

Fatores Condicionantes para a Implementação da Gestão Interorganizacional de Custos: Um Estudo Empírico em Empresas no Rio Grande do Sul

Autores

Jéferson de Souza Flores

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria – UFSM
Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Professor do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Franciscano – UNIFRA

Informações de contato:

Rua Tamanday, 533/404, Santa Maria, Rio Grande do Sul, Brasil.

Fone/Fax: (55) 3025.1202

E-mail: jeferson.flores@terra.com.br

Márcio Schuch Silveira

Graduado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica – PUC/RS
Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Delegado Regional do CRCRS na jurisdição de Guaíba e Eldorado do Sul

Informações de contato:

Rua Dr. Lauro, 155/408, Guaíba, Rio Grande do Sul, Brasil.

Fone/Fax: (51) 3055.2007

E-mail: marcio@ecguaiba.com.br

Marcos Antonio de Souza

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo – USP
Professor Titular da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Informações de contato:

Avenida Unisinos, 950, São Leopoldo, Rio Grande do Sul, Brasil.

Fone/Fax: (51) 3590-3333

E-mail: marcosas@unisinos.br

Marcos Volnei dos Santos

Graduado em Ciências Contábeis e Especialista em Contabilidade Gerencial e Gestão de Custos pelo Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo – IESA
Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Professor/Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da Fundação Educacional Machado de Assis – FEMA

Informações de contato:

Rua General Osório, 532/401, Santa Rosa, Rio Grande do Sul, Brasil.

Fone/Fax: (55) 3512.8077

E-mail: marcosvolnei@terra.com.br

RESUMO

O aumento da competitividade faz com que as organizações busquem diferenças que proporcionem alguma vantagem competitiva, o que leva as empresas a repensarem suas estratégias no gerenciamento de custos. Neste contexto, com a percepção que as empresas são um sistema aberto e sofrem influências do ambiente externo, a busca da vantagem competitiva não deve estar voltada apenas a Gestão de Custos dentro do seu processo produtivo. Logo, entre as diversas alternativas que se apresentam neste cenário, a Gestão Interorganizacional de Custos destaca-se pela característica de fornecer à empresa possibilidades de redução de custos em toda a Cadeia de Valor. Neste sentido, o presente artigo tem como objetivo verificar os condicionantes para a implementação da GIC em empresas localizadas no estado do Rio Grande do Sul. Para isso, inicialmente buscou-se fundamentação teórica para embasar o estudo proposto e após um estudo empírico, através de entrevista à sete empresas que, de alguma forma, destacam-se em sua cadeia de valor. Os resultados obtidos indicam que os condicionantes para implementação da GIC apontados pela teoria existente estão presentes nas empresas onde existem práticas de Gestão Interorganizacional de Custos.

PALAVRAS-CHAVE: gestão estratégica de custos, gestão interorganizacional de custos, condicionantes e implementação.

1 INTRODUÇÃO

A intensa concorrência gerada pela constante modernização de processos, o aumento de qualidade e redução de custos, lastreados por sistemas de informações capazes de mostrar a situação da empresa em tempo cada vez mais curto e com maior nível de confiabilidade e relevância, fizeram com que os gestores desenvolvessem maneiras de avaliar a sua operação de forma a ter uma visão mais realista e sistêmica do valor a ser gerido.

As empresas que atuam isoladas no mercado tendem a ter dificultada sua gestão de custos em decorrência das parcerias criadas por entidades de um mesmo setor da economia. Esta dificuldade (das empresas “solitárias”) reside na facilidade resultante da análise conjunta de informações de custos das empresas que desenvolveram parcerias.

Assim, este trabalho visa propiciar embasamento para o estudo das práticas de gestão de custos entre as empresas que optaram por não restringir a sua análise ao ambiente interno da empresa, expandindo suas fronteiras de análise a todos os elos envolvidos na cadeia produtora, além de identificar o ambiente operacional interno e externo em que estão inseridas as empresas pesquisadas e identificar as práticas favoráveis e desfavoráveis de Gestão Interorganizacional de Custos aplicadas.

Portanto, através dos objetivos propostos busca-se responder ao seguinte questionamento: As empresas que apresentam fatores condicionantes a implementação das práticas de gestão inter-organizacional de custos efetivamente estão aplicando tais práticas?

2 GESTÃO INTERORGANIZACIONAL DE CUSTOS

2.1 A Gestão Estratégica de Custos

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) teve sua origem na perda de competitividade das empresas americanas e na inconformidade do profissional/pensador contábil quanto ao uso da contabilidade de custos voltada apenas ao controle e apuração do custo incorrido e suporte a tomada de decisões corretivas com base em dados passados.

Assim, com o aumento da competitividade, estabeleceu-se uma forma de gerir as organizações de maneira que, se pudesse ter um controle preventivo, com enfoque interno e externo e visão de longo prazo no que tange a temática de custos.

O emprego da GEC, portanto, se faz necessário a partir de três abordagens: do gerenciamento da Cadeia de Valor, passando pela forma de adoção de um Posicionamento Estratégico compatível com as suas necessidades e anseios e chegando a capacidade das organizações em controlar os fatores que direcionam os custos.

Segundo Aguiar e Martins (2006) apud Hansen e Mowen (2000), para explorar as ligações internas e externas de uma empresa, devemos identificar as atividades da empresa e selecionar aquelas que podem ser usadas para produzir (ou sustentar) uma vantagem competitiva. Para tanto [...] é requisito o conhecimento “do custo e do valor de cada atividade”, sendo necessária a identificação de direcionadores de custos.

Assim, a análise dos Direcionadores de Custos se torna de grande importância para a avaliação do custo das atividades que agregam valor, pois tais direcionadores são um conjunto de eventos ligados ao consumo de recursos em atividades que objetivam um produto ou serviço.

Entre estes eventos pode-se citar a utilização da capacidade da empresa, a configuração dos produtos, a experiência e a tecnologia empregada.

Já o Posicionamento Estratégico está ligado à obtenção pela empresa de uma posição estratégica favorável, dentro da sua atividade e num cenário econômico onde há a concorrência.

Esta posição favorável pode ser alcançada com a utilização de três estratégias genéricas: a liderança no custo (produtos com custos baixos), a diferenciação do produto (produto inovador e/ou diferenciado) e o enfoque no mercado (nicho favorável).

Portanto, entendendo competitividade como a capacidade da organização de atingir um desempenho que supere os demais participantes do seu ambiente e estar focada nas metas estratégicas da organização (DIEHL e SOUZA, 2008), o objetivo principal da Gestão Estratégica de Custos é obter e manter uma vantagem competitiva sustentável sobre a concorrência mantendo sua sobrevivência e visando seu crescimento.

