
GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS E OPEN-BOOK ACCOUNTING: AS DUAS FACES DA MESMA MOEDA

INTER-ORGANIZATIONAL COST MANAGEMENT AND OPEN-BOOK ACCOUNTING: TWO FACES OF THE SAME COIN

Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP/FEA)
Instituição: Universidade Federal de Uberlândia
Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121, Bl F, Sala 203, Santa Mônica, Uberlândia-MG
Telefone: (34) 99194-6270
E-mail: larafehr@ufu.br

Recebido: 19/01/2018 Aprovado: 24/03/2018
Publicado: 30/03/2018

Sérgio Lemos Duarte
Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP/FEA)
Instituição: Universidade Federal de Uberlândia
Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121, Bl F, Sala 219, Santa Mônica, Uberlândia-MG
Telefone: (34) 99141-9782
E-mail: sergiold@ufu.br

RESUMO

Diante das mudanças no ambiente competitivo global, as empresas têm praticado novas formas de relacionamento e operação. Nesse contexto, a gestão e o controle de custos em uma perspectiva mais ampla ganha destaque. Assim, processos como a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) e o *Open-Book Accounting* (OBA) têm se revelado essencial na busca de competitividade. O objetivo do estudo foi identificar os fatores do contexto relacional que determinam a complementariedade, a similaridade e/ou a distinção entre a Gestão de Custos Interorganizacionais e o *Open-Book Accounting*. Trata-se de um ensaio teórico com base em revisão de literatura sobre os temas. Analisaram-se as dimensões e os fatores relacionais da GCI, fatores contextuais da aplicação do OBA e os preceitos da Economia de Custos de Transação. Dos fatores analisados, apenas o comprometimento apresentou-se distinto na aplicação do OBA e da GCI, benefícios e produtos mostraram-se complementares e os demais (ativos específicos, confiança, cooperação, componentes, dependência, estabilidade/frequência, incerteza/risco, infraestrutura, mecanismos de controle, níveis de competição, nível de relacionamento, oportunismo, porte, racionalidade limitada, salvaguardas, sistema de Contabilidade de Custos, tendência econômica e tipos de cadeia) apresentaram-se similares. Constatou-se, ainda, que o OBA é um processo independente, mas sua aplicação isolada restringe os potenciais benefícios. Ademais, ainda que parte do processo de implementação da GCI requeira nível baixo e pontual de informações, sua efetiva aplicação exige processo contínuo de compartilhamento de informações. O estudo contribui com a literatura também ao propor definições mais claras, objetivas e abrangentes para cada abordagem.

Palavras-chave: Gestão de Custos Interorganizacionais; Open-Book Accounting; Fatores do Contexto Relacional. Ensaio Teórico.

ABSTRACT

Faced with changes in the global competitive environment, companies have practiced new forms of relationship and operation. In this context, management and cost control in a broader perspective is highlighted. Thus, processes such as Interorganizational Cost Management (GCI) and Open Book Accounting (OBA) have been revealed essential in the search for competitiveness. This study aimed to identify the factors of the relational context that determine the complementarity, similarity and/or distinction between Inter-Organizational Cost Management and Open-Book Accounting. This is a theoretical essay based on literature review. It was under analysis: the dimensions and success factors of IOCM; contextual factors of the OBA's application and the precepts of the Economy of Transaction Costs. Considering the analyzed factors, only the commitment was different in the application of OBA and IOCM, benefits, control mechanisms and products were complementary and the others (specific assets, trust, cooperation, components, dependency, stability/frequency, uncertainty/risk, infrastructure, levels of competition, level of relationship, opportunism, size, limited rationality, safeguards, cost accounting system, economic trend and chain types) were similar. It has been found that OBA is an independent process, but its isolated application restricts the potential benefits. In addition, even that part of the IOCM implementation process requires low/pontual level of information, its effective application requires the continuous process of sharing information. It also contributes by proposing more clear, objective and comprehensive definitions for each approach.

Keywords: *Inter-Organizational Cost Management. Open-Book Accounting. Relational Context Factors. Theoretical Essay.*

1 INTRODUÇÃO

Novas formas de relacionamento e de operação entre empresas têm sido praticadas na busca de melhorias em suas cadeias, motivadas, principalmente, pelas mudanças no ambiente competitivo global (KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002).

Com isso, conforme destacam Cooper e Slagmulder (1999), Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2002) e Windolph e Moeller (2012), diversas empresas têm terceirizado a fabricação dos produtos e dos componentes que não dependem de suas competências essenciais, mas que possuem normalmente alto valor agregado, fazendo com que seu sucesso dependa da eficiência de outras empresas.

Assim, as organizações têm construído relacionamentos colaborativos com seus parceiros na busca de eficiência, flexibilidade e vantagem competitiva sustentável (VERSCHOORE; BALESTRIN, 2008; NYAGA; WHIPPLE; LYNCH, 2010).

Nessas circunstâncias, há a necessidade da gestão e controle de custos em uma perspectiva mais ampla, e, portanto, as práticas de gestão de custos passam a alcançar limites que vão além aos de uma única empresa, atingindo a cadeia de valor ou parte dela (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; COOPER; SLAGMULDER, 2004).

Ainda, devido à redução contínua de custos nas organizações, exigida pelo ambiente competitivo, abordagens mais colaborativas para a gestão de custos, como a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI), e a prática do *Open-Book Accounting* (OBA) revelam-se fundamentais nesse contexto (CARR; NG, 1995; MCIVOR, 2001; KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002; COOPER; SLAGMULDER, 2003a; 2003b; 2004; KAJÜTER; KULMALA, 2005; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; FARIA et al., 2013).

Neste trabalho, optou-se por utilizar o termo em português Gestão de Custos Interorganizacionais por ser este já consolidado na literatura nacional, e o termo em inglês *Open-Book Accounting* por ainda não haver consenso de um termo na língua portuguesa.

