

---

# CONFIGURAÇÕES DA GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS: UMA REVISÃO, CONQUISTAS E DIREÇÕES FUTURAS

---

## *INTERORGANIZATIONAL COST MANAGEMENT CONFIGURATIONS: A REVIEW, ACHIEVEMENTS AND FUTURE DIRECTIONS*

---

### **Marivânia Rufato da Silva**

*Doutora em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR)  
Professora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR)*

*Endereço: Via do Conhecimento, s/n - KM 01 - Fraron, Pato Branco - PR, CEP 85503-390.*

*Telefone: (46) 3220-2527*

*E-mail: marivaniar@utfpr.edu.br*

*Recebido: 30/01/2024    Aprovado: 12/04/2024*

*Publicado: 20/04/2024*

### **Simone Bernardes Voese**

*Pós-doutora em Administração pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul (UFMS)  
Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná (UFPR).*

*Endereço: Av. Prefeito Lothario Meissner, 632, 1 andar, Jardim Botânico, Curitiba – PR, CEP 80210-170.*

*Telefone: (41) 3360-4419*

*E-mail: simone.voese@gmail.com*

---

## RESUMO

Este estudo visa analisar a literatura por meio de uma lente que permita compreender as configurações da Gestão de Custos Interorganizacionais em distintos formatos de Relacionamentos Interorganizacionais. Foi realizada a seleção da literatura publicada nas principais bases de dados internacionais, obtendo um portfólio de 14 publicações. A lente adotada para a revisão possibilitou verificar os tipos de relacionamentos explorados na literatura e analisar os mecanismos de Gestão de Custos Interorganizacionais evidenciados em relacionamentos hierárquicos e não-hierárquicos. Os resultados evidenciam que (i) as relações verticais caracterizadas como hierárquicas foram o principal lócus de estudo do tema; (ii) os mecanismos associados aos produtos são mais explorados na literatura do que mecanismos de relacionamento; (iii) apesar da assimetria de poder estar presente na maioria dos relacionamentos estudados, percebe-se que essa não é a principal responsável pela adoção e resultados da Gestão de Custos Interorganizacionais, mas há outros aspectos relacionais entre os parceiros que moldam o processo. A pesquisa contribui com o tema da Gestão de Custos Interorganizacionais ao sinalizar que estudos futuros podem explorar o contexto dos relacionamentos horizontais visando compreender como o ambiente sustenta os demais mecanismos quando na ausência de hierarquia.

**Palavras-chave:** GCI. Relacionamentos Interorganizacionais. Mecanismos.

---

## ABSTRACT

*This study aims to analyze the literature through a lens that allows understanding the configurations of Interorganizational Cost Management in different formats of Interorganizational Relationships. A selection of literature published in the main international databases was carried out, obtaining a portfolio of 14*

*publications. The lens adopted for the review made it possible to verify the types of relationships explored in literature and analyze the Inter-Organizational Cost Management mechanisms evidenced in hierarchical and non-hierarchical relationships. The results show that (i) vertical relationships characterized as hierarchical were the main locus of study of the topic; (ii) the mechanisms associated with products are more explored in the literature than relationship mechanisms; (iii) despite the asymmetry of power being present in most of the relationships studied, it is clear that this is not the main responsible for the adoption and results of Interorganizational Cost Management, but there are other relational aspects between the partners that shape the process. The research contributes to the topic of Interorganizational Cost Management by signaling that future studies can explore the context of horizontal relationships in order to understand how the environment supports other mechanisms when there is no hierarchy.*

**Keywords:** IOCM. Interorganizational Relationships. Mechanisms.

## 1 INTRODUÇÃO

A Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) surgiu na literatura da Contabilidade Gerencial como um processo composto por mecanismos voltados à redução de custos para além das fronteiras organizacionais (COOPER; SLAGMULDER, 1999, 2004). Esse processo foi inicialmente descrito em organizações de manufatura japonesas que adotaram a estratégia de externalização de atividades responsáveis por elevado percentual do valor agregado dos produtos. A partir disso, as organizações compradoras passaram a estabelecer relacionamentos estreitos com seus fornecedores, compartilhando informações, desenvolvendo produtos em conjunto e inovando para melhorar a coordenação e eficiência na cadeia de valor (COOPER; YOSHIKAWA, 1994).

Segundo Cooper e Slagmulder (1999), nessas circunstâncias, a GCI é mais eficiente se aplicada na rede de fornecimento inteira, ao invés de apenas em uma relação comprador-fornecedor. Logo, a quantidade de organizações dominantes e o poder exercido por elas sobre os demais membros de uma rede impactam na difusão do processo. Em vista disso, observa-se na literatura a proposição de que redes com relações hierárquicas favorecem a GCI, enquanto a ausência de uma organização dominante a inibe (COOPER; SLAGMULDER, 1999; KAJÜTER; KULMALA, 2005; SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009).

Ainda assim, não foram identificadas evidências de que a GCI será inviabilizada em redes com relações não-hierárquicas. Apesar de alguns estudos associarem as diferenças de poder nas redes à viabilidade ou probabilidade de sua adoção (CAMACHO, 2010; CAMPOS et al., 2016; CEA et al., 2020; DUARTE, 2017; SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009;), outras pesquisas assinalam que o poder assimétrico pode forçar o compartilhamento de informações de custos entre organizações, mas não garante que outros mecanismos da GCI serão utilizados ou que bons resultados serão obtidos na relação (FEHR; DUARTE, 2018; KAJUTER; KULMALA, 2005).

Adicionalmente, Cooper e Slagmulder (1999) apontam diferenças no conjunto de mecanismos de GCI adotados nas redes conforme a assimetria de poder existente. Para eles, nas redes hierárquicas as organizações centrais estabelecem mecanismos colaborativos formais e regulares em torno da gestão de custos, enquanto nas redes não-hierárquicas a GCI ocorreria como um processo informal embasado nos recursos que a relação pode gerar e em ofertas competitivas entre os parceiros. Esses mecanismos informais, no entanto, não são nomeados nem detalhados pelos autores, contribuindo para a falta de evidências empíricas dos mecanismos de GCI em redes não-hierárquicas (CAMACHO, 2010).

Isso posto, o ambiente de ocorrência e o uso de mecanismos para reduzir custos são aspectos que caracterizam a GCI, e pesquisadores passaram a apontar para a necessidade de compreender sua configuração nos diversos formatos de Relacionamentos Interorganizacionais (RIOs) (CAGLIO; DITILLO, 2008; COOPER; SLAGMULDER, 2004; DHAIFALLAH et al., 2019; FARIA et al., 2013;

KAJUTER; KULMALA, 2005; PIONTKOWSKI; HOFFJAN, 2009; PIONTKOWSKI et al., 2012; YLA-KUJALA; MARTTONEN-AROLA; KARRI, 2018).