Conforme Miotto, Souza e Diehl (2008), a gestão estratégica de custos analisa os dados de custos sob um contexto mais amplo e que são importantes no desenvolvimento de estratégias superiores, a fim de obter uma vantagem competitiva sustentável.

2.2 A Análise Externa de Custos

No atual nível de competitividade dos mercados, é preciso considerar que as empresas são sistemas abertos e que atuando individualmente, elas não conseguem ser competitivas.

Considerando que a empresa faz parte de um sistema e que atua em um ambiente externo, constatou-se que apenas aplicar práticas de gestão de custos internamente não bastaria para a total aplicação da gestão de custos e a obtenção de vantagem competitiva.

Com base nesta afirmação, uma gestão de custos efetiva passa pela análise dos custos que não são gerados dentro das empresas.

A análise do custo dos concorrentes, dos custos externos da cadeia de valor e a gestão interorganizacional de custos fazem parte das práticas conhecidas como a análise externa de custos.

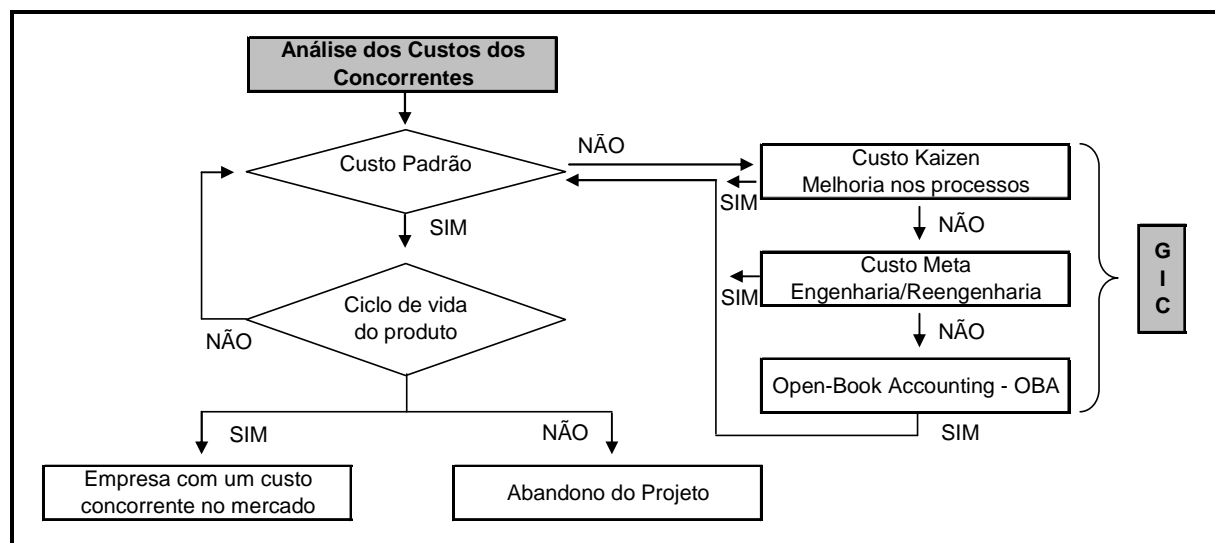


Figura 1: Esquema básico da análise externa de custos

Fonte: os autores

2.2.1 A Análise da Cadeia de Valor

Inicialmente, se vislumbrava a análise da cadeia de valor como sendo a análise das atividades que criam valor, desde projetar até entregar e sustentar o seu produto. Porém esta era uma visão interna e simplista da cadeia de valor.

É arriscado ignorar as ligações da cadeia de valor, pois ganhar e sustentar vantagem competitiva requer que uma empresa compreenda todo sistema, e não apenas a parte da cadeia de valor de que a empresa participa (MACHADO e SOUZA, 2006).

Hoje se entende então que Cadeia de Valor é o conjunto de atividades que agregam valor para seus clientes, iniciando no fornecimento das matérias primas básicas e indo até o descarte final/reciclagem do produto, deixando parcela do seu resultado na empresa.

Assim, Borinelli e Rocha (2007) definem que, cadeia de valor é uma seqüência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor. Isso significa dizer que, a análise da cadeia de valor, é o exame minucioso de todas as atividades que agregam valor ao cliente, desde a origem dos insumos até o descarte final, visando o lucro da empresa.

Para que a empresa possa utilizar desta ferramenta é necessário que ela mantenha uma relação próxima de seus fornecedores e clientes para que juntos possam trabalhar no sentido de minimizar os custos durante a cadeia maximizando o resultado para todos os integrantes.

Bleil, Souza e Diehl (2008) complementam que em primeiro lugar, a empresa deve identificar qual é a cadeia de valor da qual ela faz parte para, então, mensurar seus custos, identificar suas receitas e ativos, visando a analisar sua estrutura e competitividade frente aos demais integrantes da cadeia.

Com a cadeia definida e a boa relação entre seus participantes, objetiva-se a gestão dos custos na cadeia, tentando além de reduzir custos, primar pela qualidade do produto a partir de ações como definição dos elos fortes e fracos da cadeia, oportunidades de ter um produto diferenciado e eliminar etapas/atividades que não agregam valor.