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

Entretanto a efetiva aplicação da GCI no âmbito estratégico ou no nível operacional (COAD; SCAPENS, 2006) depende de fatores contingenciais.

Os fatores que inibem ou favorecem a GCI são variáveis que influenciam o sucesso de implantação e utilização da ferramenta, e, por sua vez, sofrem influência de questões técnicas, sociais, comportamentais, econômicas e financeiras (SOUZA; ROCHA, 2009). Cooper e Slagmulder (1999, 2003a, 2003b, 2004) corroboram ao afirmarem que a prática da GCI está condicionada à existência de alguns fatores, que se fundamentam nas seguintes dimensões: produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos. Cada dimensão apresenta os fatores que influenciam a aplicação da GCI entre empresas em um relacionamento interorganizacional.

Todavia Kajüter e Kulmala (2005), Agndal e Nilsson (2010) e Kumra, Agndal e Nilsson (2012) ressaltam que os custos precisam ser conhecidos nos vários estágios da cadeia de valor para que sejam geridos eficientemente, o que vislumbra certo grau de transparência das informações entre as empresas.

Nessa perspectiva, o OBA, cuja finalidade principal é possibilitar a colaboração entre comprador e fornecedor, de modo que eles trabalhem juntos para eliminar desperdícios e obter valor para ambos participantes (AGNDAL; NILSSON, 2008), tem sido considerado um instrumento importante para a aplicação da GCI (COOPER; SLAGMULDER, 1999, 2004; MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001; KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002; DEKKER, 2003; KAJÜTER; KULMALA, 2005; COAD; CULLEN, 2006; AGNDAL; NILSSON, 2009, 2010; SUOMALA et al., 2010; HOFFJAN; LÜHRS; KOLBURG, 2011), em consequência da necessidade de abertura de informações de custos entre as partes no relacionamento.

Aguiar, Rezende e Rocha (2008), ao discutirem sobre a complementariedade entre a GCI e o OBA, alegam que a implementação da GCI requer um intercâmbio de informações entre os membros da cadeia de suprimentos, e afirmam ser necessária a presença do OBA nesse contexto. Os autores argumentam, ainda, que a aplicação dessas duas técnicas requer a confiança mútua entre as partes, permitindo, assim, o compartilhamento de informações.

Porém, a confiança nem sempre acontece de forma plena e mutuamente, o que ocorre nos casos em que essas abordagens são aplicadas por imposição (FEHR, 2015). Windolph e Moeller (2012) afirmam que duas técnicas previstas pela GCI, custeio alvo da cadeia e *trade-off* entre preço, funcionalidade e qualidade, não necessariamente dependem de compartilhamento de informações, o que pode ser contraditório, visto que certamente há um certo nível de compartilhamento de informações, ainda que pontual.

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

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

Este estudo contribui ao debater e sugerir definições para a GCI e o OBA, ao buscar entender a necessidade ou não de serem aplicadas em conjunto e os consequentes benefícios gerados nesse contexto,

a partir da identificação dos fatores que determinam a complementariedade, a similaridade e/ou a distinção entre ambas.

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

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, são abordadas as características do Open-Book Accounting e da Gestão de Custos Interorganizacionais.

2.1 Open-Book Accounting

O OBA é uma prática recente, que surgiu com a propagação da produção enxuta por empresas japonesas nos anos de 1990 (KAJÜTER; KULMALA, 2005). Para Kulmala (2003), a prática do OBA sugere que uma empresa revele sua estrutura de custos para outra, com os propósitos de mostrar comprometimento com o relacionamento, fortalecer a sua posição enquanto fornecedora ou compradora entre concorrentes, entender as operações da outra empresa e, ainda, se empenhar para redução de custos. Já Kajüter e Kulmala (2005) afirmam que o OBA significa a distribuição de oferta e demanda de informações entre os membros da cadeia de suprimentos, e inclui a partilha de informações de custos, que geralmente são mantidas em segredo pelas empresas.

Conforme Agndal e Nilsson (2008), o principal propósito do OBA é possibilitar a colaboração entre comprador e fornecedor, de modo que eles trabalhem juntos para eliminar desperdícios e obter valor para ambos. Nessa perspectiva, Romano e Formentini (2012) e DhaifAllah et al. (2016) destacam que o OBA não é uma ferramenta apenas para redução de custos, mas também para melhorar a relação entre as partes envolvidas em uma cadeia de suprimentos.

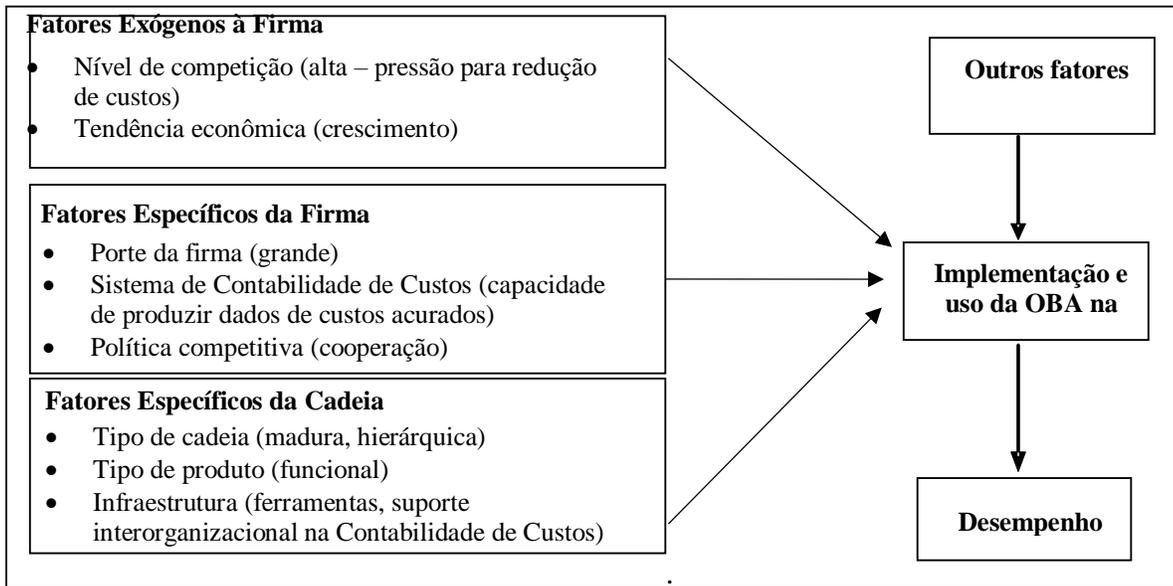
Embora a literatura evidencie os potenciais benefícios gerados a partir do compartilhamento de informações de custos, ela também mostra que uma maior transparência dessas informações pode significar um risco para o fornecedor em relação ao comportamento oportunista do comprador. Romano e Formentini (2012) ressaltam que, nessa situação, o fornecedor pode perceber o OBA como uma tentativa, por parte do comprador, de reduzir preços, por este exercer uma forma de poder contratual.

