GCI requer que haja um conjunto de variáveis, tais como: posicionamento estratégico, utilização de instrumentos da Gestão Estratégica de Custos e o compartilhamento de informações relativas ao processo produtivo, de custos e resultados entre os participantes da rede (atores). Na opinião de Kajüter e Kumala (2005), esse compartilhamento pode ser obtido por meio do conceito de CLA. A GCI e a CLA são, portanto, práticas avançadas na gestão de custos, com um perfil colaborativo e ênfase não apenas na redução de custos dos produtos, mas, sobretudo, no aumento do valor dos negócios e rentabilidade dos produtos (NAKAGAWA, 1991; KANTER, 1996; MONDEN, 1999; FULLERTON; WATTERS, 2004).

GCI mostra-se inovadora, pois suplanta o paradigma de gerenciamento de custos baseado em redução de preços e possibilita soluções baseadas na criação de valor por meio de ações coordenadas entre as organizações da cadeia. Tal benefício não seria possível se as empresas tentassem reduzir seus respectivos custos independentemente. Uma funcionalidade adicional, obtida após a GCI poderia, por exemplo, resultar em aumento do preço e aumentar proporcionalmente a rentabilidade da linha de produtos (SOUZA; ROCHA, 2008). Coad e Cullen (2006) corroboram essa perspectiva na medida em que, também entendem que o aperfeiçoamento das relações entre as empresas de uma cadeia deve levar a redução de custos e, também a criação de valor. Para a realização desta análise faz-se necessário um estudo aprofundado das relações das empresas que participantes de uma cadeia.

Analiticamente, o estudo da Contabilidade de Custos tinha como unidade de estudo a empresa. O foco de investigação de um produto, de uma linha de negócio ou até de departamentos nos mais tradicionais livros didáticos traz um atributo de inovação para a GCI. De fato, a GCI rompe com o paradigma de investigação centrada na unidade empresarial e redimensiona a análise para cadeia de suprimentos ou rede de negócios como unidade de interesse (COKINS, 2000). A popularidade dos conceitos de cadeia de valor (PORTER, 1989) e da análise de valor (CSILLAG, 1995), além da engenharia simultânea (COOPER; SLAGMULDER, 1999), corroboram para que a análise de custos realizada além dos limites da firma, seja prática de gestão de custo em franco crescimento.

Como eixo orientador da pesquisa são propostas análises de natureza bibliométrica para validar a relevância do estudo nas publicações internacionais sobre GCI e CLA, visando a documentar o estado da arte na área de pesquisa, ainda que sob algumas restrições metodológicas, e suportar pesquisas brasileiras com maior conteúdo empírico. A relevância da pesquisa está centrada no mapeamento da publicação recente sobre GCI e CLA, considerando as seguintes questões-problema: Quais são os autores mais citados nas publicações de GCI e de CLA no exterior? Quais são os periódicos que mais aceitam investigações de GCI e de CLA, em nível internacional?

Para responder a estas questões, este trabalho teve o objetivo de mapear e analisar os artigos sobre Gestão de Custos Interorganizacionais publicados em periódicos nacionais e internacionais, visando a identificar os autores mais citados nas publicações de GCI e de CLA no exterior e os periódicos que mais aceitam investigações de GCI e de CLA, em nível internacional.

O artigo foi estruturado em cinco seções. Após essa breve introdução, apresenta-se o referencial teórico com a exploração dos conceitos e objetivos da GCI e da CLA. Essas ferramentas são condizentes com a estratégia das mais diversas empresas que lançam mão da gestão de custo com parceiros para otimizar a rentabilidade dos negócios. Na seção seguinte, apresenta-se a metodologia utilizada para a coleta e análise das publicações. Finaliza-se o trabalho com a conclusão e as sugestões de pesquisa.

## 2. Referencial Teórico: explorando os conceitos colaborativos de GCI e CLA

A competitividade que se tornou global fez com que a minimização de custos fosse um imperativo para as empresas brasileiras. Para a manutenção ou aumento de vantagens competitivas e de rentabilidade, cada vez mais se faz necessário eliminar ociosidades, tarefas que não agregam valor, operações desnecessárias, ou seja, desperdícios que podem ser auxiliados pela criação de uma gestão de custos dentro da cadeia como um todo (MARTINS, 2003).