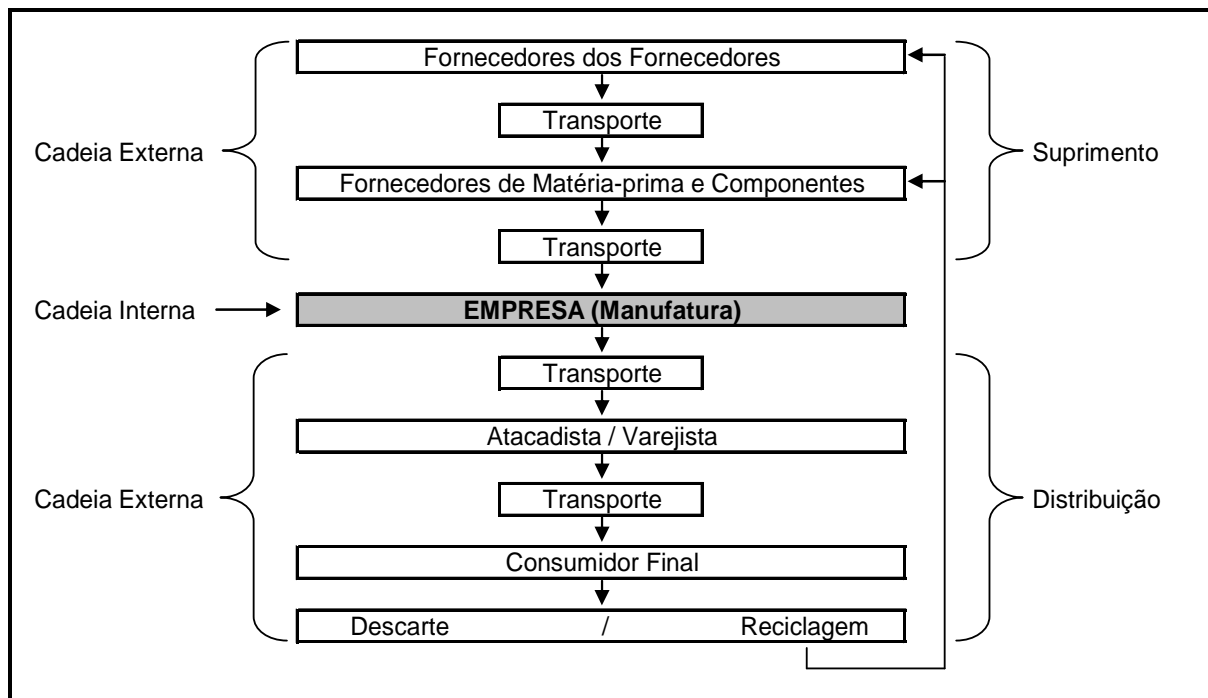


Figura 2: Cadeia de valor

Fonte: Adaptada das idéias de Rocha e Borinelli

2.2.2 A Análise do Custo dos Concorrentes

A análise do custo dos concorrentes é uma prática da análise externa de custos. Consiste na mensuração e avaliação dos custos praticados pela concorrência.

A finalidade principal desta mensuração é ter um custo aproximado, com o qual a empresa poderá tomar algumas decisões estratégicas.

Segundo Casella (2008), a análise do custo dos concorrentes é em última instância, a análise do posicionamento estratégico relativo da empresa comparada aos seus concorrentes.

Esta análise pode dar-se a partir de práticas como:

- Benchmarking, que representam as melhores práticas adotadas pela concorrência;
- Engenharia Reversa que significa integrar o departamento de compras e de engenharia com vistas a desmontagem de um determinado produto, fazendo uma análise minuciosa dos seus componentes e investigando os preços e quantidade de materiais utilizados na sua produção.
- Contabilidade Reversa que é o uso das informações contábeis do concorrente na avaliação do resultado como um todo; serve para ter uma noção das margens praticadas pela concorrência.
- Mark'Up Reverso que é uma ferramenta que se utiliza de um preço de venda de um produto concorrente, para chegar ao seu custo. Alguns valores componentes do preço de venda são muitas vezes, facilmente identificáveis, como exemplo tributos, matéria-prima e processo de produção. Contudo alguns itens como margem e custos fixos embutidos no preço já não são tão fáceis de identificar. Porém, com um banco de dados contendo outras informações adquiridas através das técnicas de Engenharia Reversa e Contabilidade Reversa, por exemplo, pode-se chegar a um valor aproximado do custo do concorrente.

2.3 A Gestão Interorganizacional de Custos

Como mencionado anteriormente, a gestão dos custos da empresa extrapolou o limite jurídico e físico da organização. A GEC passou a atuar de forma a criar uma interação entre as empresas que fazem parte de uma mesma cadeia de produção.

Isto se torna justificável, pelo fato de que os custos da empresa são formados pela mão de obra e máquinas que transformam os produtos somados aos insumos vindos de outras empresas.

Conforme Souza e Rocha (2009) significa dizer que grande parte dos custos é “importada” de seus fornecedores ou provocada pela maneira de interagir com os clientes. Daí a necessidade de uma gestão ampla, que contemple também as organizações com as quais a empresa se relaciona: comprando ou vendendo.

A Gestão Interorganizacional de Custos – GIC abre o campo de visão da Gestão Estratégica de Custos. Souza e Rocha (2009) assim a definem: “Gestão de Custos Interorganizacionais é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa”

2.3.1 Fatores Condicionantes da GIC

Existem fatores que favorecem ou desfavorecem a implementação integral das práticas da Gestão Estratégica de Custos. Esses fatores foram definidos por Souza (2008), como sendo condicionantes da probabilidade de aplicação com sucesso da GCI.

Estas variáveis condicionantes dão conta de aspectos referentes a produtos, os seus componentes, o nível de relacionamento entre a empresa e os fornecedores da cadeia, qual o tipo de cadeia em que a organização está inserida e os mecanismos de gestão de custos aplicados.

Quanto aos produtos, existem duas características que se tornam relevantes no estabelecimento da GIC, a margem e as funcionalidades do produto em questão. Um produto com baixa margem em relação sua expectativa, tende a ter maior possibilidade de ação da gestão de custos na relação margem meta – margem realizada. Um produto com múltiplas funcionalidades tais como, um pneu com especificações de uso em determinado terreno e com marca diferenciada, propiciam que nestas particularidades se possa ter a inserção de práticas da GIC.

Quanto aos componentes dos produtos, as características da restrição tecnológica e do índice de valor também interferem na implementação da GIC. Com a restrição ao acesso de outras empresas da cadeia à tecnologia dos componentes empregados na produção, as práticas da GIC se tornam difíceis de ser empregadas, pois um dos pressupostos da GIC é o acesso aos custos envolvidos em cada componente do produto. Essa liberdade de acesso aos dados se torna mais improvável quando a empresa torna como um de seus diferenciais a exclusividade tecnológica dos produtos, fazendo disso, parte da estratégia empresarial.

O índice de valor mede a importância do componente em relação ao seu custo. Quanto menor o índice de valor, maior o seu custo, por consequência, maior será a possibilidade da atuação da GIC.

Quanto ao relacionamento entre a empresa e os fornecedores que fazem parte da cadeia, segundo Cooper e Slagmulder (1999), podemos discriminar a relação em quatro níveis: Comum, Auxiliar, Principal e Familiar.

A relação com fornecedores do tipo Comum é fraca e com pouca dependência. Geralmente tem como objeto de relação, produtos com grande oferta no mercado.

Com uma gama de fornecedores menor, pela especificidade do produto, o relacionamento com fornecedores do tipo Auxiliar, tem um pouco maior de dependência e se começa a perceber uma estabilidade maior quanto à escolha dos mesmos.