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

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

Nessa perspectiva, Kajüter e Kulmala (2005) asseveram que são necessárias algumas circunstâncias para que a implementação e o uso do OBA ocorram de forma bem-sucedida. Essas circunstâncias são agrupadas em fatores exógenos à firma, fatores específicos da firma e fatores específicos da cadeia de valor, conforme mostra a Figura 1.

Figura 1: Fatores contextuais para implementação e uso do OBA



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

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

Dado que o OBA constitui um meio para melhorar a eficiência de custos na cadeia e estabelecer confiança na relação comprador-fornecedor (KAJÜTER; KULMALA, 2005), essa ferramenta tem sido considerada fundamental no apoio à aplicação da GCI (COOPER; SLAGMULDER, 1999, 2004; MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001; KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002; DEKKER, 2003; KAJÜTER; KULMALA, 2005; COAD; CULLEN, 2006; AGNDAL; NILSSON, 2009, 2010; SUOMALA et al., 2010; HOFFJAN, LÜHRS; KOLBURG, 2011; DI; WANG, 2017).

2.2 Gestão de Custos Interorganizacionais

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

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

Face ao exposto, encontrar meios que auxiliem a gestão dos custos em uma visão que vai além dos limites da empresa é necessário. Dentro deste contexto insere-se a GCI, tendo como seus precursores Cooper e Slagmulder (1999), que propõem uma modelagem sistemática para análise desse artefato.

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

(2009), a GCI representa um esforço coordenado entre compradores e fornecedores para redução de custos.

O objetivo da GCI, segundo Fayard et al. (2012), é identificar os caminhos para minimizar os custos e aumentar os lucros por meio do trabalho em equipe, ou seja, por meio de cooperação.

Cooper e Slagmulder (1999) destacam que a GCI oferece três oportunidades para redução de custos: durante o desenvolvimento do produto, durante a fabricação do produto e na melhoria da eficiência na interface comprador-fornecedor.

Windolph e Moeller (2012) apontam que a redução de custos durante o desenvolvimento do produto é particularmente importante, porque as pesquisas e os processos de desenvolvimento dos componentes dos principais produtos das empresas fabricantes têm sido realizados por meio de fornecedores externos, tornando-se cada vez mais dependentes da eficiência desses.

Entretanto a efetiva aplicabilidade da GCI no âmbito estratégico ou no nível operacional (COAD; SCAPENS, 2006) depende de fatores contingenciais que merecem atenção.

Tais fatores, que inibem ou favorecem a GCI, são variáveis que influenciam o sucesso de implantação e utilização da ferramenta, e, por sua vez, sofrem influência de questões técnicas, sociais, comportamentais, econômicas e financeiras (SOUZA; ROCHA, 2009).

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

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa foi conduzida na forma de um ensaio teórico. Segundo Severino (2007), um ensaio teórico consiste em uma exposição lógica e reflexiva, mediante rigorosa argumentação e alto nível de interpretação e julgamento pessoal, oferecendo maior liberdade ao autor para defender determinada posição. Esse método permite analisar as pesquisas já publicadas sobre o tema e inferir contribuições a partir desses estudos e das constatações dos autores.

Pretendeu-se identificar e descrever os fatores do contexto relacional que determinam a complementariedade, a similaridade e/ou a distinção entre a GCI e o OBA, propor definições mais claras e objetivas para as duas abordagens e sugerir contribuições. Buscou-se, ainda, demonstrar lacunas e possibilidades de pesquisas que contribuam para a evolução dos temas abordados.

Existem diversos fatores que influenciam a aplicação da GCI, assim como do OBA, os quais fazem parte do contexto relacional dessas abordagens, e podem determinar a complementariedade, a similaridade e/ou a distinção entre elas. Para os propósitos deste trabalho, os fatores considerados em relação à GCI referem-se àqueles do modelo conceitual e os seus fatores relacionais determinantes de sucesso (COOPER e SLAGMULDER, 1999), ou fatores relacionais.

O Quadro 1, na sequência, exhibe os fatores relacionados à GCI.

Quadro 1 - Dimensões e fatores relacionais da GCI

Dimensões da GCI	Subdivisões
Produtos	Funcionalidade, qualidade, preço e custos
Mecanismos	Disciplinadores, capacitores e incentivadores
Componentes	Índice de valor e restrição tecnológica
Tipos de cadeia	Tirana, oligárquica e democrática
Níveis de relacionamento	Familiar, comum, auxiliar e principal
Fatores relacionais da GCI	
Interdependência - Estabilidade - Cooperação - Benefício Mútuo - Confiança	

Fonte: Cooper e Slagmulder (1999).