Para obter maior rentabilidade, as empresas nacionais precisam acelerar o processo de interação juntamente aos agentes de suas respectivas cadeias de suprimentos no compartilhamento de informações operacionais, econômicas e financeiras. O resultado da troca de informações de custos interorganizacionais pode aumentar a competitividade das empresas nacionais. A cadeia de suprimentos pressupõe que as empresas devam definir as suas estratégias competitivas e funcionais por meio do seu posicionamento (tanto como fornecedores quanto como clientes) dentro das cadeias produtivas que estão inseridas (PIRES, 1998).

A cadeia de suprimento representa uma abordagem inovadora de gestão das atividades de produção de forma integrada que busca reduzir custos, minimizar ciclos e maximizar o valor agregado, por meio do rompimento das barreiras entre departamentos e áreas (WOOD; ZUFFO, 1998). Parte-se do princípio de que a cooperação entre os membros da cadeia de suprimentos produz relacionamentos mais estáveis e duradouros, reduz os riscos individuais e melhora a eficiência do processo logístico, eliminando perdas e esforços desnecessários. Cada membro pertencente à cadeia deve agregar valor ao produto. Assim, os processos que não fizerem isto; adicionarem valor; devem ser alterados ou eliminados.

Lambert, Garcia-Dastugue e Croxton; Bowersox, Closs e Cooper (2005) e Chopra e Meindl (2006) afirmam que as cadeias de suprimento atuais tendem a ser múltiplas e integradas, compartilhando recursos, e partilhando riscos e custos. Neste sentido, o gerenciamento da cadeia de suprimentos está cada vez mais complexo em função dos mercados exigirem sistemas logísticos capazes de manejar uma variedade maior de produtos em áreas geográficas muito mais extensas. A integração entre cada elemento da cadeia é fundamental para um melhor gerenciamento da cadeia de suprimentos. Cada elo da cadeia – produtores, fabricantes, compradores, vendedores, atacadistas, varejistas e consumidores finais – têm impacto simultâneo sobre os outros elos, e é essencial compreender o alcance desse impacto.

Com uma abordagem integrada de cada elo da Rede ou Cadeia de Suprimentos, as organizações passarão a obter significativas vantagens competitivas por meio do aumento dos níveis de serviço ao cliente e da redução de estoques e custos de armazenagem, entre outros custos logísticos. Isso só se efetiva se houver, efetivamente, cooperação e colaboração, o que se materializa por meio do compartilhamento de informações de natureza físico-operacional, bem como de natureza econômico-financeira, tais como custos e resultados, que estão contemplados no alicerce da GCI (COOPER; YOSHIKAWA, 1994).

A prática da GCI pode proporcionar benefícios a toda cadeia (COOPER; SLAGMULDER, 1999) e deve ser incluída no planejamento e na gestão estratégica das empresas. Souza e Rocha (2009) esclarecem que são poucas as empresas que estão criando valor de forma estratégica com seus parceiros. A análise do relacionamento entre empresas como ferramenta da gestão estratégica e a criação de valor é um tema recente dentro da literatura acadêmica contábil

A compreensão da GCI requer mudança de foco da análise para a cadeia de valor das empresas com ênfase na adição de valor. A cadeia de valor representa as atividades executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e manter um produto. Mesmo numa primeira abordagem é limitado o conceito de cadeia de valor quando foca as atividades que as empresas realizam internamente, bem como a redução de custos. Este conceito deve ir além do espaço interno da empresa e abranger a rede de negócio das empresas (fornecedores e clientes), utilizando a denominação de sistema de valores, e prospectar maior retorno, geralmente associado ao crescimento da relação benefício/custo para o cliente (SEURING; GOLDBACH, 2002).

Shank e Govindarajan (1997) defendem que as empresas devem ser observadas como parte de uma cadeia global, sendo o valor gerado ao longo de várias empresas, e não necessariamente em apenas uma. Essa análise é considerada crítica e necessária para a compreensão da GCI. De fato, o estudo da cadeia de valor, no contexto da GCI, descreve melhor as relações interorganizacionais e oferece um quadro analítico relevante para aprimorar a gestão de rentabilidade das empresas.

Cada vez mais as empresas buscam uma redução de custos ao longo do processo produtivo. Souza e Rocha (2009) destacam que, em um cenário de forte competição, as empresas não podem minimizar custos baseadas apenas em aspectos internos. As firmas devem adotar a visão estratégica dos custos, que contemple intersecções interorganizacionais com as empresas com as quais se relaciona.