O chamado por maior abrangência de contextos nos estudos da GCI é ressaltado ao se considerar que RIOs têm adoção crescente nas práticas empresariais, bem como têm crescido a diversidade de formatos, incluindo além dos acordos comprador-fornecedor, também as alianças estratégicas, *joint ventures*, franquias, parcerias intersetoriais, redes, associações, consórcios, entre outros (PARMIGIANI; RIVERA-SANTOS, 2011). Esses relacionamentos podem se apresentar organizados com orientação vertical a montante (*upstream*) ou a jusante (*downstream*) na cadeia de valor, bem como com orientação horizontal, envolvendo organizações de setores distintos (complementadores) ou pertencentes ao mesmo setor (concorrentes) (CAGLIO; DITILLO, 2008).

A partir disso, este estudo busca responder a seguinte questão: Como a Gestão de Custos Interorganizacionais se configura em diferentes formatos de Relacionamentos Interorganizacionais? Assim, a pesquisa visa analisar a literatura por meio de uma lente que permita compreender as configurações da Gestão de Custos Interorganizacionais em distintos formatos de Relacionamentos Interorganizacionais.

Nesse sentido, a pesquisa contribui com a literatura ao possibilitar compreender a configuração da GCI, especialmente no que se refere aos mecanismos adotados, de acordo com o nível do relacionamento e a estrutura de poder na coordenação do mesmo. Finalmente, o presente estudo se justifica por utilizar em sua análise uma lente que permite compreender conquistas, limitações e apontar um caminho para pesquisas do tema em distintos formatos de RIOs. Isso difere de revisões anteriores nas quais foram explorados apenas o perfil das publicações (FARIAS; GASPARETTO, 2015) ou os mecanismos de GCI (AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008; DHAIFALLAH et al., 2016; GONZAGA et al., 2015; UDDIN, 2013).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Na década de 1990, estudos liderados por Robin Cooper analisaram as práticas de gestão de custos de diversas organizações japonesas adotantes da produção enxuta (*lean production*). A GCI foi descrita em um ambiente com alta externalização de atividades e relacionamentos próximos entre compradores e fornecedores (COOPER; SLAGMULDER, 1999, 2004; COOPER; YOSHIKAWA, 1994).

Quanto ao conteúdo, o processo completo da GCI apresentado por Cooper e Slagmulder (1999, p.10) tem uma configuração composta por mecanismos disciplinadores, que buscam transmitir a pressão por redução de custos para toda a rede de organizações, e mecanismos habilitadores voltados à coordenação de esforços entre as mesmas.

Conforme evidenciado no Quadro 1, esses mecanismos são efetivos se utilizados de maneira integrada e aplicados em duas frentes de gestão: (i) a dimensão do produto, no momento de projetar e fabricar os itens; e (ii) a dimensão de relacionamento, nas atividades e processos de cada interface comprador-fornecedor e na rede de fornecimento completa.

Quadro 1 - O processo de Gestão de Custos Interorganizacionais

GCI		Mecanismos Disciplinadores	Mecanismos Habilitadores
Dimensão de Relacionamento	Rede	- Protocolos de rede	- Relações enxutas com fornecedores
	Interface	- Incertezas reduzidas	- Previsões colaborativas - Reduzir tempo de ciclo
		- Custos de transação reduzidos	- Automatizar atividades - Eliminar atividades duplicadas - Padronizar atividades e processos - Simplificar processos
Dimensão de Produto	Projeto	- <i>Target Costing</i>	- <i>Trade-off</i> FPQ - Investigação de custos interorganizacionais - Gerenciamento de custos simultâneos
	Produção	- <i>Kaizen Costing</i>	- Análise de valor

Fonte: elaborado pelas autoras a partir de Cooper e Slagmulder (1999).

Na dimensão de relacionamento, o nível de rede fornece o ambiente no qual os demais mecanismos podem operar. Nesse, o primeiro mecanismo disciplinador trata dos protocolos ou regras de conduta que regem o comportamento das organizações para que mantenham as características do fornecimento enxuto. Para Cooper e Slagmulder (1999), os protocolos de rede devem garantir padrões estáveis de colaboração, especialmente em momentos de dificuldades, sem sacrificar com isso os benefícios que podem ser obtidos por meio da competição entre as organizações.

Os protocolos de rede são diferentes conforme o tipo de rede em que são negociados e aplicados. Em uma rede do tipo “reino”, em que há uma organização principal, é ela que legisla sobre os protocolos e os aplica de cima para baixo usando seu poder sobre os parceiros. Já nas redes do tipo “baronato”, algumas organizações apresentam equiparada capacidade de domínio e os protocolos são negociados visando equilibrar o poder desses barões, evitar a concorrência excessiva e proteger a sobrevivência da rede. Por fim, em redes do tipo “república”, não há organização dominante e os protocolos são desenvolvidos por acordo mútuo (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Nessa lógica, Cooper e Slagmulder (1999) afirmam que a GCI é mais eficaz em redes com presença de uma organização central, posto que o poder sobre os demais membros pode facilitar que o processo se espalhe.

Quanto ao mecanismo habilitador no nível de rede, as “relações enxutas com fornecedores” apresentam quatro características principais: (i) pequeno número de fornecedores, se comparado com a base dos produtores em massa; (ii) nível do relacionamento que classifica os fornecedores como “comuns”, “subcontratados”, “principais” ou “membros da família” à medida que cresce o grau de interdependência entre as organizações; (iii) natureza do relacionamento, que trata da confiança criada por meio da cooperação e estabilidade da relação, e que permite interações mutuamente benéficas; e (iv) limites organizacionais extrapolados via compartilhamento de recursos (informações, funcionários, pesquisa e desenvolvimento) e investimentos dedicados. Isso posto, cabe salientar que o contexto relacional não é considerado apenas como um antecedente para a GCI ou um resultado decorrente de seu uso. Na configuração apresentada pelos autores, a “relação enxuta com fornecedores” é um mecanismo que compõe o processo.

Em relação à dimensão do produto, os mecanismos da GCI são agrupados no nível de projeto (*design*) e no nível de produção (manufatura). No nível de projeto, o *Target Costing* (TC) é mecanismo disciplinador utilizado para determinar o custo pelo qual um produto com funcionalidade e qualidade específicas deve ser produzido para gerar o nível desejado de lucratividade. Como o TC identifica os itens terceirizados e as organizações onde há problemas para obter custos suficientemente baixos, indica onde a cooperação interorganizacional é necessária.

Cooper e Slagmulder (1999) identificaram três diferentes mecanismos habilitadores que, baseados na técnica de engenharia de valor, foram aplicados no contexto japonês no momento do projeto: *trade-off* FPQ, investigações de custos interorganizacionais e gerenciamento de custos simultâneos. Cada um desses mecanismos reflete o esforço conjunto que as equipes de projeto das diferentes organizações fazem para alcançar as funções do produto sem descumprir o custo-alvo, sendo por vezes citados na literatura como as únicas ou principais práticas de GCI (HAKANSSON; LIND, 2006).