Embora Cooper e Slagmulder (1999), Souza e Rocha (2008) e Souza e Rocha (2009) considerem a interdependência como um dos fatores que interferem na aplicação da GCI, entende-se que não há necessidade de dependência mútua, mas sim, que uma das partes apresente dependência econômica em relação à outra (FEHR, 2015).

Quanto ao OBA, foram analisados os fatores contextuais propostos por Kajüter e Kulmala (2005), conforme o Quadro 2.

Quadro 2 - Fatores contextuais da aplicação do OBA

Fatores contextuais	Características
Fatores exógenos à firma	Nível de competição e tendência econômica.
Fatores específicos à firma	Porte da firma, sistema de Contabilidade de Custos, cooperação e comprometimento.
Fatores específicos da cadeia	Tipo de cadeia, tipo de produto, infraestrutura e confiança mútua.

Fonte: Kajüter e Kulmala (2005).

Tais fatores referem-se aos ambientes em que a empresa e a cadeia de valor estão inseridos. Ainda, para as duas abordagens, foram considerados os fatores referentes aos preceitos da Economia de Custos de Transação - ECT, que podem influenciar a aplicação da GCI e do OBA, exibidos no Quadro 3:

Quadro 3 - Fatores referentes aos preceitos da ECT

Pressupostos Comportamentais	Racionalidade limitada
	Comportamento oportunista
Atributos das Transações	Especificidade de ativos
	Incerteza e risco
	Frequência e estabilidade
	Salvaguardas

Fonte: Williamson (1985; 1996).

Munday (1992), McIvor (2001), Agndal e Nilsson (2010) e Windolph e Moeller (2012) são exemplos de estudos sobre OBA e GCI que analisaram os resultados de seus estudos com base na ECT. A justificativa apresentada para o uso dessa teoria é que nas relações, de acordo com Williamson (1975), ocorre a assimetria informacional, que afeta negativamente as transações em decorrência do comportamento oportunista, da incerteza relativa à transação, da complexidade dos contratos, da frequência de ocorrência da transação, da especificidade de ativos e da racionalidade limitada dos agentes.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, propõem-se definições para a GCI e para o OBA, e a análise dos fatores do contexto relacional dessas abordagens.

4.1 Definições de GCI e de OBA

Percebe-se que há um debate aberto em relação à caracterização do OBA (CAGLIO; DITILLO, 2012), visto que não há um consenso em relação aos tipos de informações que são compartilhadas na sua aplicação (CAGLIO; DITILLO, 2012; HOFFJAN; KRUSE, 2006), e assim, não se encontrou uma definição clara e objetiva sobre essa ferramenta. De maneira análoga, percebe-se, também, que não há consenso sobre os aspectos teóricos acerca da GCI, identificando-se a falta de uma definição que mostre claramente a amplitude dessa abordagem.

Com relação ao OBA, o Quadro 4 traz um resumo de definições e conceituações sobre tal abordagem:

Quadro 4 - Definições e conceitos sobre o OBA (Continua)

Autor/Ano	Definição ou Conceito	Pontos para debate
Kulmala (2003)	O autor não define, mas afirma que uma empresa revela sua estrutura de custos para mostrar comprometimento com o relacionamento, fortalecer a sua posição enquanto fornecedora ou compradora entre concorrentes, entender as operações da outra empresa e se empenhar para redução de custos.	Apesar do consenso de que há predominância de informações de custos compartilhadas pelo OBA, existem autores que incluem outros tipos de informações, não se limitando a tais (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001; HOFFJAN; LÜRS; KOLBURG, 2011; FEHR, 2015).
Kajüter e Kulmala (2005)	Os autores também não propõem uma definição, mas afirmam que o OBA significa distribuição de oferta e demanda de informações entre os membros da cadeia de suprimentos e inclui a partilha de informações de custos, que geralmente são mantidas em segredo pelas empresas.	Idem comentário anterior sobre o fato de o OBA não se limitar ao compartilhamento de informações de custos.
Hoffjan e Kruse (2006)	Estes autores definem o OBA como um compartilhamento sistemático de informação de custos entre parceiros de negócios, legalmente independentes, que estão além das fronteiras da empresa.	Idem comentário anterior sobre a questão de o OBA não se limitar a informações de custos.
Souza (2008)	O autor define o OBA como um instrumento gerencial de transmissão de informações sigilosas, relevantes no processo de gestão interorganizacional.	Essa definição parece vaga por não especificar os tipos de informações contempladas nesse processo. Ainda, a característica sigilosa das informações tem um caráter subjetivo, dado que uma informação pode ser considerada sigilosa para uma empresa e para outra, não.
Soares (2011)	Esse autor conceitua o OBA como um arranjo que envolve o compartilhamento de informação de custos entre o cliente, a empresa e seus fornecedores.	Idem comentário anterior sobre a questão de o OBA não se limitar a informações de custos.
Windolph e Moeller (2012)	Os autores não definem, porém conceituam o OBA como um subconjunto de troca de informações, dado que normalmente uma transação envolve compartilhamento de informações entre as partes de um relacionamento.	Esses aspectos são insuficientes para caracterizar objetivamente o OBA, visto que não especifica o tipo de informações compartilhadas.
Caglio e Ditillo (2012)	Os autores apenas conceituam o OBA ao afirmarem que essa abordagem inclui todas as informações sigilosas da Contabilidade Gerencial, compartilhadas entre empresas colaboradoras.	Não há uma especificação do tipo de informação envolvida nesse processo; existe o problema quanto serem sigilosas as informações, conforme já comentado e, ainda, muitas vezes o OBA pode ser aplicado de maneira forçada (SEAL et al., 1999; CAR; NG, 1995), como geralmente ocorre na indústria automotiva (FEHR, 2015).