Martins (2003) explica que, a gestão estratégica de custos requer uma análise mais profunda dos custos que vão além dos limites da empresa. Esta filosofia busca atuar em toda a cadeia de valor, desde a aquisição da matéria prima até o consumidor final. A GCI, neste contexto, contribui para a melhoria no relacionamento entre as empresas e na redução dos custos e criação de valores (COAD; CULLEN, 2006). O nível de relacionamento entre as empresas cria relações empresariais inovadoras e altamente rentáveis, tais como: a terceirização, *joint ventures*, desintegração vertical, desenvolvimento de fornecedores, engenharia simultânea, redução da base de fornecedores e implantação da filosofia *Just in Time*.

Cooper e Slagmulder (1998) são mais enfáticos ao defender que a gestão de custos precisa ultrapassar as fronteiras da empresa. O objetivo da GCI é desenvolver custos menores para as empresas, compradores e fornecedores, articulados na cadeia de suprimentos. Note-se que essa orientação é bem mais ampla que a redução de custos de forma independente por cada empresa. A GCI mostra resultados superiores e expressivos se comparada à abordagem de atuação individual, atomizada, quando cada firma tenta reduzir os custos de forma independente. É uma ferramenta capaz de gerar benefícios a toda a cadeia (COOPER; SLAGMULDER, 1999), portanto deve ser contemplada na gestão estratégica das organizações.

A CLA surge como um elemento essencial para a implantação da GCI; como um meio para melhorar a eficiência dos custos na rede de negócio das empresas (KAJUTER; KULMALA, 2005). A prática da CLA é comum em empresas japonesas, visto que a cultura destas empresas está voltada para o trabalho em parceria com seus fornecedores e clientes, com a transparência das chamadas “planilhas abertas”. Esta estratégia de atuação favorece à cooperação entre as empresas que passam a otimizar o fluxo de informações, bens e serviços em favor de ganhos econômicos e redução de custos (AGNDAL; NISSAN, 2008).

A CLA pode ser considerada uma prática de grande interesse para os estudiosos de Custos e Controladoria. Na medida em que há um compartilhamento de informações econômico-financeiras entre as empresas parceiras, ocorre oportunidade de desenvolver

inovadoras formas de mensuração de custos e detecção de oportunidades de otimização das atividades e produtos. Isso leva a concluir que a CLA propiciará um banco de dados informacional que suporta e fortalece as práticas de GCI e oportunizará novas formas de mensuração e reporte de custos (HOFFJAN; CRUSE, 2006).

É de valia comentar que o tema cadeia de suprimento (*Supply Chain*) é correlato à CLA e à GCI. A integração de cada elo da cadeia fomenta vantagens significativas as empresas envolvidas na cadeia. A integração da cadeia deve desenvolver alternativas competitivas (DANIELS, 1999) juntamente com a prática da Gestão de Custos Interorganizacionais. Pode-se perceber facilmente que a interação entre a cadeia de suprimentos, a CLA e a GCI, podem revelar mais eficazes para a minimização de custos.

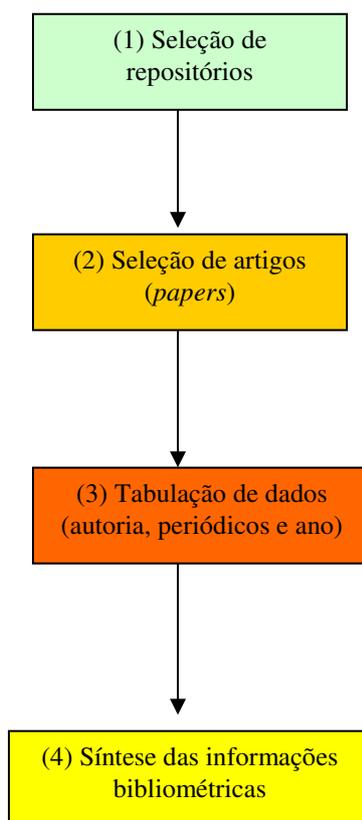
Cabe apreender que a gestão de custos atomizada, isto é, realizada de forma isolada, pode até gerar redução de custos, mas não necessariamente otimizará e criará valor para a cadeia como um todo. A GCI, por sua vez, desenvolve uma gestão de custos focada na minimização de custos globais, criando vantagens competitivas frente às cadeias concorrentes (SOUZA; ROCHA 2009). Para estes autores, a GCI é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor, além da própria empresa; tendo como meta principal desenvolver soluções que assegurem à cadeia de valor o retorno dos investimentos realizados, e/ou aumentá-los, por meio de ações coordenadas entre os membros da cadeia.