No nível de produção, o *Kaizen Costing* é o mecanismo utilizado para estender a disciplina criada no estágio de projeto. O comprador normalmente usa o *Kaizen Costing* para definir objetivos de redução de custos para seus fornecedores no momento de produção dos itens e, caso isso não possa ser atendido, utiliza-se da análise de valor como mecanismo habilitador. Na análise de valor a funcionalidade do produto não é alterada, portanto o foco é reduzir custos com ambas as organizações explorando soluções e modificando seus processos de manufatura (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

Retomando o Quadro 1, verifica-se que a estrutura apresentada aborda a gestão das relações comprador-fornecedor em nível de rede, a redução de custos no nível de projeto, a redução de custos no nível de produção, e tem-se ainda a opção de reduzir custos no nível de interface, aumentando a eficiência das atividades e processos associados à transferência de bens ou serviços entre as organizações.

No nível da interface, os mecanismos disciplinadores são dois: (i) incertezas reduzidas, que aborda principalmente a necessidade de manter níveis mais baixos de estoques de segurança, o que libera o fluxo de caixa e aumenta índices de giro de ativos nas organizações; e (ii) custos de transação reduzidos, que visa aumentar a eficiência das transações entre os parceiros do RIO via transferência automatizada de informações (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

Para reduzir as incertezas, os mecanismos habilitadores tratam: (i) da elaboração de previsões colaborativas por meio de compartilhamento de informações comprador-fornecedor de forma mais completa, como por exemplo sobre quantidades de demanda e status do pedido; e (ii) da redução do tempo para se comunicar e responder às transações que ligam a interface, por exemplo o tempo de ciclo desde a realização do pedido até sua entrega.

Já os custos de transação são reduzidos por meio de quatro mecanismos habilitadores que tratam da padronização necessária para que as organizações participantes do RIO se comuniquem eletronicamente, sendo: (i) eliminar as atividades duplicadas entre as organizações; (ii) padronizar atividades e processos; (iii) simplificar processos; e (iv) automatizar atividades (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

Reconhecidos os mecanismos que compõem a base conceitual da GCI proposta por Cooper e Slagmulder (1999), é importante considerar que sua origem se deu nos relacionamentos comprador-fornecedor em cadeias de suprimentos que adotaram o conceito de produção enxuta e tinham o objetivo de redução de custos. Já RIOS em contextos distintos podem apresentar diferentes configurações da GCI (COOPER; SLAGMULDER, 2004) e isso, portanto, será melhor explorado a partir da metodologia descrita na próxima seção.

### 3 METODOLOGIA

Foi realizado um processo de seleção da literatura composta por artigos publicados nas principais bases de dados internacionais, como Elsevier, Emerald Insight, Springer e Taylor e Francis, nas quais foram buscados artigos que contivessem no título, resumo ou palavras-chave os seguintes termos em língua inglesa: “*interorganizational cost management*”, “*inter-organizational cost management*”, “*interorganisational cost management*” e “*inter-organisational cost management*”. As buscas foram realizadas no mês de outubro de 2021 e não tiveram delimitação de datas (inicial e final) para as publicações.

A partir do levantamento foram excluídos os artigos repetidos e aqueles que não estavam alinhados ao tema, resultando em um portfólio de 14 publicações, evidenciadas no Quadro 2.

Quadro 2 – Relação dos artigos selecionados para análise

<b>Autores</b>	<b>Título</b>	<b>Periódico</b>	<b>Ano</b>
Cooper, R.; Yoshikawa, T.	<i>Inter-organizational cost management systems: The case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain</i>	<i>International Journal of Production Economics</i>	1994
Cooper, R.; Slagmulder, R.	<i>Interorganizational cost management and relational context</i>	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	2004
Coad, A. F.; Cullen, J.	<i>Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective</i>	<i>Management Accounting Research</i>	2006
Agndal, H.; Nilsson, U.	<i>Interorganizational cost management in the exchange process</i>	<i>Management Accounting Research</i>	2009
Piontkowski, J. O.; Hoffjan, A.	<i>Less is sometimes more: The role of information quantity and specific assets in the propensity to engage in cost data exchange processes</i>	<i>Journal of Purchasing and Supply Management</i>	2009
Suomala, P.; Lahikainen, T.; Lyly-Yrjänäinen, J.; Paranko, J.	<i>Open book accounting in practice – exploring the faces of openness</i>	<i>Qualitative Research in Accounting &amp; Management</i>	2010
Hoffjan, A.; Lührs, S.; Kolburg, A.	<i>Cost Transparency in supply chains: demystification of the cooperation tenet</i>	<i>Schmalenbach Business Review</i>	2011
Möller, K.; Windolph, M.; Isbruch, F.	<i>The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships</i>	<i>Journal of Purchasing and Supply Management</i>	2011
Fayard, D.; Lee, L. S.; Leitch, R. A.; Kettinger, W. J.	<i>Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains</i>	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	2012
Windolph, M.; Moeller, K.	<i>Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?</i>	<i>Management Accounting Research</i>	2012
Piontkowski, J. O.; Hoffjan, A.; Lachmann, M.; Schuchardt, L.D.	<i>Determinants of the Implementation and Long-Term Use of Interorganizational Cost Management Tools – An Experimental Investigation</i>	<i>Performance Measurement and Management Control: Global Issues</i>	2012
Sohn, S. K.; Shin, I. H.; Park, S.	<i>Implementation of interorganizational cost management and its infrastructure: the case of a Korean ‘Chaebol’ firm</i>	<i>Asia Pacific Business Review</i>	2015
Dhaifallah, B.; Md-Auzair, S.; Maelah, R.; Ismail, M. D.	<i>The effect of product complexity and communication quality on IOCM and OBA in buyer–supplier relationships</i>	<i>Journal of Accounting &amp; Organizational Change</i>	2020
Uddin, M. B.; Fu, Y.; Akhter, B.	<i>Inter-organizational cost management: effects of antecedents and methods in a hybrid relational context</i>	<i>Journal of Business &amp; Industrial Marketing</i>	2020

Fonte: elaborado pelas autoras (2023).

A partir disso, a revisão desenvolvida analisa a tipologia dos relacionamentos abordados na literatura de GCI, considerando o nível (vertical ou horizontal) e o tipo de coordenação (hierárquica ou não-hierárquica), associando a essas os mecanismos de GCI identificados (na dimensão de relacionamento e de produto).

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Uma revisão das configurações da GCI na literatura

Para esclarecer as conquistas e limitações da literatura foram analisadas duas dimensões: (i) níveis de relacionamentos; e (ii) hierarquia nas relações e mecanismos de GCI.