Quadro 4 - Definições e conceitos sobre o OBA (Conclusão)

Autor/Ano	Definição ou Conceito	Pontos para debate
Alenius, Lind e Strömsten (2015)	Tais autores conceituam o OBA como uma divulgação sistemática de informações financeiras e não financeiras, e afirmam que a questão fundamental é identificar como os dados de custos são compartilhados.	Apesar de classificarem as informações quanto à sua natureza, os autores limitam o tipo de informação àquelas relativas a custos.
DhaifAllah et al. (2016)	Estes autores conceituam o OBA como a divulgação e o compartilhamento de informações contábeis no relacionamento comprador-fornecedor.	A prática do OBA não envolve todos os tipos de informações contábeis, mesmo porque vários tipos de informações contábeis já são públicas para muitas empresas. Assim, os autores não conceituam objetivamente o OBA.
Di e Wang (2017)	Os autores ora conceituam o OBA como a divulgação dos dados de custos entre empresas, ora como o compartilhamento de informações e divulgação de dados entre empresas, e citam alguns exemplos de informações divulgadas.	Embora os autores forneçam alguns exemplos de informações divulgadas, os autores não caracterizam objetivamente o OBA por não especificar claramente o tipo de informações compartilhadas.
Ellstrom e Larsson (2017)	Estes autores definem o OBA como a prática de compartilhamento de informações internas de custos e outras informações relacionadas entre empresas.	Apesar de especificarem as informações compartilhadas como as de custos e outras relacionadas, não está claro na definição quais seriam essas “outras informações relacionadas”.

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Percebe-se, pelo Quadro 4, que são destacadas características e tipos de informações compartilhadas, convergindo-se em alguns aspectos, porém não se encontrou uma definição objetiva, clara e abrangente de OBA.

Tendo em vista as lacunas apontadas nas definições e conceitos apresentados, propõe-se a seguinte definição: **Processo de compartilhamento de informações não públicas, relativas a custos, processos e/ou atividades, entre partes em um relacionamento, com o objetivo de otimizar a gestão de custos.**

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

Quanto à GCI, têm-se, no Quadro 5, definições e conceitos sobre essa abordagem, destacando-se os pontos que merecem discussão.

Quadro 5 - Definições e conceitos sobre a GCI

Autor/Ano	Definição ou Conceituação	Pontos para debate
Cooper e Slagmulder (2003)	Os autores definem a GCI como uma abordagem estruturada para a coordenação das atividades da empresa em uma rede de fornecedores de modo a reduzir os custos totais da rede.	A definição foca as atividades, o que a limita. Ainda, o objetivo não é a redução de custos e sim, a otimização da gestão de custos (SOUZA; ROCHA, 2009).
Coad e Collen (2006)	Esses autores não definem a GCI, mas consideram que essa abordagem ocorre entre duas organizações situadas em um ambiente mais amplo, que compreende instituições econômicas, sociais e políticas.	Esse conceito foca a GCI para duas organizações num ambiente mais amplo, porém não considera sua real função e nem o que efetivamente é a GCI.
Lorandi e Bornia (2009)	Os autores definem GCI como um modelo estruturado de coordenação das atividades da empresa em uma cadeia de suprimentos, em que os custos totais no canal são reduzidos.	Idem comentário anterior quanto ao foco somente nas atividades e na redução de custos. Ainda, restringe a uma empresa apenas.
Souza e Rocha (2009)	Esses autores definem a GCI como um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa.	A condição de cooperação restringe a aplicação a GCI por imposição. Foca-se, ainda, no gerenciamento dos custos em si, ao passo que poderia ter uma perspectiva mais ampla, por exemplo, em suas causas.
Agndal e Nilsson (2009)	Os autores conceituam a GCI como esforços coordenados de compradores e fornecedores para a redução de custos.	Idem aos comentários anteriores sobre considerar apenas a redução de custos.
Camacho (2010)	Esse autor não define, mas traz algumas limitações para a aplicação da GCI: a análise deve se delimitar a um estágio relevante da cadeia de valor; deve haver cooperação mútua, não compulsória, entre todos; e, deve-se buscar a maximização do retorno total para todos.	Não se deve limitar a apenas um estágio da cadeia, pois isso restringiria a aplicação da GCI; ainda, a GCI pode ocorrer de forma impositiva; por fim, o retorno pode ser de maneira desigual, considerando, inclusive, o oportunismo dos agentes envolvidos.
Souza, Braga e Krombauer, (2014)	Os autores discutem que a GCI está estruturada na gestão de custos das cadeias de abastecimento, e que exige uma estreita cooperação entre compradores e fornecedores para reduzir custos na rede total.	Idem comentários anteriores sobre a cooperação e a apenas a redução de custos. Outro aspecto, é a indefinição de “rede total”.
Farias (2015)	Esse autor define GCI como uma abordagem estruturada com visão ampla, além das fronteiras da organização, que visa a redução de custos em âmbito interno e externo.	Idem comentários anteriores sobre considerar apenas a redução de custos, e mostra-se redundante tratar âmbito interno e externo, visto que já incluiu a visão ampla.

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Verifica-se, pelo Quadro 5, que a maioria dos autores trata a questão da cooperação nesse processo. Porém, nesse caso, o OBA imposto ou aplicado por meio de coerção, não poderia fazer parte dos propósitos da GCI. Em outras palavras, seria de se esperar que o OBA coercitivo não fosse um instrumento da GCI, dado que não teria como fundamento a cooperação, mas o uso de poder. Contudo, mesmo nessas condições, pode haver cooperação, porém não espontânea.

Percebe-se, assim, não ser necessário o termo cooperação na definição ou conceituação da GCI. Apesar de os autores apontarem características da GCI, não se identificou uma definição clara e ampla. Portanto, sugere-se a seguinte definição: **Processo de gerenciamento de determinantes de custos entre empresas em um relacionamento, com o objetivo de ampliação de lucros, sobras ou superávits.**

É um processo porque envolve um conjunto sequencial de ação para sua aplicação. A inclusão de determinantes de custos na definição de GCI parte do pressuposto de que não a gestão não seria dos custos propriamente ditos, e sim, das suas causas. O objetivo de ampliação de lucro, sobras ou superávits (lucro

para as empresas com fins lucrativos, sobras para as cooperativas e superávits nos casos de empresas sem fins lucrativos) está relacionado ao fato de que as empresas gerenciam custos não apenas para redução dos mesmos.