Fornecedores do tipo Principal têm uma relação maior com a empresa, começando pelo desenho do produto que tem a cooperação entre as duas. A dependência é grande, assim como estabilidade, confiança e a distribuição dos benefícios entre elas.

O relacionamento com fornecedores do tipo Familiar atuam, diretamente na linha de produção da empresa. Com bastante tempo de relação, já são totalmente estáveis e com confiança suficiente para a abertura de suas práticas e processos utilizados na produção. A partição dos benefícios ocorre naturalmente.

Quanto maior o nível de relacionamento existente entre as empresas, maior a abertura dos dados de produção da empresa, e por consequência, maior será a possibilidade de implantação integral da GIC.

Com relação ao tipo de cadeia em que a empresa está inserida, Cooper e Slagmulder (1999) analisam a cadeia sob três óticas: Tirania, Oligarquia e Democracia.

Em cadeias caracterizadas pela Tirania, existe uma empresa dominadora que determina como as relações devem ocorrer e qual a função de cada uma no processo. Cadeias Oligárquicas, por sua vez, tem o poder distribuído em duas ou mais empresas, ocorrendo assim, uma separação visível entre as empresas dominadoras, que detêm o poder (mas não isoladas) e as demais empresas. Já numa cadeia denominada Democracia, não há comando. Todas as empresas negociam em um mesmo patamar. Assim, quanto mais concentrado o poder na cadeia, maior a probabilidade da gestão de custos interorganizacionais.

Quanto aos mecanismos utilizados na gestão de custos, a literatura segregava-os em três tipos: Disciplinadores, Capacitores e Incentivadores.

Conforme Souza e Rocha (2009), mecanismos são instrumentos que auxiliam a gestão de custos com o objetivo de orientar, controlar, medir, informar, dar parâmetros, servir como guias para as organizações, tornando factível, pragmática e efetiva a GIC.

Os Disciplinadores são mecanismos capazes de regular a relação que a empresa tem com os demais elos da cadeia.

Os mecanismos Capacitores são ferramentas que desenvolvem a capacidade dos elos da cadeia de gerenciar e resolver seus problemas relacionados à gestão de custos interorganizacionais.

Por fim, os Incentivadores são mecanismos que regulam a distribuição dos benefícios gerados pela GIC.

Fatores	Características	Condição
Produtos	Margem	Baixa
	Funcionalidade	Múltiplas
Componentes	Restrição Tecnológica	Baixa
	Índice de Valor	Menor
Nível de Relacionamento com os Fornecedores e Parceiros	Comum	Improvável
	Auxiliar	Possível
	Principal	Provável
	Familiar	Muito provável
Tipos de Cadeia	Tirania	Bastante propício
	Oligarquia	Propício
	Democracia	Pouco propício
Mecanismos	Disciplinadores	A aplicação conjunta de mecanismos propicia a efetividade da GIC
	Capacitores	
	Incentivadores	

Quadro 1: Fatores condicionantes à implementação da GIC

Fonte: Modelado com base nas idéias de Souza e Rocha

2.3.2 *Open-Book Accounting*

O *Open-Book Accounting* (OBA) é uma prática da Gestão Interorganizacional de Custos. Ela consiste na abertura das informações de custos da empresa a fim de, juntamente com seus fornecedores e clientes, reduzir custos e otimizar resultados.

Esse intercâmbio de informações cria uma relação de confiança entre os elos da cadeia o que acaba por tornar a parceria duradoura e com ampla troca de conhecimentos sobre processos e melhorias.

Em sua aplicação, Aguiar, Rezende e Rocha (2008) afirmam que o processo inicia-se pela definição dos *Worksheets* (demonstrativos) elaborados pela empresa líder, em que ela formaliza os elementos de custos evidenciados em cada elo da rede, os quais devem fornecer informações referentes aos seus principais elementos de custos. Depois, estabelecem-se metas de custos para os fornecedores (custo alvo).

3 METODOLOGIA

3.1 Metodologia da Pesquisa

Neste trabalho será aplicada uma pesquisa qualitativa organizada em forma de um estudo de caso múltiplo.

Uma das vantagens proporcionadas pelo método de estudo de caso múltiplo está relacionada ao fato de que se estudam situações concretas e proporciona condições de reunir detalhes, contribuindo para que se obtenha um resultado geral do assunto.

Quanto aos procedimentos técnicos a pesquisa se caracteriza como do tipo *survey*, utilizando-se de um questionário estruturado com questões abertas para coleta de dados.

Segundo Coelho e Silva (2007), *survey* é uma metodologia positivista na qual uma amostra de sujeitos é retirada de uma população e estudada para se fazerem inferências sobre essa população. Depois de escolher a amostra usam-se entrevistas e questionários.

3.2 Amostra

Para a presente pesquisa, foram selecionadas empresas de diversos setores, formando um grupo de empresas com unidades estabelecidas no Rio Grande do Sul e que não sofrem incidência de regulamentação contábil específica.

As empresas da amostra são de grande porte e que atuam nos seguimentos de:

- Siderurgia;
- Máquinas e Implementos Agrícolas;
- Papel e Celulose
- Alimentação
- Elevadores
- Equipamentos Automotivos

4 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Os principais itens abordados nas entrevistas do presente trabalho foram:

- Dados gerais das empresas entrevistadas;
- Nível de conhecimento dos entrevistados quanto a GIC, OBA e Análise dos Custos dos Concorrentes. Formas, operacionalização e práticas adotadas na GIC;
- Dificuldades de implementação da GIC e principais resultados obtidos quando da sua implantação;
- Análise de fatores que possam ser determinantes na implementação da GIC.
 - Produtos;
 - Componentes dos produtos;
 - Nível de relacionamento estabelecido com fornecedores;
 - Características da empresa na cadeia de valor;
 - Mecanismos de governança.

4.1 Dados Gerais das Empresas Entrevistadas

Para desenvolvimento do presente estudo, foram escolhidas sete empresas para entrevista, todas localizadas no Estado do Rio Grande do Sul.

A empresa “A” é uma empresa ligada à produção de máquinas e equipamentos agrícolas, com faturamento anual de R\$ 11 bilhões e 6000 funcionários. O entrevistado foi o analista de custos da empresa.

A empresa “B” também é uma empresa ligada a produção de máquinas e equipamentos agrícolas, com faturamento anual de R\$ 2 bilhões e 1800 funcionários. O entrevistado foi o responsável pelos custos de uma das filiais da empresa.