#### 4.1.1 Níveis de Relacionamentos Interorganizacionais

Visando um panorama das configurações da GCI nos distintos formatos de RIOS, no Quadro 3 são listados os contextos interorganizacionais que foram explorados nos estudos avaliados, diferenciando os relacionamentos entre os níveis verticais (a montante ou a jusante da cadeia de valor) e horizontais (complementadores, quando formados por organizações de setores distintos, ou concorrentes, quando envolvem organizações pertencentes ao mesmo setor).

Quadro 3 - Tipos de relacionamentos explorados nas pesquisas de GCI

Tipos de Relacionamentos		Autores (ano)
Verticais	A montante	Agndal e Nilsson (2009); Coad e Cullen (2006); Cooper e Slagmulder (2004); Cooper e Yoshikawa (1994); DhaifAllah <i>et al.</i> (2020); Hoffjan, Lührs e Kolburg (2011); Moller, Windolph e Isbruch (2011); Piontkowski e Hoffjan (2009); Piontkowski <i>et al.</i> (2012); Sohn, Shin e Park (2015); Suomala <i>et al.</i> (2010); Windolph e Moeller (2012)
	A jusante	Coad e Cullen (2006)
	Parceiro de negócios	Fayard <i>et al.</i> (2012) ; Uddin, Fu e Akhter (2020)
Horizontais	Complementador	Não foram identificados estudos.
	Concorrente	Não foram identificados estudos.

Fonte: elaborado pelas autoras (2023)

Nota. Coad e Cullen (2006) aparecem em mais de uma linha do quadro porque pesquisaram mais de um tipo de relacionamento.

Percebe-se, no Quadro 3, que as pesquisas de GCI analisadas têm seu foco somente nos RIOS verticais na cadeia de valor, o que corrobora a análise de Caglio e Ditillo (2008) de que a literatura de controle de custos e contabilidade em relações interorganizacionais, de maneira geral, têm ignorado relacionamentos horizontais, seja entre organizações complementadoras ou concorrentes.

A despeito do chamado para expansão do escopo dos estudos da GCI, percebe-se que o foco se mantém a montante da cadeia de valor, ou seja, nas relações entre uma organização focal e seus fornecedores. Na presente pesquisa, identificou-se apenas a publicação de Coad e Cullen (2006) detalhando mecanismos de GCI em RIOS a jusante.

Já as pesquisas de Fayard *et al.* (2012) e Uddin, Fu e Akhter (2020) são apresentadas em linha separada no Quadro 3, pois os autores elaboraram levantamentos que questionavam o respondente sobre relacionamento com “parceiro de negócios considerado importante” e que poderia estar na posição de fornecedor ou cliente na cadeia de valor. Assim, mesmo se referindo a RIOS verticais, não é possível identificar se os resultados são alusivos às relações a montante ou a jusante da cadeia de valor.

#### 4.1.2 Hierarquia nas relações e mecanismos de GCI

Nesta subseção buscou-se identificar os mecanismos de GCI abordados nos estudos e investigar se esses diferem na presença ou ausência de uma organização central. Para isso, os mecanismos identificados nas pesquisas foram classificados nas dimensões de relacionamento e de produto, conforme proposto por Cooper e Slagmulder (1999), enquanto os relacionamentos foram segregados entre

hierárquico (quando há organização central que exerce poder sobre os parceiros) ou não-hierárquico. Dessa maneira, os mecanismos de GCI são apresentados no Quadro 4 separados conforme a hierarquia existente nas relações entre os parceiros.

Quadro 4 - Mecanismos de GCI e hierarquia dos relacionamentos

		Relacionamento	
		Hierárquico	Não-Hierárquico
Mecanismos	Dimensão de Relacionamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Protocolos de rede (Coad; Cullen, 2006)</li> <li>- Mapeamento de atividades e processos* (Coad; Cullen, 2006)</li> <li>- Tempo de ciclo reduzido (Coad; Cullen, 2006)</li> <li>- Eliminar atividades duplicadas (Coad; Cullen, 2006)</li> <li>- Automatizar atividades (Coad; Cullen, 2006)</li> <li>- Equipes interorganizacionais para gerenciar os custos do relacionamento* (Dhaifallah <i>et al.</i>, 2020; Moller; Windolph; Isbruch, 2011; Windolph; Moeller, 2012)</li> <li>- Otimização de processos interorganizacionais* (Moller; Windolph; Isbruch, 2011; Windolph; Moeller, 2012)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Projetos de desenvolvimento de fornecedores* (Agndal; Nilsson, 2009)</li> <li>- Previsões colaborativas (Fayard <i>et al.</i>, 2012)</li> <li>- Gestão interorganizacional dos níveis de estoque* (Fayard <i>et al.</i>, 2012)</li> <li>- Compartilhamento de ativos e de funcionários* (Fayard <i>et al.</i>, 2012)</li> <li>- Atividades colaborativas* (Fayard <i>et al.</i>, 2012)</li> </ul>
	Dimensão de Produto	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Compartilhamento de informações de custos* (Sohn; Shin; Park, 2015)</li> <li>- <i>Open Book Accounting</i> (OBA)* (Hoffjan; Lührs; Kolburg, 2011; Piontkowski <i>et al.</i>, 2012; Suomala <i>et al.</i>, 2010)</li> <li>- Processo conjunto de desenvolvimento de produtos* (Coad; Cullen, 2006; Moller; Windolph; Isbruch, 2011; Windolph; Moeller, 2012)</li> <li>- <i>Target Costing</i> (Cooper; Yoshikawa, 1994; Dhaifallah <i>et al.</i>, 2020; Sohn; Shin; Park, 2015)</li> <li>- <i>Trade-off</i> FPQ (Cooper; Slagmulder, 2004; Cooper; Yoshikawa, 1994; Dhaifallah <i>et al.</i>, 2020; Sohn; Shin; Park, 2015)</li> <li>- Investigação de custos interorganizacionais (Cooper; Slagmulder, 2004; Cooper; Yoshikawa, 1994; Dhaifallah <i>et al.</i>, 2020)</li> <li>- Gerenciamento de custos simultâneos (Cooper; Slagmulder, 2004; Dhaifallah <i>et al.</i>, 2020)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Compartilhamento de informações de custos* (Agndal; Nilsson, 2009)</li> <li>- Análise da cadeia de valor* (Fayard <i>et al.</i>, 2012; Uddin; Fu; Akhter, 2020)</li> <li>- Análise de custos fixos e variáveis* (Fayard <i>et al.</i>, 2012)</li> <li>- Custeio Baseado em Atividades* (Fayard <i>et al.</i>, 2012)</li> <li>- Gestão de Custos da Qualidade* (Fayard <i>et al.</i>, 2012)</li> <li>- OBA* (Agndal; Nilsson, 2009; Fayard <i>et al.</i>, 2012; Piontkowski; Hoffjan, 2009)</li> <li>- <i>Target Costing</i> (Agndal; Nilsson, 2009; Fayard <i>et al.</i>, 2012; Uddin; Fu; Akhter, 2020)</li> <li>- Engenharia de valor (Agndal; Nilsson, 2009)</li> <li>- <i>Trade-off</i> FPQ (Agndal; Nilsson, 2009; Fayard <i>et al.</i>, 2012)</li> <li>- Investigação de custos interorganizacionais (Agndal; Nilsson, 2009; Fayard <i>et al.</i>, 2012; Uddin; Fu; Akhter, 2020)</li> <li>- Gerenciamento de custos simultâneos (Agndal; Nilsson, 2009; Fayard <i>et al.</i>, 2012)</li> <li>- <i>Kaizen Costing</i> (Fayard <i>et al.</i>, 2012)</li> <li>- Análise de valor (Agndal; Nilsson, 2009)</li> </ul>

Fonte: elaborado pelas autoras (2023).