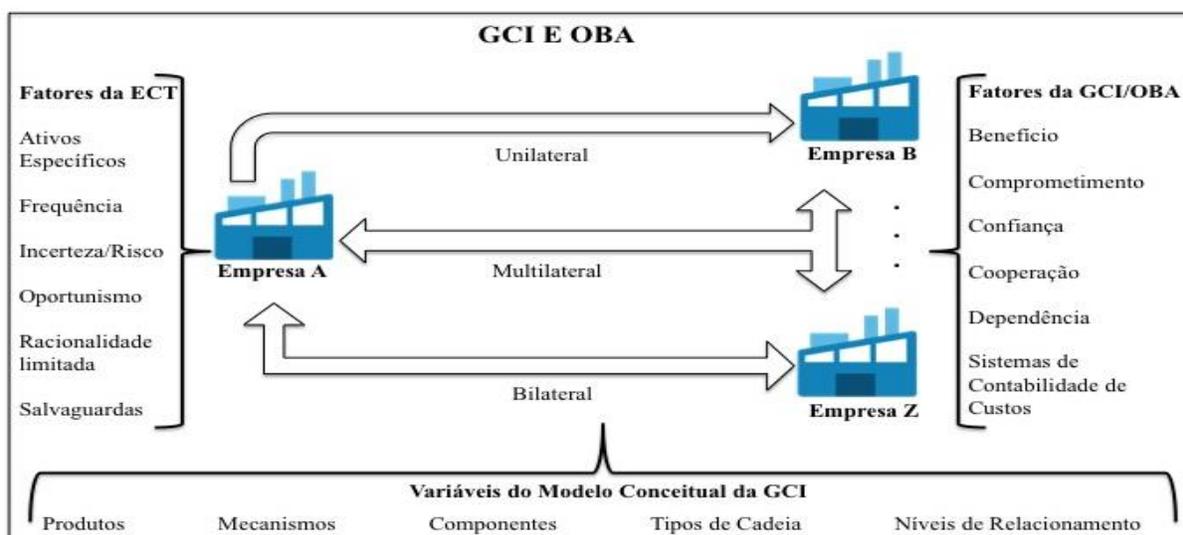
4.2 Análise dos fatores do contexto relacional da GCI e do OBA

O OBA representa um meio para identificar áreas de melhoria na cadeia de valor e verificar, de forma coletiva, a viabilidade de efetivar as devidas alterações (KAJÜTER e KULMALA, 2005). Consequentemente, há um aumento de colaboração entre as empresas (MOURITSEN, HANSEN e HANSEN, 2001). Consoante com Suomala et al. (2010), a implementação de práticas de OBA, pelo fornecedor, pode sinalizar a disposição e o comprometimento para o desenvolvimento de atividades mútuas.

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

Nesse sentido, a Figura 2 apresenta o processo do fluxo e da gestão das informações interorganizacionais.

Figura 2 - Fluxo do Processo de GCI e OBA



Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Tal processo pode ocorrer de maneira unilateral (no sentido do fornecedor para o comprador ou do comprador para o fornecedor, que nesse caso normalmente ocorre por imposição), bilateral (ocorrendo nos dois sentidos) e multilateral (que envolve três ou mais empresas da cadeia). Apesar de o OBA ser aplicável em todas as etapas do processo de GCI, isso pode ocorrer sem uma gestão posterior de custos, conforme já comentado, mas os benefícios esperados, provavelmente, serão restritos.

Com relação à implementação da GCI, Cooper e Slagmulder (1999) indicam oito etapas: 1) identificar as partes do produto que serão adquiridos por fornecedores externos; 2) determinar o nível adequado da relação comprador-fornecedor para os itens adquiridos externamente; 3) identificar os

fornecedores externos de produtos ou componentes com alto valor agregado; 4) desenvolver adequadamente o relacionamento comprador-fornecedor; 5) aumentar a eficiência da interface comprador-fornecedor; 6) desenvolver as habilidades necessárias para as técnicas de GCI; 7) estender a GCI tanto à montante quanto à jusante na cadeia de valor; 8) estender a GCI para as divisões da própria empresa (fornecedores internos).

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

O Quadro 6 exibe os fatores do contexto relacional da GCI e do OBA e sua análise.

Quadro 6 - Análise dos fatores do contexto relacional da GCI e do OBA (continua)