Embora as relações intra e interorganizacionais sejam fundamentais nos relacionamentos estratégicos das empresas, assim como o compartilhamento de informações de diversas naturezas, a necessidade de fazer GCI e manter uma CLA seja um elemento essencial para a gestão estratégica das empresas; globalmente, estes assuntos, isoladamente ou integrados, foram abordados por autores, tais como: Mouritsen, Hansen e Hansen (2001); Norek e Pohlen (2001); Kulmala, Paranko e Uusirauva (2002); Dekker (2004) e Agndal e Nilsson (2009), entre outros.

### **3. Aspectos Metodológicos**

Este estudo possui caráter exploratório e bibliográfico (MARTINS; THEÓPHILO, 2008). Gil (2008, p. 71) explica de modo didático que uma pesquisa bibliográfica “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Os estudos bibliométricos têm se tornado frequentes em eventos e periódicos nacionais e internacionais. As análises da produção científica, das citações e dos conteúdos produzidos constituem objeto da bibliometria, caracterizando esta, também como uma pesquisa bibliométrica (ZHAO, 2006). A presente investigação bibliométrica possui caráter exploratório. Foi realizada em seis passos, tal como se observa, de forma esquemática, na Figura 1, a seguir:



**Figura 1: Fases da Pesquisa**

Fonte: Elaborada pelos Autores

Inicialmente, foram selecionados os repositórios eletrônicos EBSCO, PROQUEST e SCOPUS (1). Em seguida, foram inseridas as expressões: *interorganizational cost management* e *open book accounting* (2). A partir dos artigos identificados e baixados foram tabulados os dados de autoria; nome do periódico e ano da publicação (3). As informações dos artigos selecionados formaram um banco de dados eletrônico que possibilitou a realização dos estudos bibliométricos (GUEDES; BORSCHIVER, 2007). Em seguida, foram lidos os resumos (*abstracts*) para tabulação do perfil metodológico (4). Foram tabulados os dados das referências utilizadas pelos artigos selecionados (5). Após os cinco passos, foram obtidas informações sobre autoria; periódico; ano de publicação e perfil metodológico que constaram dos resultados.

Conforme se observa na Figura 1, a utilização da pesquisa bibliométrica apresentada possibilita identificar informações de autores e periódicos que mais versaram sobre os temas de GCI e CLA. O resultado do trabalho oferece aos pesquisadores um primeiro mapa mundial da produção científica sobre o tema, de modo a auxiliar que pesquisadores brasileiros fortaleçam internamente a investigação na área.

#### **4 Descrição e Análise dos Resultados**

O processo de identificação e seleção das publicações resultou em uma relação de 30 artigos (sendo apenas um em língua portuguesa) no período de 1994 a 2009, como se pode observar na Tabela 1, a seguir:

**Tabela 1: Publicação em GCI**

<b>Ano</b>	<b>Publicações</b>
<b>1994</b>	<b>5</b>
<b>1995</b>	<b>0</b>
<b>1996</b>	<b>0</b>
<b>1997</b>	<b>0</b>
<b>1998</b>	<b>0</b>
<b>1999</b>	<b>2</b>
<b>2000</b>	<b>1</b>
<b>2001</b>	<b>2</b>
<b>2002</b>	<b>2</b>
<b>2003</b>	<b>1</b>
<b>2004</b>	<b>3</b>
<b>2005</b>	<b>3</b>
<b>2006</b>	<b>3</b>
<b>2007</b>	<b>3</b>
<b>2008</b>	<b>3</b>
<b>2009</b>	<b>2</b>
<b>Total</b>	<b>30</b>

Fonte: Dados da Pesquisa

Verifica-se que entre 1995 e 1998 houve um *gap* nas publicações a respeito do assunto pesquisas, mas nos últimos cinco anos foi publicada uma média superior a 2 artigos anuais. Esse número supera a publicação que oscilava entre 1 e 2 artigos publicados anualmente. Mesmo em se tratando de um tema recente é um padrão de aumento continuado da taxa de documentação.