\* práticas evidenciadas nas pesquisas e que não constam como mecanismos de GCI na estrutura conceitual de Cooper e Slagmulder (1999), sendo classificadas na dimensão de produto ou de relacionamento conforme percepção das autoras.

O Quadro 4 exhibe que relacionamentos considerados hierárquicos foram relatados em Coad e Cullen (2006), Cooper e Slagmulder (2004), Cooper e Yoshikawa (1994), DhaifAllah *et al.* (2020), Hoffjan, Lührs e Kolburg (2011), Moller, Windolph e Isbruch (2011), Piontkowski *et al.* (2012), Sohn, Shin e Park (2015), Suomala *et al.* (2010) e Windolph e Moeller (2012).

Desses, Coad e Cullen (2006) foram os únicos que abordaram relações verticais a montante (comprador-fornecedor) e a jusante (comprador-cliente) de uma organização focal. Na rede analisada do setor de confecções, a organização focal foi considerada central por ser a que vende ao cliente final e que coordena o processo de GCI junto às demais. Nesse contexto, a assimetria de poder poderia induzir a conflitos de interesse, mas o fato de existirem rotinas institucionalizadas entre os parceiros facilitou uma trégua no conflito interorganizacional. Ainda assim, cabe ressaltar que essas conclusões são embasadas no ponto de vista da organização focal, não ponderando a percepção dos parceiros.

Quanto aos mecanismos de GCI na dimensão de relacionamento, em Coad e Cullen (2006) é identificado a redução do tempo de ciclo, eliminação de atividades repetidas, assinatura de acordo formal cobrindo direitos e responsabilidades a longo prazo, bem como a implantação de sistema de pedidos online. Além disso, os autores enfatizam a adoção de rotinas de pesquisa, como mapeamento de processos e gerenciamento de atividades da organização focal junto aos fornecedores, distribuidores e clientes. Para os autores, esse foi um mecanismo fundamental na GCI, pois permitiu avaliar as capacidades atuais, modificá-las ou substituí-las, embasando o aprendizado e mudança nas práticas de gestão de custos entre os parceiros. Já na dimensão do produto, identificou-se apenas o redesenho da embalagem, ou seja, um processo conjunto da organização focal com seu distribuidor para desenvolvimento do produto visando melhorar o desempenho.

Cooper e Yoshikawa (1994) e Cooper e Slagmulder (2004) tiveram como objeto de pesquisa relacionamentos verticais a montante em que compradores eram organizações centrais, com grande poder de negociação sobre os fornecedores de primeiro e segundo nível. Apesar da evidente hierarquia pela assimetria de poder, os compradores têm ciência da importância dos fornecedores para sua sobrevivência e preferem priorizar a perspectiva de longo prazo nas relações e manter a viabilidade de todas as organizações na cadeia de valor. Assim, os parceiros optaram pela cooperação para enfrentar a redução nas margens de lucro decorrentes da crescente competitividade no setor.

Em ambos os estudos foram abordados apenas mecanismos de GCI associados ao momento de projeto ou *design* dos produtos. Cooper e Yoshikawa (1994) nomeiam três práticas (TC, *trade-off* FPQ e investigação de custos interorganizacionais), enfatizando que, enquanto a organização dominante utiliza o TC para estabelecer o preço que está disposta a pagar pelas peças de seus fornecedores, esses se utilizam dos demais mecanismos para proteção contra pressões excessivas por redução de custos que levem a vendas com prejuízos. Para essas negociações em torno do custo-alvo os fornecedores precisam compartilhar suas informações de custos conforme modelo de relatório exigido pelo comprador. Já em Cooper e Slagmulder (2004) o TC não é tratado como mecanismo de GCI, mas tem seu papel destacado por ser o responsável por evidenciar a necessidade de intervenções via mecanismo de *trade-off* FPQ, investigação de custos interorganizacionais e gerenciamento de custos simultâneos. Os autores enfatizam também o papel do contexto relacional híbrido na GCI, ainda que esse não seja tratado como um de seus mecanismos.

No setor moveleiro, Sohn, Shin e Park (2015) analisaram relacionamento no qual o comprador é uma grande organização que, diante da necessidade de reduzir custos, assume a liderança do processo de GCI junto aos seus pequenos fornecedores. A pesquisa evidencia que, ainda que a assimetria de poder e a desconfiança fossem evidentes, um programa implantado pelo governo coreano foi o primeiro passo para adoção da GCI de forma eficaz, ao incentivar a cooperação, avaliar esforços de crescimento conjunto e o compartilhamento dos benefícios entre as organizações. Os mecanismos de TC, *trade-off* FPQ e compartilhamento de informações de custos foram adotados por imposição da organização compradora,

mas essa pôde selecionar um rol de fornecedores estratégicos e cooperar com eles para melhoria da competitividade.

Ainda com foco em relacionamentos verticais a montante (comprador-fornecedor) na cadeia de valor, DhaifAllah *et al.* (2020), Moller, Windolph e Isbruch (2011) e Windolph e Moeller (2012) elaboraram surveys em que a existência de assimetria de poder entre as partes do acordo bilateral, mesmo não tendo sido questionada diretamente, fica evidente. Nos três trabalhos é citado o domínio dos compradores na indústria de manufatura e as preocupações dos fornecedores com possíveis ações oportunistas quando da adoção da OBA unilateral influenciada pelos compradores.

Em relação aos mecanismos, Moller, Windolph e Isbruch (2011) e Windolph e Moeller (2012) avaliam práticas amplas de GCI que se referem à dimensão de relacionamento (atividades conjuntas para otimizar e/ou melhorar processos interorganizacionais; equipes interorganizacionais para gerenciamento de custos de relacionamento) e de produtos (processos conjuntos para desenvolvimento de produtos orientados para os custos).