Fatores relacionais da GCI e do OBA		Análise sobre a complementariedade, a similaridade e/ou a distinção entre a GCI e o OBA
1	Especificidade de Ativos	Este fator gera uma maior dependência entre os agentes, tanto no contexto de aplicação do OBA quanto da GCI. Assim, o fator é similar nas duas abordagens.
2	Benefícios	Espera-se que os benefícios gerados ao aplicar somente o OBA, sem uma gestão posterior das informações compartilhadas, sejam restritos em relação ao que se poderia esperar quando aplicado conjuntamente com práticas de GCI. Assim, nesse quesito, as duas abordagens tornam-se complementares .
3	Comprometimento	Ao aplicar apenas o OBA, tende-se a manter um comprometimento menor e com foco diferente, do que quando se aplica também a GCI, em que se espera empenho das partes no cumprimento dos objetivos e metas comuns. Portanto, esse fator tem um efeito distinto em cada uma das abordagens.
4	Confiança	Em ambos os processos, espera-se que a confiança tenha a mesma funcionalidade, pois ela pode ser considerada um pré-requisito para a aplicação tanto do OBA quanto da GCI, e a sua presença facilita os dois processos de forma similar .
5	Cooperação	Esse fator pode contribuir para um maior desempenho na aplicação do OBA e da GCI, visto que há uma perspectiva de maiores benefícios quando os relacionamentos baseiam-se em cooperação. Com isso, não se espera que esse fator se modifique ao aplicar o OBA ou a GCI, sendo, assim, similar em ambos processos.
6	Componentes	Tanto no OBA quanto na GCI, os componentes (índice de valor e restrição tecnológica) apresentam o mesmo foco, ao entender que, dependendo da tecnologia envolvida, por exemplo, as informações serão repassadas a um certo nível de detalhe, e, conseqüentemente, poderão ser geridas dependendo também desse nível de compartilhamento de informações. Portanto, em relação a esse fator, o OBA e a GCI são similares .
7	Dependência	Espera-se que o nível de dependência na aplicação do OBA não se altere quando da aplicação da GCI. Assim, em relação a esse fator, as duas abordagens são similares .
8	Estabilidade – Frequência	Quanto maior a frequência das transações, o que pode levar à estabilidade do relacionamento, mais favorável será o ambiente tanto para o compartilhamento de informações quanto para a aplicação da GCI. Portanto esses fatores não se modificam a depender da abordagem utilizada. Assim, são similares nos dois processos.
9	Incerteza – Risco	Como esses fatores estão relacionadas ao ambiente em que serão aplicados o OBA e a GCI, eles tendem a ser similares nos dois processos, pois a incerteza e o risco presentes no processo de compartilhamento de informações estarão da mesma forma presentes na GCI.
10	Infraestrutura	É essencial que existam recursos e/ou ferramentas que deem suporte interorganizacional na Contabilidade de Custos, sob pena de haver dificuldade no processo de compartilhamento de informações, assim como na aplicação da GCI, sendo, portanto, similares nesse quesito.

Quadro 6 - Análise dos fatores do contexto relacional da GCI e do OBA (conclusão)

Fatores relacionais da GCI e do OBA		Análise sobre a complementariedade, a similaridade e/ou a distinção entre a GCI e o OBA
11	Mecanismos de Controle	Considerando que a aplicação dos mecanismos de controle da GCI (capacitores, disciplinadores e incentivadores), trará os mesmos benefícios nos dois processos, e que, inclusive, o OBA é um dos mecanismos capacitores da GCI, as duas abordagens são similares nesse quesito.
12	Nível de Competição	Dado que em um ambiente com alto nível de competição global há uma pressão para redução de custos, as duas abordagens são similares quanto à esse fator, visto que, para uma efetiva redução/gestão de custos, há a necessidade de compartilhamento de informações.
13	Níveis de Relacionamento	Pela subdivisão dos níveis de relacionamento, a aplicação da GCI é mais favorável nos níveis familiar e principal do que nos níveis auxiliar e comum. Da mesma forma ocorre no compartilhamento de informações. Portanto, os dois processos são similares nesse quesito.
14	Oportunismo	Quando o ambiente de aplicação do OBA e da GCI tem a presença de comportamento oportunista, há um risco de essas abordagens não serem aplicadas efetivamente, comprometendo os benefícios esperados. Assim, essa variável afeta de maneira similar as duas abordagens.
15	Porte da empresa	A implementação e uso do OBA e da GCI são mais propícios em empresas grandes, que possuam sistemas de Contabilidade de Custos capazes de gerar dados acurados. Assim, nesse quesito, os dois processos são similares .
16	Produtos	As informações necessárias para o desenvolvimento desse fator (preço, custo, funcionalidade e qualidade) vão subsidiar os benefícios esperados com a aplicação da GCI. Com isso, verifica-se que o fator produtos é complementar em relação às duas abordagens dado que a informação compartilhada em si não traz os mesmos benefícios se não houver o gerenciamento de custos.
17	Racionalidade Limitada	Dado que na racionalidade limitada os agentes têm restrição de informações (assimetria informacional), devido à incompletude dos contratos, verifica-se que, no OBA, possa também ocorrer restrição no compartilhamento de informações. Conseqüentemente, isso pode afetar a aplicação da GCI. Sendo assim, conclui-se que esse fator é similar nas duas abordagens.
18	Salvaguardas	Quando existem salvaguardas no relacionamento, há a possibilidade de aumentar o nível de compartilhamento de informações, o que, conseqüentemente, auxiliará na aplicação da GCI. Assim, esse fator tem um efeito similar nos dois processos.
19	Sistema de Contabilidade de Custos	Considerando que os sistemas de Contabilidade de Custos nas empresas participantes do processo de aplicação do OBA e da GCI devam conter os mesmos critérios e métodos para possíveis confrontações e gerenciamento, esse fator mostra-se similar nos dois processos.
20	Tendência Econômica	Em um ambiente de alta competição o fator indutor será a tendência econômica, sendo que o crescimento favorece a aplicação do OBA e da GCI. Portanto as duas abordagens são similares quanto a esse quesito.
21	Tipos de Cadeia	Na GCI, os tipos de cadeia (tirana, oligárquica e democrática) influenciam a sua efetiva aplicação, sendo a tirana a mais favorável e a democrática a menos favorável. Da mesma forma ocorre com o OBA. Assim, esse fator apresenta-se similar nas duas abordagens.

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Conforme o Quadro 6, apenas um fator (comprometimento) apresentou-se distinto na aplicação do OBA e da GCI; dois mostraram-se complementares (benefícios e produtos) e os demais, num total de dezoito, apresentaram-se similares nos dois processos. Com isso, pode-se constatar que o OBA é um processo independente, porém necessário para a efetiva gestão de custos interorganizacionais.

Windolph e Moeller (2012) observam que, se por um lado o OBA e a GCI se apresentam como instrumentos de gestão independentes, por outro lado, seus benefícios são relativamente interdependentes e suas aplicações acabam se sobrepondo. Todavia, apesar da possibilidade de aplicação do OBA sem uma posterior gestão de custos, os benefícios gerados, nessas condições, serão restritos. Ainda, algumas

partes do processo de implementação da GCI podem requerer um nível baixo e talvez pontual de informações, porém a efetiva aplicação dessa abordagem exige um processo contínuo de compartilhamento de informações.