Uma análise dos periódicos em que há publicações de artigos de GCI foi providenciada. A análise longitudinal das publicações permite afirmar que houve um período de quatro anos sem publicações sobre os termos CLA e GCI. Possivelmente, esse *gap* de publicação possa ser resultado de um ínterim de divulgação dos primeiros trabalhos e a própria redução de publicações do Prof. Cooper, um dos autores com artigos mais antigos, que desde então não parece não ter publicado sobre os temas. Nota-se, contudo, que após 1999, a produção tem se mantido crescente, pois em nove, dos onze anos investigados, houve duas ou mais publicações em cada um destes.

Depois de tabulados os dados das publicações foi possível notar que o periódico *Management Accounting Research* (MAR) apresentou 7 (sete) publicações, sendo 23,3% das publicações em GCI do período (1994-2009). O periódico *Cost Management* apresentou 4 (quatro) publicações, totalizando 13,3 %. Apresentaram duas publicações o *AACE International Transactions* e o periódico Inglês *Accounting, Organizations e Society*, com participação em 6,7% cada um. Os demais, inclusive a Revista Base, que é de origem brasileira, apresentaram apenas 1 (um) artigo sobre GCI no período.

**Tabela 2: Periódicos que mais aprovaram pesquisas em GCI e CLA**

Nome do Periódico	Quantidade (Unidades)	Participação (%)
<i>Management Accounting Research</i>	7	23.3%
<i>Cost Management</i>	4	13.3%
<i>AACE International Transactions</i>	2	6.7%
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	2	6.7%
Outros Internacionais (inclusive Revista Base)	15	50.0%
Total	30	100.0%

Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Além da concentração dos artigos no *Management Accounting Research* (MAR), periódico que parece ter maior aceitação ao tema, vale destacar que metade do número de periódicos que veicularam os temas de GCI e CLA o fizeram apenas 1 (uma) única vez e não são de diversas áreas do conhecimento. Quanto ao último aspecto é possível identificar periódicos de Administração, Engenharia de Produção e Logística. Pode-se, assim, defender que esse comportamento seja indício de um caráter interdisciplinar aos estudos contábeis para a GCI e CLA. A análise dos autores de maior produtividade aponta, não somente os pioneiros da área de Ciências Contábeis, mas também aqueles que estão mais engajados na evolução do tema GCI na atualidade. Evidencia, adicionalmente, que o conhecimento desses temas é valioso para diversas comunidades de estudiosos, sinal da força e recepção generalizada de um conceito que até então era predominantemente contábil.

É possível evidenciar que foram mais produtivos os pesquisadores Cooper, Slagmulder e Cullen. Esses autores publicaram respectivamente 5, 4 e 2 artigos. Eles respondem por 7 (sete) artigos do total de 30. Nota-se que os mesmos não publicaram recentemente sobre o tema. Cabe destacar em especial, o mais produtivo, que, não obstante não serem mais identificados artigos do Prof. Cooper, da Universidade de Harvard. Este, ainda se destaca pela quantidade de artigos publicados na década de 1990, que parecem ter caráter seminal para área.

**Tabela 3: Autores mais produtivos em GCI e CLA**

Nome do Periódico	Quantidade
Cooper	5
Slagmulder	4
Cullen	2
Kulmala	2
Demais (um cada)	1
Total	14

Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Como resultado desta fase faz-se um panorama das publicações no contexto internacional e nacional são concentradas em dois autores seminais Cooper e Slagmulder com 5 (cinco) e 4 (quatro) publicações, respectivamente. Segue os dois primeiros, o pesquisador Cullen, que publicou dois artigos nos periódicos, conforme documentação apresentada.

No Brasil, o desenvolvimento deste tema ainda é muito recente. Há poucas publicações, tais como um artigo de Aguiar; Rezende; Rocha (2008), Souza; Rocha (2008), uma dissertação de mestrado (SOUZA, 2008) e um livro de Souza e Rocha (2009). O Quadro

1, a seguir, ressalta as publicações nacionais envolvendo o tema Gestão de Custos Interorganizacionais, o quadro apresenta basicamente três pesquisadores tratando do tema, indicando um vasto campo de pesquisa a ser desenvolvido nos próximos anos.