DhaifAllah *et al.* (2020), por sua vez, apesar de terem adotado um instrumento de pesquisa que se propõe a medir a GCI de forma completa, abordam apenas um mecanismo da dimensão de relacionamento e quatro mecanismos da dimensão do produto. Quanto ao relacionamento, é adotado somente um mecanismo nomeado de forma genérica como “gestão de custos de relacionamento”, enquanto na dimensão dos produtos os mecanismos se referem apenas ao nível de projeto. Considerando que o levantamento foi aplicado a diversos setores de manufatura nos quais a etapa de projeto dos itens pode ter diferentes graus de relevância, resultados bem diferentes poderiam ser obtidos caso o constructo da GCI contemplasse também mecanismos no nível de manufatura/produção.

Um estudo intervencionista com foco no papel da OBA como mecanismo de GCI foi realizado por Suomala *et al.* (2010) em duas cadeias de valor nas quais os compradores eram considerados mais poderosos que seus fornecedores, contudo o desenvolvimento do processo, bem como seus resultados foram distintos. No primeiro caso o fornecedor apresentava boa lucratividade e não tinha grande dependência em relação ao comprador, mas via na OBA uma possibilidade de agregar valor ao seu produto e elevar as vendas junto ao comprador. Esse por sua vez buscava aumentar a externalização de suas atividades de produção, passando maior responsabilidades aos fornecedores principais. Assim a OBA foi adotada fortemente baseada na colaboração e voltada a uma situação de ganha-ganha, gerando resultados positivos para ambos.

Já no segundo caso, o fornecedor era pouco lucrativo e dependente da organização compradora, porém não tinha interesse em compartilhar suas informações de custos. Durante a pesquisa, o comprador incitou a concorrência entre esse fornecedor e um outro de segundo nível, fazendo com que a OBA fosse adotada por imposição, porém com muitos problemas relacionados à veracidade dos números divulgados. Depois de bastante atraso no projeto, os pesquisadores verificaram que nesse RIO o fornecedor inicial foi mantido pelo comprador, mesmo tendo custos mais altos que seu concorrente, sendo a explicação disso atribuída às relações pessoais estreitas entre as diretorias desses parceiros (Suomala *et al.*, 2010).

Hoffjan, Lührs e Kolburg (2011) chamam a atenção para as divergências existentes na literatura quanto ao papel da OBA na GCI. Os autores apresentam um panorama, a partir da percepção de 59 especialistas em compras de médias e grandes organizações, sobre como e por que a OBA é utilizada, concluindo que o gerenciamento de custos não é seu principal motivo de uso. Os resultados apontam que essa é considerada um meio para aumentar a pressão sobre os preços dos fornecedores, bem como para facilitar as negociações de valores, devido à objetividade nos dados. Esse uso normalmente é imposto em transações altamente competitivas, principalmente em novos relacionamentos, nos quais os compradores estabelecem a abertura dos dados como condição prévia para assinatura de um contrato. Quanto à adoção da OBA como mecanismo da GCI, essa ocorre somente quando a estratégia de compra é altamente relacional, baseada na cooperação e confiança entre comprador e fornecedor.

Em consonância, Piontkowski e Hoffjan (2009) e Piontkowski *et al.* (2012) elaboraram pesquisas experimentais com foco na OBA aplicadas por meio de *survey* para estudantes de pós-graduação na área de Administração e Contabilidade. Em ambos os estudos os respondentes assumiam a posição do comprador na cadeia de valor e foram questionados sobre a OBA em uma relação vertical, mas, enquanto no último estudo foi explorada a diferença de poder entre os parceiros, no primeiro o RIO foi tratado hipoteticamente como tendo igualdade de poder.

Os resultados de Piontkowski *et al.* (2012) destacam que organizações em situação menos poderosa estão mais inclinadas a aceitar a OBA, possivelmente devido à sua dependência do parceiro e a necessidade de buscar esforço colaborativo em torno dos custos. Em contrapartida, na ausência de hierarquia na relação, Piontkowski e Hoffjan (2009) evidenciam que o compartilhamento inicial de uma pequena quantidade de informações de custos associada a oferta de um ativo específico funciona como dispositivo de comprometimento, aumentando a disposição do parceiro em revelar informações de custos.

No que se refere às relações verticais a montante classificadas como não-hierárquicas, além de Piontkowski e Hoffjan (2009), também em Agndal e Nilsson (2009), Fayard *et al.* (2012) e Uddin, Fu e Akhter (2020) não foi possível identificar uma organização central mais poderosa.

Agndal e Nilsson (2009) analisam relacionamentos comprador-fornecedor na indústria automotiva. Os autores não discutem diretamente questões de poder, mas destacam a cooperação em torno da gestão de custos sem citar qualquer possível dependência assimétrica entre as organizações. Segundo eles, as relações em questão são bem reguladas e formais (contratuais), de longo prazo, baseadas na confiança, compartilhamento de ativos (inclusive da equipe de funcionários) em prol de benefícios mútuos.

Os mecanismos de GCI citados por Agndal e Nilsson (2009) inicialmente foram somente aqueles que compõem a dimensão dos produtos, dividindo-os em três blocos (*Target Costing*, técnicas de *trade-off* e de compartilhamento de informações de custos) e discutindo como esses se alteram nas diferentes atividades do processo de troca. Já nos resultados, os autores concluem que “projetos de desenvolvimento de fornecedores”, focados em processos administrativos e de manufatura, questões de logística, entre outros, também representam esforços conjuntos em torno da gestão de custos. Para eles, a literatura da GCI não trata desses projetos e, considerando que ocorrem depois do início da produção, se enquadrariam no mecanismo de análise de valor ou *Kaizen Costing*. Ainda assim, nesta pesquisa, esses projetos de desenvolvimento de fornecedores foram considerados como parte da dimensão de relacionamento no nível de interface, por se referirem à busca por eficiência nos processos associados à transferência de bens e serviços entre as organizações parceiras.

Finalmente, Fayard *et al.* (2012) e Uddin, Fu e Akhter (2020) elaboraram levantamentos nos quais as questões de hierarquia não foram analisadas nem puderam ser identificadas de maneira subliminar nos estudos, pois segundo Fayard *et al.* (2012), ao adotar a Teoria da Visão Baseada em Recursos, concentraram-se nas ações colaborativas entre organizações que compartilham recursos em uma situação de ganha-ganha.

Quanto aos mecanismos de GCI, em Fayard *et al.* (2012) há uma abordagem bem detalhada, especificando um total de 15 práticas que se encaixam na dimensão dos produtos e de relacionamento, mas que não incluem aspectos comportamentais das relações. Na pesquisa de Uddin, Fu e Akhter (2020) foram considerados como mecanismos de GCI apenas a análise da cadeia de valor, o TC e a investigação de custos junto aos parceiros.