A empresa “C” é uma indústria de gêneros alimentícios, com faturamento anual de R\$ 60 milhões e 3000 funcionários. O entrevistado foi o *Controller* Corporativo da empresa.

A empresa “D” é uma indústria de elevadores, com faturamento anual de R\$ 240 milhões e 2.200 funcionários. O entrevistado foi o responsável pela área de custos da unidade.

A empresa “E” é uma indústria de celulose e papel, com faturamento anual de R\$ 3,8 bilhões e 8.900 funcionários diretos. O entrevistado foi o coordenador da área de custos da unidade onde foi realizada a entrevista.

A empresa “F” é uma indústria de equipamentos automotivos, com faturamento anual de R\$ 209 milhões na unidade entrevistada, e aproximadamente 260 colaboradores diretos. O entrevistado foi um Contador da Área de Controladoria.

A empresa “G” é uma indústria do ramo siderúrgico, com faturamento anual de R\$ 47 bilhões e aproximadamente 24.000 colaboradores. O entrevistado foi o Coordenador da Divisão de Custos dos Serviços Contábeis.

4.2 Nível de conhecimento dos entrevistados quanto a GIC, OBA e Análise dos Custos dos Concorrentes. Formas, operacionalização e práticas adotadas na GIC

4.2.1 Nível de conhecimento sobre a GIC/OBA

Os entrevistados das empresas “A” e “C” dizem ter conhecimento do que é a Gestão Interorganizacional de Custos e que suas respectivas empresas adotam, de alguma forma, práticas da GIC.

O entrevistado da empresa “G” afirmou ter um pouco de conhecimento sobre a GIC.

O entrevistado da empresa “B” diz ter ouvido falar da Gestão Interorganizacional de Custos e que sua empresa adota algumas práticas da GIC.

Já o entrevistado da empresa “D” disse que não conhecia a denominação GIC ou OBA, e tão pouco sabia existir literatura a respeito, ou “algo mais científico”, os entrevistados das empresa “E”, “F” e “G” também afirmaram desconhecer a denominação, mas todos, depois de explicado o conceito de GIC, afirmaram que suas empresas adotam algumas práticas.

4.2.2 Práticas da GIC/OBA

4.2.2.1 Análise dos Custos dos Concorrentes

Os entrevistados das empresas “A” e “B” afirmaram que uma das práticas utilizadas pela Gestão Estratégica de Custos de suas empresas é a análise dos custos dos concorrentes, que se dá basicamente de duas formas:

A primeira com pesquisa de preço dos componentes dos produtos, pesquisa facilitada em alguns casos devido ao uso muito semelhante de componentes também utilizados pela concorrência e que têm os mesmos fornecedores. A segunda, através da Engenharia Reversa, estudo efetuado pelos departamentos de engenharia e compras.

Já o entrevistado da empresa “C” diz que a empresa não analisa de forma direta o custo do concorrente, uma vez que os produtos fabricados pela empresa, são commodities, conseqüentemente, o mercado ajusta automaticamente o preço. Ainda assim, algumas informações sobre o preço do concorrente são obtidas através de informações captadas com os fornecedores que as empresas concorrentes têm em comum. Além disso, a empresa também é produtora de parte da matéria prima utilizada na produção, servindo de parâmetro na verificação de custos e preços.

A empresa “D” não possui informações sobre os custos dos concorrentes, afirma o entrevistado não conhecer a margem dos concorrentes, mas utilizam a engenharia reversa para tentar identificar os custos.

Na empresa “E”, existe um consenso entre as três maiores indústrias do Brasil, que os seus concorrentes são as indústrias do exterior, e por isso as empresas brasileiras se reúnem anualmente para fazer um Benchmarking sobre as suas práticas de custos, e compartilham as suas informações.

O entrevistado da empresa “F” afirma que pela característica do seu negócio, não analisam os custos dos concorrentes, pois se trata de contratos mundiais de fornecimento exclusivo, e que inclusive esta característica forçou a empresa a trabalhar com prejuízo nos dois primeiros anos de atividade, pois não tinham como repassar os seus custos no preço do produto.

No caso da empresa “G”, o seu produto é classificado como *commodities*, e as variações de preços são muito constantes, sendo que a empresa precisa a todo momento se ajustar a uma nova realidade. As informações utilizadas dos concorrentes são as divulgadas no mercado.

4.2.2.2 *Open Book Accounting*

Referente ao *Open Book Accounting*, os entrevistados das empresas “A” e “B” declararam que além de ser conhecedores da técnica, suas empresas utilizam de forma muito forte essa ferramenta. Via de regra, esse trabalho é feito através de fornecimento de sistema próprio em que os dados de custos são alimentados pelos fornecedores com apoio da equipe de custos e engenharia da empresa compradora.

Já na empresa “C”, as práticas do OBA são utilizadas com construtoras terceirizadas, uma vez que a empresa está em expansão, há muitas obras de melhorias nos prédios da empresa, bem como novas obras estão em andamento. Quanto aos insumos utilizados na industrialização, as práticas do OBA não são utilizadas. Uma das práticas seguidas pela empresa é a visita constante aos fornecedores de matéria prima e insumos para verificar se as normas de qualidade estão sendo seguidas. No caso das obras, a empresa possui equipe especializada, que acompanha e compara os preços dos fornecedores com o que tem disponível no mercado, através de planilhamentos e pesquisas de preços, além de acompanharem constantemente a eficiência do fornecedor através de indicadores de desempenho pré-determinados.

Na empresa “D” essa prática é utilizada sem uma sistematização, apenas em casos pontuais. A empresa identifica itens que seria interessante terceirizar, por ineficiência ou outros motivos, e busca um fornecedor para executar a atividade, e repasse as metas de custos. Em casos pontuais, quando o fornecedor não atinge o valor desejado pela empresa, os custos são detalhados. Quando o fornecedor não consegue atingir a meta de custo da empresa, analisa os custos dos componentes do produto e ajuda o fornecedor a encontrar meios para a redução, algumas vezes tendo melhor condições na aquisição de componentes, a empresa os adquire e repassa ao fornecedor.

Na empresa “E” a troca de informações de composição de custos é muito rara, apenas na negociação de reajustes de preços isso pode acontecer. Normalmente a área de custos apresenta um orçamento para a diretoria que analisa e passa algumas diretrizes, *top-down*, para que o setor de compras consiga baixar os preços com os fornecedores por meio de negociação. Apenas se a negociação não obtém êxito a empresa “entra” no custeio de um dos fornecedores.