<b>Título</b>	<b>Autores</b>	<b>Publicado em</b>
Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e <i>open-book accounting</i>	Aguiar; Rezende; Rocha (2008)	Revista BASE - Unisinos
Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais.	Souza; Rocha (2008)	8º. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo.
Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais	Souza; (2008)	Dissertação defendida no Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP
Gestão de Custos Interorganizacionais – Ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados	Souza; Rocha (2009).	Livro publicado

### **Quadro 1 – Publicações Nacionais sobre GCI**

Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Aguiar, Rezende e Rocha (2008) analisam o papel da CLA na GCI e a necessidade de troca de informações entre as empresas de uma cadeia de valor com base na proposta de Cooper e Slagmulder (1999). Souza (2008), por sua vez, centrou o problema principal de sua pesquisa na falta de um modelo conceitual sobre GCI. Este estudo identificou que há cinco fatores condicionantes da GCI: tipos de cadeia, produtos, componentes, níveis de relacionamento e mecanismos.

A tipologia das cadeias (ou redes) de organizações é dividida em três tipos: tirania, oligarquia e democracia. São discutidos aspectos quanto à quantidade de empresas que dominam a cadeia, poder de negociação, protocolos ou regras de conduta e formalidade nos mecanismos de colaboração. Em seguida, são analisados os produtos gerados pelas cadeias e dois aspectos são de extrema importância: margem de lucratividade e funcionalidades. Após essa análise, desfragmenta-se o produto nos seus principais componentes e analisam-se duas características: índice de valor e nível de confidencialidade tecnológica.

A seguir, coloca-se o olhar sobre os níveis de relacionamento da empresa com seus clientes e fornecedores. Enfatizam-se os aspectos que envolvem o relacionamento da empresa com seus clientes e fornecedores com base em quatro características: interdependência, confiança, estabilidade e cooperação. Por fim, propõe-se uma discussão sobre os vários tipos de instrumentos gerenciais que devem ser desenvolvidos para aplicação eficaz da GCI; mecanismos esses que podem ser divididos em três tipos básicos: disciplinadores, capacitores e incentivadores.

O mesmo tema fora abordado por Souza e Rocha (2008), em artigo publicado no 8º. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Estes pesquisadores, no ano seguinte, lançam livro sobre o assunto, relatando, de forma didática, e ao mesmo tempo científica, o que é, como funciona e qual é a utilização da GCI nas empresas (SOUZA; ROCHA, 2009). Destacam a importância da GCI nas organizações e apresentam um conceito prático para a avaliação da aplicação desta metodologia, além de abordar temas como: limites das organizações, modalidades de gestão de custos, margem e funcionalidade dos produtos,

análise dos componentes dos produtos, relacionamento com clientes e fornecedores e troca de informações entre empresas e um estudo de caso.

Em bases comparativas é possível identificar que a produção científica no Brasil sobre GCI e CLA é baixa. A partir da visita à documentação estrangeira é possível vislumbrar boas perspectivas de achados de GCI e CLA em empresas brasileiras e seus respectivos pesquisadores. Contudo, é compreensível que a baixa produção atual venha a ser reduzida na medida em que os conceitos estudados procurem incorporar variados os autores nacionais e estrangeiros já consolidados na área. Os resultados do presente estudo propiciam um primeiro mapa para facilitar esse diálogo e a utilização de evidências mais recentes, muito além das fontes pioneiras de Cooper e Slagmulder. Autores estes que foram seminais para a área, mas que parecem encontrar em Kulmala e Cullen possíveis pesquisadores sucessores líderes em GCI e CLA com perspectivas e ambientes institucionais, não exclusivamente norte-americanos e japoneses.

## **5 Conclusões e Recomendações**

Esse trabalho teve o objetivo de mapear e analisar os artigos sobre Gestão de Custos Interorganizacionais publicados em periódicos nacionais e internacionais, visando a identificar os autores mais citados nas publicações de GCI e de CLA no exterior e os periódicos que mais aceitam investigações de GCI e de CLA, em nível internacional. Os principais tópicos que englobam o tema foram analisados em cada artigo utilizado na amostra. Inicialmente foi realizada uma apresentação conceitual do tema e uma exploração do campo de estudo.