Diante do conteúdo evidenciado, percebe-se que em alguns estudos a GCI é descrita como um conjunto de mecanismos de relacionamento e de produto (AGNDAL; NILSSON, 2009; COAD; CULLEN, 2006; DHAIFALLAH *et al.*, 2020; FAYARD *et al.*, 2012; MOLLER; WINDOLPH; ISBRUCH, 2011; WINDOLPH; MOELLER, 2012), ao passo que outros abordam o tema somente a partir dos mecanismos relacionados ao produto (COOPER; SLAGMULDER, 2004; COOPER;

YOSHIKAWA, 1994; HOFFJAN; LÜHRS; KOLBURG, 2011; PIONTKOWSKI; HOFFJAN, 2009; PIONTKOWSKI *et al.*, 2012; SOHN; SHIN; PARK, 2015; SUOMALA *et al.*, 2010; UDDIN; FU; AKHTER, 2020). Essas diferenças na apresentação suscitam dúvidas sobre o conceito ou composição do processo de GCI de forma completa, por isso busca-se por meio dessa análise mais detalhada expandir a compreensão do tema.

Dentre os artigos que focam somente na dimensão dos produtos, alguns citam um ou mais mecanismos específicos devido ao seu recorte de tema. Suomala *et al.* (2010), Hoffjan, Lührs e Kolburg (2011), Piontkowski e Hoffjan (2009) e Piontkowski *et al.* (2012), por exemplo, exploram exclusivamente o papel da OBA na GCI. Já Cooper e Slagmulder (2004) selecionam só a etapa de desenvolvimento dos produtos como domínio a ser estudado. Em contrapartida, a própria pesquisa inicial publicada no tema por Cooper e Yoshikawa (1994) e, posteriormente, Sohn, Shin e Park (2015) e Uddin, Fu e Akhter (2020) não especificam porque foram pesquisados e/ou descritos só determinados mecanismos da GCI.

Ressalta-se, também, que as diferenças nos mecanismos de GCI, seja na dimensão do relacionamento ou do produto, podem estar associadas às particularidades dos RIOs. Na indústria automotiva, por exemplo, a alta externalização de atividades e alta competitividade entre as organizações levam à concentração de esforços de GCI na etapa de *design* dos itens, por ser considerada a que oferece maiores oportunidades de redução de custos. Quando se altera o setor ou o tipo de produto em questão o processo de GCI pode se mostrar diferenciado, de forma que os mecanismos de relacionamento entre as organizações podem ter maior relevância para a gestão de custos do que mecanismos de projeto ou de manufatura dos produtos.

Tal situação é perceptível no estudo de Coad e Cullen (2006) no setor de confecções, no qual as rotinas de pesquisa realizadas pela organização central permitiram identificar possibilidades de redução de custos melhorando principalmente a eficiência da interface com parceiros a montante e a jusante da cadeia de valor. Assim, nesse caso foram priorizados mecanismos considerados de relacionamento entre as organizações e não aqueles diretamente associados ao *design* ou manufatura dos itens.

Além disso, enquanto a GCI foi apresentada como particularmente importante para as organizações enxutas devido à crescente externalização de atividades e maior proximidade e relevância dos relacionamentos comprador-fornecedor (COOPER; SLAGMULDER, 1999), percebe-se que sua adoção em outros contextos pode levar organizações a repensarem o negócio. Na pesquisa de Coad e Cullen (2006), por exemplo, uma organização do setor de confecção que não utilizava a filosofia de produção enxuta, ao adotar mecanismo de GCI acaba terceirizando atividades relevantes, melhorando a relação com fornecedores e mantendo o foco em suas capacidades essenciais.

Nessa linha de argumentação, considerando que os mecanismos de GCI listados no Quadro 4 foram pesquisados somente em RIOs verticais, em sua maioria compostos de relações a montante na cadeia de valor, buscou-se explorar melhor as características dos contextos relacionais.

Na literatura pesquisada os elementos comportamentais nos RIOs são tratados de diversas formas, seja como fatores antecedentes que podem favorecer ou inibir a adoção da GCI (AGNDAL; NILSSON, 2009; COAD; CULLEN, 2006; DHAIFALLAH *et al.*, 2020; FAYARD *et al.*, 2012; MOLLER; WINDOLPH; ISBRUCH, 2011; PIONTKOWSKI; HOFFJAN, 2009; PIONTKOWSKI *et al.*, 2012; UDDIN; FU; AKHTER, 2020), como infraestrutura ou características de interação que mudam junto com os mecanismos adotados (COOPER; SLAGMULDER, 2004; COOPER; YOSHIKAWA, 1994; SOHN; SHIN; PARK, 2015) ou como fatores que influenciam no resultados alcançados com o uso (HOFFJAN; LÜHRS; KOLBURG, 2011; SUOMALA *et al.*, 2010; WINDOLPH; MOELLER, 2012).

Isso posto, são sintetizados no Quadro 5 os aspectos relacionais relevantes identificados nas pesquisas e que não foram considerados como parte integrante dos mecanismos de GCI pelos autores.

Quadro 5 – Aspectos relacionais não tratados como mecanismos de GCI

Aspectos relacionais antecedentes da GCI	Benefício mútuo (Uddin; Fu; Akhter, 2020) Compartilhamento de conhecimento (Uddin; Fu; Akhter, 2020) Compartilhamento de informações (Coad; Cullen, 2006; Fayard <i>et al.</i> , 2012; Uddin; Fu; Akhter, 2020) Compartilhamento de recursos (Uddin; Fu; Akhter, 2020) Comprometimento (Moller; Windolph; Isbruch, 2011; Piontkowski; Hoffjan, 2009; Piontkowski <i>et al.</i> , 2012) Comunicação (Fayard <i>et al.</i> , 2012; Uddin; Fu; Akhter, 2020) Confiança (Agndal; Nilsson, 2009; Coad; Cullen, 2006; Fayard <i>et al.</i> , 2012; Uddin; Fu; Akhter, 2020) Cooperação (Agndal; Nilsson, 2009; Uddin; Fu; Akhter, 2020) Espírito de justiça (Fayard <i>et al.</i> , 2012) Estrutura de poder (Piontkowski <i>et al.</i> , 2012) Interdependência (Agndal; Nilsson, 2009; Piontkowski; Hoffjan, 2009; Piontkowski <i>et al.</i> , 2012; Uddin; Fu; Akhter, 2020) Qualidade da comunicação (Dhaifallah <i>et al.</i> , 2020) Reciprocidade (Piontkowski; Hoffjan, 2009; Piontkowski <i>et al.</i> , 2012; Uddin; Fu; Akhter, 2020) Rede de comunicação interpessoal (Fayard <i>et al.</i> , 2012) Relações de longo prazo (Agndal; Nilsson, 2009; Coad; Cullen, 2006; Uddin; Fu; Akhter, 2020)
Aspectos relacionais que se alteram com a GCI	Compartilhamento de recursos (Cooper; Slagmulder, 2004) Confiança (Cooper; Slagmulder, 2004; Cooper; Yoshikawa, 1994; Sohn; Shin; Park, 2015) Cooperação (Cooper; Yoshikawa, 1994; Sohn; Shin; Park, 2015) Interdependência (Cooper; Slagmulder, 2004) Compromisso Bilateral (Cooper; Slagmulder, 2004)
Aspectos relacionais que influenciam no resultado da GCI	Confiança (Hoffjan; Lührs; Kolburg, 2011) Cooperação (Hoffjan; Lührs; Kolburg, 2011) Estrutura de poder (Hoffjan; Lührs; Kolburg, 2011) Relações pessoais (Suomala <i>et al.</i> , 2010)

Fonte: elaborado pelas autoras (2023).