Na empresa “F” o cliente em média duas vezes ao ano manda um analista visitar a empresa, e a empresa tem que fazer o chamado *Openhouse*, isto é tem que “abrir a casa”. O analista analisa todos os processos da empresa, número de colaboradores, seus salários, e com estas informações executa um trabalho de redução de custos nos processos, com o objetivo de reduzir o custo do produto para o cliente. O entrevistado afirma que a empresa procura abrir o mínimo possível dos seus custos. Com os fornecedores, a empresa realiza uma análise dos custos de todos os componentes do seu produto, e identifica os fornecedores com maior relevância para que seja feito um trabalho de verificação da adequação ou não do preço praticado pelos fornecedores, através dos analistas de custos da unidade de São Paulo que visitam os fornecedores e fazem uma análise do processo produtivo dos fornecedores. Estes analistas também encontram muita dificuldade para obterem todos os dados da composição dos custos dos produtos dos fornecedores. Eventualmente o cliente solicita relatórios detalhados da composição dos custos dos produtos, e solicita também que sejam apresentadas as notas fiscais de aquisição dos componentes para comprovar o custo informado. Esta mesma prática já foi realizada pela empresa junto aos seus fornecedores, mas muitas não realizaram este procedimento por não concordar.

Na empresa “G” a área de custos possui um controle muito grande sobre as variações dos custos dos componentes, verificando alguma variação nos padrões determinados, o setor de compras procura solucionar o problema através de negociação, raramente a empresa analisa a composição dos custos dos seus fornecedores.

4.3 Dificuldades de implementação da GIC e principais resultados obtidos quando da sua implantação

4.3.1 Dificuldades

As empresas “A” e “B”, inicialmente, sofreram certa resistência dos seus fornecedores para colaborarem na implementação do OBA. Porém, com o tempo, os parceiros foram aderindo ao sistema. Mas somente após o entendimento do processo e dos benefícios que poderiam ser alcançados.

Uma das principais dificuldades na implementação do OBA, segundo o entrevistado da empresa “A” foi a desconfiança dos fornecedores e a falta de informação fidedigna. Problemas resolvidos na maior parte dos parceiros com a implantação de sistemas informatizados, acompanhamento das equipes especializadas da empresa tirana e informação e esclarecimentos dos benefícios possíveis de serem alcançados com tal prática.

Na empresa “C” dificuldade foi encontrar fornecedores com visão de transparência, sem medo de abrir a “cozinha” para a empresa.

Na empresa “D” o entrevistado citou como dificuldade a “Invasão” no fornecedor, o conhecimento por parte da empresa da estratégia do fornecedor, a cultura de ver o lucro como algo “mau”, “feio”, a cultura do nosso país. Também foi citada a força econômica exercida por alguns fornecedores, principalmente o fornecedor de um dos seus principais componentes que externa uma imagem de parceiro de seus fornecedores, da sociedade, mas usa fortemente a sua condição econômica nas negociações, de forma muito agressiva. Identificou que quando os fornecedores tem mais “liberdade” e “naturalidade” para abrir parcialmente seus custos, são casos de variação de preço um fornecedor seu, como transporte. Quando os seus fornecedores precisam “abrir” custos referente a seus processos isso é mais “nebuloso”. O entrevistado acredita que isso ocorre porque não existe parâmetro de lucratividade no mercado, para que o lucro dos fornecedores seja visto como algo normal.

Nas empresas “E” e “G” , como as práticas são muito raramente aplicadas, os entrevistados não souberam relatar as principais dificuldades.

Na empresa “F” as dificuldades informadas foram relatadas pelos analistas de custos da empresa que comanda a cadeia. Estes analistas tentam obter os dados da composição dos custos dos produtos da empresa “F”. Porém, a empresa não abre seus custos na sua totalidade.

4.3.2 Resultados obtidos

Na empresa “A”, os resultados alcançados com a GIC, especialmente com o OBA, destacam-se as informações geradas pelo sistema que fornece subsídios necessários para determinar os preços de forma mais adequada. A empresa conhece todos os itens compõem os custos, então, quando há um aumento de algum item, fica fácil de identificar o reflexo no preço final do componente. Com isso, não penaliza o fornecedor no reajuste de preços e também a empresa não é penalizada com reajustes inadequados.

O entrevistado da empresa “B” não soube relatar as dificuldades e resultados obtidos com a implementação da GIC na empresa.

Já na empresa “C” os benefícios da GIC aparecem na qualidade das obras, maior transparência, comprometimento, parcerias de longo prazo e proximidade com os fornecedores.

Na empresa “D” foi citado a redução de custos, aceitação de um custo inicialmente considerado alto após a “abertura” deste custo, e a constatação e correção de erros no cálculo dos fornecedores.

A empresa “E” relatou que em um dos seus poucos casos, analisou o custo de produção de um fornecedor seu, e em conversas com a diretoria deste fornecedor, a

empresa conseguiu uma redução de custos mudando a forma de fornecimento, o fornecedor instalou uma unidade produtiva dentro da planta da empresa.

Na empresa “F” o principal resultado verificado foi a redução de preço dos fornecedores, mas afirma que também reduz o seu preço para o cliente com esta prática.

Na empresa “G” quando ocorre a prática, se verifica uma redução de custo.

4.4 Análise de fatores que possam ser determinantes na implementação da GIC

A partir deste capítulo, serão analisados os dados para verificação dos fatores determinantes para a implementação da GIC.

4.4.1 Produtos – Margem Bruta e Influência da GIC na Margem Bruta

Nas empresas “A”, “B”, “C” e “F”, a margem bruta estabelecida como meta normalmente é alcançada. Contudo, devido a recessão do mercado, essa margem está hoje abaixo do esperado. Além disso, a GIC é fator determinante para que as metas de margem bruta sejam alcançadas.

As empresas “D”, “E”, “G” não divulgaram suas margens, e afirmam que a GIC não é fator determinante para atingirem suas margens.

4.4.2 Funcionalidade dos Produtos – Restrição Tecnológica e Características Físicas

Quanto a restrição tecnológica, os entrevistados das empresas “A” e “B”, afirmaram que praticamente não há restrição tecnológica. Seus produtos têm um nível de terceirização muito alto. Somente alguns componentes são fabricados internamente, não por restrição tecnológica e sim, por maior eficiência na produção.

Reiteram que, por terem alto nível de terceirização, e pela possibilidade prática da Engenharia Reversa, utilizada também por seus concorrentes, fica praticamente impossível manter segredo tecnológico.