Foi constatado que a Gestão de Custos Interorganizacionais tem como objetivo a redução de custos na rede de negócio das empresas e o aumento da rentabilidade, por meio da cooperação, colaboração e compartilhamento de informações entre os membros da cadeia de suprimentos. Trata-se de uma ferramenta avançada de otimização de custo com ênfase na colaboração na cadeia de suprimentos.

A partir de uma metodologia bibliométrica e com periódicos de repositórios eletrônicos foi possível identificar uma quantidade emergente de pesquisa sobre o tema. Ainda que a publicação em periódicos no Brasil permaneça reduzida, não se pode afirmar que no exterior as pesquisas sejam incipientes. Em verdade, trata-se de um campo com grande potencial, não apenas na área de Ciências Contábeis, mas também em Administração da Produção e Engenharia.

Nos periódicos internacionais a pesquisa abrangeu o período de 1994 a 2009 sendo analisados 30 artigos. Cabe destacar as publicações dos pesquisadores Cooper e Slagmulder (1999) que desenvolveram vários trabalhos analisando a Gestão de Custos Interorganizacionais com base nas cadeias de suprimentos, e sua capacidade de gerar benefícios mútuos aos membros da cadeia. A Contabilidade de Livros Abertos surge como um meio para melhorar a eficiência dos custos das empresas e essencial para a implantação da Gestão de Custos Interorganizacionais (KAJUTER; KULMALA, 2005).

Por se tratar de tema recente em nível nacional, é esperado que sejam reduzidas as publicações em língua nacional sobre GCI e CLA. De fato, uma análise preliminar, apenas da publicação em língua portuguesa no Brasil, assinala que a documentação é inferior a uma dezena de pesquisa, sejam dissertações e artigos em anais ou periódicos. A situação parece piorar quando são considerados apenas os periódicos, considerada literatura com maior rigor metodológico e prestígio acadêmico. De fato, somente um artigo fora aprovado em periódico nacional até o presente momento, quando no exterior já são facilmente identificados dezenas

de artigos sobre o tema. Tal fato torna inexorável que a presente investigação em GCI e CLA avance para os periódicos internacionais e que investigadores e editores de periódicos de custos no Brasil se atentem a uma nova área de pesquisa comparativamente desenvolvida no exterior.

No Brasil, há apenas quatro publicações, dos seguintes autores: Aguiar, Rezende e Rocha (2008); Souza (2008); Souza e Rocha (2008) e Souza e Rocha (2009), todos vinculados ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP. Desta forma, este estudo demonstrou que a produção científica sobre a GCI e CLA, ainda é muito recente e emergente; denotando que há um vasto campo de pesquisa. Espera-se que este trabalho possa contribuir para despertar o interesse de pesquisadores e estudantes pelo tema.

A GCI e a CLA são, por assim dizer, contribuições inovadoras para a literatura acadêmica e para o fomento da competitividade empresarial. Do ponto de vista teórico, estes temas representam uma ampliação de escopo da clássica abordagem de custos que se mostrava atomizadora e centrada em uma única empresa (MARTINS, 2003). Para as práticas empresariais, a GCI e a CLA provavelmente alcançarão benefícios superiores, otimizando resultados, num contexto de cadeias produtivas globais e manufatura de classe mundial.

Assim, pesquisadores brasileiros de custos, bem como empresas brasileiras têm de fato uma fronteira de conhecimento e prováveis otimizações de resultados. Futuras pesquisas de perfil bibliométrico podem investigar o perfil metodológico das pesquisas, nas quais parecem predominar o estudo multicaso. Investigar se há determinantes setoriais e acadêmicos que inibem a adoção de práticas de GCI e CLA podem ser oportunas, bem como seria relevante futuramente hipotetizar se há uma propensão de alguns setores econômicos específicos adotarem a GCI e a CLA.

Um estudo mais aprofundado de pesquisadores poderia, por exemplo, identificar padrões diferentes entre países de práticas de GCI e CLA. Em âmbito brasileiro, por exemplo, uma formidável investigação de GCI e CLA poderia ser empreendida em ramos genuinamente nacionais, a exemplo do agronegócio e do setor público.

## Referências

AGNDAL, H.; NILSSON, U. Interorganizational Cost Management in the Exchange Process. **Management Accounting Research**. v. 20, 2009.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. Supply chain decision-making supported by an open books policy. **International Journal of Production Economics**. Vol. 116, 2008.