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

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

Denota-se, ainda, que a utilização de instrumentos da GCI torna-se bastante limitada sem o compartilhamento de informações de custos (COOPER; SLAGMULDER, 1999; KULMALA, 2002). Corroborando, o OBA pode ser reconhecido como um mecanismo capacitor, previsto na GCI, cujo propósito é auxiliar as empresas da cadeia de valor a encontrarem formas de conciliar suas habilidades e coordenar seus esforços para alcançarem, coletivamente, suas metas de redução de custos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

Uma das contribuições deste trabalho está na sistematização de uma definição de forma mais clara, objetiva e abrangente tanto para o OBA quanto para a GCI. Assim, entende-se que o OBA se refere a um processo de compartilhamento de informações não públicas, relativas a custos, processos e/ou atividades, entre partes em um relacionamento, com o objetivo de otimizar a gestão de custos. E que a GCI é um processo de gerenciamento de determinantes de custos entre empresas em um relacionamento, com o objetivo de ampliação de lucros, sobras ou superávits. Espera-se que as definições propostas contribuam com a literatura, de forma que estudos futuros nessa área possam ser desenvolvidos de maneira mais sistematizada e consistente.

Com as reflexões realizadas nesta pesquisa, pôde-se verificar a importância de se considerar os fatores presentes no contexto relacional do OBA e da GCI, à medida em que estes influenciam as aplicações dessas abordagens, e conseqüentemente, os respectivos benefícios esperados.

Para pesquisas futuras, sugere-se a aplicação empírica desse ensaio teórico com o intuito de validar os resultados aqui encontrados.

REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

_____. Inter-organizational costing, part 2. **Cost Management**, v. 6, n. 17, nov./dez., 2003b.

_____. Inter-organizational cost management and relational context. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, 2004.

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

DHAIFALLAH, B.; AUZAIR, S. M. ; MAELAH, R.; ISMAIL, M. D. Inter-organizational cost management and open book accounting: a review. **Asian Journal of Accounting Perspectives**, v. 9, p. 67-95, 2016.

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

_____. Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and cooperation requirements. **Accounting, Organization and Society**, v. 29, n. 1, p. 27-49, 2004.

DI, W.; WANG, S. Empirical research on the impact of open-book accounting on organizational performance. **Research on Modern Higher Education**, v. 2, p. 199-204, 2017.

DYER, J. H.; CHU, W. The role of trustworthiness in reducing transaction costs e improving performance, empirical evidence from United States, Japan, Korea. **Organization Science**, v. 14, n. 1, p. 57-68, 2003.

ELLRAM, L. M. A structured method for applying purchasing cost management tools. **International Journal of Purchasing and Materials Management**, v. 32, n. 1, p. 11-19, 1996.

ELLSTROM, D; LARSSON, M. H. Dynamic and static pricing in open-book accounting. **Qualitative Research in Accounting Management**, v. 14, n. 1, p. 21-37, 2017.

FARIA, A. C.; SOARES, I. C.; ROCHA, W.; ROSSI, G. B. A prática da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos na região do Grande ABC. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, v. 15, n. 49, p. 617-638, out./dez. 2013.

FARIAS, R. A. S.; GASPARETTO, V. Gestão de custos interorganizacionais: um estudo bibliométrico. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 10, n. 3, p. 80-104, set./dez. 2015.

FAYARD, D.; LEE, L. S.; LEITCH, R. A. KETTINGER, W. J. Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. **Accounting, Organizations and Society**, n. 37, p. 168-187, 2012.

FEHR, L. C. F. A. **Open-Book Accounting e confiança**: influência sobre a satisfação com o relacionamento entre comprador e fornecedores no setor automotivo do Brasil. 2015. 305 f. Tese

(Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

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

_____. LÜHRS, S.; KOLBURG, A. Cost transparency in supply chains: demystification of the cooperation tenet. **Supply Chains**, v. 63, p. 230-251, jul. 2011.

KAJÜTER, P.; KUMALA, H. I. Open-book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, v. 16, p. 179-204, 2005.

KULMALA, H. I.; PARANKO, J.; UUSI-RAUVA, E. The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics**, v. 79, p. 33-43, 2002.

KULMALA, H. I. **Cost Management in Firm Networks**. 2003. 145 p. Tese (Doutor em Tecnologia) – Institute of Industrial Management, Tampere University of Technology, Tampere, 2003.

_____. Developing cost management in customer–supplier relationships: three case studies. **Journal of Purchasing Supply Management**, v. 10, n. 2, p. 65-77, 2004.

LAMMING, R. Squaring lean supply with supply chain management. **International Journal of Operations and Production Management**, v. 16, n. 2, p. 183-196, 1996.

LORANDI, J. A.; BORNIA, A. C. Sistemática de implementação do custeio-alvo na cadeia de suprimentos com o uso do QFD. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 29. 2009, Salvador. **Anais eletrônicos...** Rezende. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2009_TN_STO_093_629_12933.pdf>. Acesso em: 18/07/16.

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

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

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

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

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

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

SOARES, I. C. **A Gestão de Custos Interorganizacionais e a Contabilidade de Livros Abertos em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC.** 2011. 112 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul, 2011.

SOUZA, B. C. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais.** 2008. 141 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____. ROCHA, W. **GCI - Gestão de Custos Interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados.** São Paulo: Atlas, 2009.

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

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

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

WILLIAMSON, O. E. **Markets and Hierarchies - Analysis and Antitrust Implications: a study in the economics of internal organization.** New York: Free Press, 1975.

_____. **The Economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting.** London: Macmillan Free Press, 1985.

_____. **The mechanisms of governance.** New York: Oxford University Press, 1996.

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