Contudo, o entrevistado da empresa “A” afirma que a empresa tem produtos patenteados e diferenciados, e que, por mais que os concorrentes possam desenvolver produto idêntico ou semelhante, teriam que, por lei, pagar *royalty* para poderem se utilizar de tal tecnologia.

O entrevistado da empresa “C” afirma que há restrição tecnológica nas máquinas, equipamentos e processo de produção dos seus produtos. A tecnologia necessária para a produção no setor é muito importante, bem como para a conservação dos alimentos, isso acaba tornando-se um diferencial, além de análises laboratoriais tanto da matéria-prima como dos produtos acabados.

A terceirização na produção da empresa “C” é zero, conforme declarou o entrevistado.

As empresas “D”, “E”, “F” e “G” concordam que a tecnologia é muito difundida, e que dificilmente isso pode ser um diferencial com os seus concorrentes, é mais uma barreira de entrada no mercado pelo alto valor de investimento e fundamental para a produtividade de suas empresas.

4.4.3 Nível de Relacionamento Estabelecido com Fornecedores e Entre os Componentes da Cadeia de Valor

Quanto ao nível de relacionamento estabelecido com os fornecedores, os entrevistados divergem em suas declarações.

O entrevistado da empresa “A” disse que a empresa procura não deixar seus fornecedores tão dependentes. O motivo para tal estratégia é que em 2005, ocasião em que houve uma forte recessão no mercado em que a empresa atua, alguns fornecedores tiveram seus negócios inviabilizados e foram à falência, devido a queda de produção na empresa entrevistada. Então, para evitar que isso volte a ocorrer, a empresa procura adquirir

produtos de fornecedores que tenham um limite do seu faturamento comprometido com apenas um cliente.

Na empresa “B” o entrevistado vê que muitos dos seus fornecedores são altamente dependentes e que uma queda brusca da produção na empresa, pode comprometer a saúde financeira desses fornecedores.

Em contrapartida, os entrevistados das empresas “A” e “B” afirmaram que são dependentes de alguns fornecedores e que, caso algum desses fornecedores apresente problema de fornecimento a produção da empresa ficaria totalmente comprometida.

Já na empresa “C” há pouca dependência frente aos fornecedores. Porém, alguns fornecedores podem ter seu negócio inviabilizado caso a empresa deixe de comprar seus produtos.

Uma forma encontrada pela empresa “A” para contornar essa situação é fazer contratos de fornecimento em médio prazo, além de um controle permanente dos seus fornecedores, em que esses recebem uma qualificação pelo fornecimento e que aqueles fornecedores pontuais na entrega dos componentes costumam ser beneficiados.

Segundo os entrevistados das empresas “A”, “B” e “C”, o nível de confiança entre os componentes da Cadeia de Valor é muito alto, fruto da parceria e de contratos bem firmados e cumprimento dos acordos entre as firmas.

Na empresa “C” o relacionamento com os integrantes da Cadeia de Valor é bom, devido a política de parcerias firmadas em longo prazo. Em alguns casos há cooperação em investimentos da empresa com alguns clientes que precisam fazer investimentos e não possuem capital de giro necessário. Com os fornecedores a cooperação é formalizada através de assistência técnica, fornecimento de algumas tecnologias, entre outros. O entrevistado afirma também que todas as atividades são coordenadas, com responsáveis específicos para acompanhar, orientar e cobrar resultados dos parceiros.

Entre os integrantes da Cadeia de Valor, o entrevistado não soube dizer se há cooperação, segundo ele não há um inter-relacionamento entre fornecedores, por exemplo.

Quanto ao compartilhamento de ganhos entre as organizações da Cadeia de Valor, o entrevistado da empresa “C” afirma que em alguns casos há compartilhamento de ganhos e também de perdas, dependendo do mercado e das cotações dos commodities.

Nas empresas “D”, “E” e “G” os entrevistados relataram existir um relacionamento de muita confiança com os fornecedores, também disseram existir uma certa estabilidade, isto é, poucas trocas de fornecedores, porém não existe muita cooperação e não se verifica compartilhamento de ganhos. Verificou-se que a empresa “D” apresenta um pouco mais de interdependência com seus fornecedores do que as empresas “G” e “E”, pois estas últimas procuram verticalizar mais a sua produção, ou seja, apresentam muito baixo nível de terceirização da produção.

Quanto a classificação, verificou-se que as empresas “G” e “E” são do tipo auxiliar, e a empresa “D” do tipo principal.

A empresa “F” tem um relacionamento onde a interdependência, confiança, estabilidade, cooperação são muito mais fortes, além de se verificar também o compartilhamento dos ganhos. É classificado como um relacionamento tipo familiar.

4.4.4 Características da Empresa na Cadeia de Calor

Os custos dos fornecedores, em sua grande maioria, são identificados e muitas vezes pré-determinados pelas empresas “A” e “B”, o que as caracteriza como empresas tiranas. Na empresa “C”, a maioria das matérias-primas são ditadas pelo mercado, alguns insumos e embalagens é negociação direta com o fornecedor, ou seja, o preço é negociado, porém é o fornecedor que determina o preço. Contudo, no caso das obras os custos são abertos e acompanhados pela empresa compradora.

As empresas “G”, “D” e “E” são umas das principais dentro de seus setores, porém, não são as únicas dominantes, dividindo o mercado com mais poucas empresas, o que caracteriza uma cadeia oligárquica.

A empresa “F” esta numa cadeia onde apenas uma empresa domina, e tem um alto poder, sendo assim as negociações são em condições favoráveis a ela, o que caracteriza uma cadeia do tipo tirania.

4.4.5 Mecanismos de Governança

A empresa “A” impõe aos fornecedores um sistema informatizado para recebimento de informações sobre os custos dos componentes e peças. Além disso, prazo de entrega, controle de qualidade é fator determinante para o fornecimento de peças e componentes para a empresa. A tendência é que os fornecedores que cumprem as exigências tenham como benefício o aumento de pedidos. Além disso, a empresa oferece mecanismos e ferramentas aos seus fornecedores para ajudar a sanar eventuais dificuldades no processo produtivo e logístico através do fornecimento de novas ferramentas, auxílio nos processos, visita às fábricas dos fornecedores, feita por equipe especializada, com o intuito de, caso seja necessário, adequar processos de produção e logística (adequação de embalagens, por exemplo).

Na empresa “B”, os custos devem vir abertos. Além disso, a empresa analisa qualidade, se os materiais são adequados e estão dentro das especificações. Ainda, a empresa oferece aos seus fornecedores, ferramentas, auxílio no melhoramento do processo produtivo para redução de custos, sistema logístico adaptável de acordo com a capacidade de produção de cada fornecedor.