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**, 2008. p. 66-76.

CHOPRA, S.; MEINDL, P. **Gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégia, planejamento e operação**. São Paulo: Prentice Hall, 2006.

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

COKINS, G. Measuring costs across the supply chain. **AAACE International Transactions**, 2000.

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

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. Cost management beyond the boundaries of the firm. **Management Accounting**. Vol. 79, Num. 9; pg. 18, 2 pgs, 1998.

\_\_\_\_\_; YOSHIKAWA, T. Interorganizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. **International Journal of Production Economics**, 37, 51-62, 1994.

CSILLAG, J.M. **Análise de valor**. 4a. Ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DANIELS, B. Integration of the supply chain for total through-cost reduction. **Total Quality Management**. v. 10, no. 4/5; p. S481, 1999.

FULLERTON, R. R.; McWATTERS, C. S. An empirical examination of cost accounting practices used in advanced manufacturing environments. **Advances in Management Accounting**, v.12, 85-113, 2004.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6a. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUEDES, V. L.; BORSCHIVER, S. **Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica**. Disponível em <[www.cinform.ufba.br/vi\\_anais/docs/VaniaLSGuedes.pdf](http://www.cinform.ufba.br/vi_anais/docs/VaniaLSGuedes.pdf)>. Acesso em: 8 dez. 2009.

HOFFJAN, A.; CRUSE, H. Open-book accounting in Supply chain and how is it use in practice? **Cost Management**. v.20, 6, p.40-47, 2006.

KAJÜTER, P.; KULMALA, H. Open book accounting in networks. Potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, v. 16, 2005.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. VALKOKARIA, K. Inter-organizational cost management in SME networks. **Proceedings...** In: 8<sup>th</sup> Manufacturing Accounting Research, Cost and Performance in Services and Operation, 18-20 Junho, Trento, 2007.

\_\_\_\_\_; PARANKO, J.; UUSI-RAUVA, E. The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics**, 79 (1), 33-43, 2002.

KANTER, R. M. **Classe mundial: uma agenda para gerenciar os desafios globais em benefício das empresas e das comunidades**. Tradução de Ana Beatriz Rodrigues e Priscila Martins Celeste. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

LAMBERT, D. M; GARCIA-DASTUGUE, S. J.; CROXTON, K. L. An evaluation of Process-Oriented Supply Chain Management Frameworks. **Journal of Business Logistics**, Vol. 26, No. 1, pp.25-51, 2005.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9a. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

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

MONDEN, Y. **Sistemas de redução de custos: custo alvo e custo kaizen**. Tradução de Eduardo D'Agord Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MUNDAY, M. Accounting cost data disclosure and buyer-supplier partnerships – A research note. **Management Accounting Research**, 3, 245\_250, 1992a.

\_\_\_\_\_. Buyer-supplier partnerships and cost data disclosure. **Management Accounting**, June, 28-35, 1992b.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

NOREK, C.D.; POHLEN, L. Cost knowledge: a foundation for improving supply chain relationships. **International Journal of Logistics Management**, v. 12, n. 1, p. 37-51, 2001.

PORTER, Michael E. **A Vantagem Competitiva das Nações**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PIRES, S. R. I. Managerial implications of the modular consortium model in a Brazilian automotive plant. **International Journal of Operations & Production Management**. v. 18, n. 3, p. 221-232, 1998.

SEAL, W.; BERRY A.; CULLEN, J. Disassembling the supply chain: Institutionalized reflexivity and inter-firm accounting. **Accounting, Organizations and Society**, 1994.

SEURING, S.; GOLDBACK, M. **Cost management in supply chains**. Heidelberg; New York: Phisica-Verlag, 2002.

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

SOUZA, B. C. Fatores **Condicionantes da gestão de custos interorganizacionais**: 2008. 150p. **Dissertação** (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2008.

\_\_\_\_\_; ROCHA, W. Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais. **Anais... 8º. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo, 2008.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. **Gestão de custos interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultado**. São Paulo: Atlas, 2009.

WOOD, T.; ZUFFO, P. K. Supply chain management. **Revista de Administração de Empresas**. v. 38, n. 3, 1998. p. 55-63.

ZHAO, L. How Library Used E-Resources: an analysis of citation in CCQ. **Cataloging and Classification Quarterly**. v. 42, n. 1, p. 117-131, 2006.