Entre os mecanismos de governança adotados pela empresa “C” há diretrizes pré-determinadas pela empresa que os fornecedores devem seguir, além de um código de ética que deve ser seguido.

Ainda há um sistema de múltiplos orçamentos implementados na instituição. Quanto mais significativas forem as compras, maiores serão as análises que devem ser feitas antes das compras. Não há sistema de recompensas formalizado para clientes e fornecedores no caso de alcançarem as metas. Quanto à logística, todos os produtos são rastreados, desde a produção da matéria-prima até a chegada do produto ao cliente final.

Nas empresas “D”, “E” e “G” os principais mecanismos disciplinadores verificados foram a homologação na primeira contratação do fornecedor, e visitas de diretores da empresa. Poucos ou nenhum foram os mecanismos capacitores apontados pelos entrevistados, apenas a empresa “G” afirma que realiza um trabalho de capacitação com seus fornecedores, principalmente na área de gestão, para buscar uma melhor produtividade destes.

A empresa “F”, apresenta mecanismos disciplinadores muito fortes em relação a qualidade dos produtos, prazo de entrega e preços, porém poucos são os mecanismos capacitores.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

Quanto aos produtos, foi verificado que todas as empresas analisadas afirmaram que estão atingindo a margem estipulada, porém, apenas algumas afirmaram que isto se deve as práticas de Gestão Interorganizacional de Custos. Quanto ao nível de funcionalidade, verificou-se que apesar de todas as empresas possuírem produtos com múltiplas funcionalidades, não adotavam a GIC.

Nos componentes apenas uma empresa apresentou alta restrição tecnológica, e esta não adota a GIC. Nas demais empresas que não apresentaram alta restrição tecnológica, algumas adotam a GIC, outras não. O índice de valor dos componentes não foi analisado porque as empresas não forneceram informações detalhadas sobre a composição dos seus produtos.

Já no nível de relacionamento, as empresas que adotam GIC apresentam características de relacionamento do tipo familiar, e as demais estão distribuídas entre auxiliar e principal.

As empresas que adotam a GIC estão inseridas em uma cadeia do tipo tirana, e as demais em uma cadeia do tipo oligárquica.

Por fim, quanto aos mecanismos, verificou-se que as empresas que adotam a GIC apresentam fortes mecanismos disciplinadores e capacitores, mas apenas duas apresentam mecanismos incentivadores. As demais empresas, apresentam alguns dos mecanismos.

Características	Empresas						
	A	B	C	D	E	F	G
Margem Meta	Atinge	Atinge	Atinge	Atinge	Atinge	Atinge	Atinge
Funcionalidade	Múltipla	Múltipla	Múltipla	Múltipla	Múltipla	Múltipla	Múltipla
Restrição Tecnológica	Baixa	Baixa	Alta	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Índice de Valor	Não verificado						
Comum							
Auxiliar			X		X		X
Principal				X			
Familiar	X	X				X	
Tirania	X	X				X	
Oligarquia			X	X	X		X
Democracia							
Disciplinadores	Forte	Forte	Forte	Fraco	Fraco	Forte	Fraco
Capacitores	Forte	Forte	Forte	Fraco	Fraco	Forte	Forte
Incentivadores	Forte	Forte	Fraco	Fraco	Fraco	Fraco	Fraco
Adota GIC	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO

Quadro 1: Resumo do resultado da pesquisa

Fonte: Autores

6 CONCLUSÃO

Os objetivos da pesquisa foram atingidos, pois, a partir das informações coletadas e das análises dos dados, pode-se concluir que todas as empresas que adotam a GIC apresentam os fatores condicionantes relatados por Souza e Rocha, com exceção da empresa "F" que não apresentou mecanismos incentivadores. Verificou-se também, que apesar de não apontado por Souza e Rocha, há uma forte relação entre o nível de terceirização do processo produtivo e a adoção da GIC, pois nas empresas em que o nível de terceirização é alto, a GIC está presente.

Esta pesquisa contribui para o enriquecimento do arcabouço teórico do tema abordado, que ainda é pouco explorado na literatura brasileira.

Por fim, este estudo não é exaustivo com relação ao assunto abordado, podendo-se verificar em trabalhos futuros outros fatores condicionantes à implementação da Gestão Interorganizacional de Custos.

7 REFERÊNCIAS

AGUIAR, Andson Braga; MARTINS, Gilberto de Andrade. **A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGS paulistas**. Revista de Contabilidade e Finanças, São Paulo, v. 41 n. 4, p. 51-64, setembro de 2006.

BLEIL, Claudedir; SOUZA, Marcos Antonio; DIEHL, Carlos Alberto. **Mensuração Econômica da Cadeia Interna de Valor do Segmento Madeireiro de Pinus: um Estudo de Caso**. Revista Gestão & Regionalidade, Vol. 24, Nº 70, Mai.-Ago, 2008.

BORINELLI, Márcio Luiz; ROCHA, Welington. **Análise Estratégica de Cadeia de Valor: um Estudo Exploratório do Segmento Indústria – Varejo**. Revista Contemporânea de Contabilidade, ano 04, v. 01, nº 07, Jan.-Jun., 2007.

COELHO, Paulo Sérgio; SILVA, Raimundo Nonato Sousa da. **Um Estudo Exploratório sobre as Metodologias Empregadas em Pesquisas na Área de Contabilidade no EnANPAD**, Revista Contemporânea de Contabilidade. Ano 04, v.1, nº8, Jul./Dez., 2007, p. 139-159.

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

DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antônio. **Alavancas de Controle: Identificando o Alinhamento Estratégico**. Revista del Instituto Internacional de Costos, v. 2, p. 41-66, 2008.

KULMALA, Harri I. **Open-Book Accounting in Networks**. *The Finnish Journal of Business Economics*. 2/2002. P. 157-177.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antonio. **Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: Um Estudo das Práticas Adotadas por Empresas Industriais Conserveiras Estabelecidas no RS**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 43-60, jan./abr. 2006.

MIOTTO, Genossi, Rauch; SOUZA, Marcos Antonio; DIEHL, Carlos Alberto. **Análise dos Reflexos do Posicionamento Estratégico no Resultado de Companhias Aéreas Brasileiras no Período de 2001 a 2005**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 4, n. 1, p. 64-80, jan./mar. 2008.

SOUZA, Bruno; ROCHA, Welington. **Gestão de Custos Interorganizacionais – Ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

SOUZA, Bruno Carlos de. **Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais**. Dissertação, USP, 2008.