Além dos aspectos evidenciados, pontua-se que a questão do oportunismo, abordada na pesquisa de Windolph e Moeller (2012), não foi incluída no Quadro 5 porque o efeito testado pelos autores não se confirmou. Isso indica que as informações compartilhadas no processo de GCI não levam às mesmas preocupações com comportamento oportunista do comprador do que quando, por exemplo, adota-se exclusivamente a OBA unilateral.

É perceptível no Quadro 5, que a maior quantidade de aspectos relacionais citados nas pesquisas foi tratada como fatores antecedentes à GCI. Moller, Windolph e Isbruch (2011) testaram o comprometimento e a confiança como pré-requisitos para OBA e GCI, pois esses funcionariam como salvaguardas contra o comportamento oportunista. Os resultados confirmam que o compromisso do comprador é crítico para a GCI, enquanto a confiança do fornecedor não apoia o efeito positivo. Para os autores, esses achados surpreendem, mas evidenciam que o esforço colaborativo na busca por benefícios mútuos, pode implicar em menores preocupações com o oportunismo e, conseqüentemente, menor relevância da confiança no RIO.

Em Piontkowski e Hoffjan (2009) é possível perceber que dispositivos de compromisso e reciprocidade entre os parceiros impactam na propensão de uso da OBA em relações interdependentes em torno da estrutura de custos. Piontkowski *et al.* (2012) pesquisam esses mesmos aspectos e incluem a estrutura de poder, concluindo que os participantes mostram menor inclinação para uso da OBA quando estão em uma posição de maior poder do que o parceiro.

Segundo Coad e Cullen (2006), relações com rotinas institucionalizadas levam a caminhos previsíveis e estabilidade no comportamento dos parceiros, facilitando uma trégua no conflito interorganizacional e fornecendo uma base para a confiança. Relações com rotinas institucionalizadas são relações estreitas, de longo prazo e com compartilhamento de informações, e esses aspectos comportamentais são considerados pelos autores como fundamentais para favorecer a adoção da GCI.

Para Fayard *et al.* (2012), aspectos comportamentais de confiança, comunicação, espírito de justiça, rede de comunicação interpessoal e busca de conhecimento via compartilhamento de informações são considerados componentes da “capacidade de absorção” da organização e essa não é avaliada como mecanismo da GCI, mas sim como um recurso antecedente que contribui para seu desenvolvimento. Segundo eles, a capacidade de absorção é um recurso que contribui para o desenvolvimento da GCI, sendo que para aumentar esse recurso as organizações devem se comunicar com frequência com seus parceiros, desenvolver a confiança e melhorar a abertura para o compartilhamento de informações.

Uddin, Fu e Akhter (2020) tratam de aspectos relacionais divididos em dois constructos considerados antecedentes da GCI: (i) o contexto relacional híbrido, que envolve compartilhamento de recursos, confiança, compromisso bilateral, relacionamento estável, benefício mútuo e colaboração; e (ii) o de capacidades de GCI, sendo a confiança e dependência entre organizações, compartilhamento de conhecimento, comunicação e compartilhamento de informações.

Frente à relevância do compartilhamento de informações, DhaifAllah *et al.* (2020) analisam a qualidade da comunicação (compreendida como a comunicação precisa, oportuna, confiável, completa e adequada) e buscam suas relações com a GCI e OBA, confirmando que há uma influência positiva.

Apesar de Agndal e Nilsson (2009) tratarem aspectos relacionais como fatores antecedentes à GCI, é possível questionar essa escolha. Os autores afirmam, por exemplo, que os compradores pesquisados não adotavam o custo alvo como principal critério para selecionar fornecedores, mas consideravam principalmente o tempo de relação, a capacidade de trabalhar junto, a confiança e as experiências passadas. Logo, é evidente que esses aspectos não são só antecedentes da adoção de GCI, mas também interferem de maneira direta nesse processo de gestão.

Na sequência, no conjunto de “aspectos relacionais que se alteram com a GCI” são evidenciados os elementos comportamentais que se modificam junto ao desenvolvimento das práticas.

Cooper e Slagmulder (2004) abordam os chamados contextos relacionais híbridos, que têm como atributos: (i) a interdependência, nesse caso caracterizada pela dependência conjunta do comprador e fornecedor para realizar o *design* dos produtos; (ii) compartilhamento de recursos (ativos e informações); (iii) compromisso bilateral, que é percebido na estabilidade e colaboração na relação; e (iv) a adoção da confiança como principal estrutura de governança, funcionando como mecanismo de incentivo e de salvaguarda para os parceiros e estimulando a inovação entre as organizações. Para os autores, é esse contexto relacional híbrido que permite que, mesmo em um cenário de assimetria de poder, possa haver cooperação e compartilhamento de benefícios.

Já Sohn, Shin e Park (2015) enfatizam que, apesar da confiança ser apontada como antecedente da GCI na literatura, o processo pode ocorrer também na falta dessa, pois outros mecanismos podem assumir inicialmente esse papel. Os autores se embasam no caso da Coreia, no qual a falta de confiança e as políticas governamentais voltadas a soluções ganha-ganha entre grandes e pequenas organizações interdependentes embasaram o início do processo. A partir disso, a confiança foi sendo desenvolvida como uma infraestrutura de GCI, baseada principalmente nos esforços conjuntos de cooperação.

Portanto, para esse conjunto de estudos, os mecanismos para reduzir custos não foram adotados primeiro e depois o ambiente foi adaptado, tampouco foi alterado o contexto relacional para posteriormente desenvolver os mecanismos, mas sim o ambiente de ocorrência foi modificado contemporaneamente com o desenvolvimento da capacidade de realizar a GCI (COOPER; SLAGMULDER, 2004). Diante do exposto e da estrutura conceitual proposta por Cooper e Slagmulder (1999), pode-se dizer que, se por um lado os mecanismos de GCI aplicáveis à dimensão do produto (por

exemplo o *trade-off* FPQ ou gerenciamento de custos simultâneos) são selecionados considerando-se as características do relacionamento existente (como os protocolos de rede e tipo de relação), por outro lado a própria dimensão do relacionamento se modifica com o desenvolvimento dessas práticas.

No que se refere ao último conjunto apresentado no Quadro 5, sobre “aspectos relacionais que influenciam nos resultados da GCI”, Suomala *et al.* (2010) citam que laços pessoais de afeto ou amizade entre atores de organizações parceiras afetam significativamente os resultados da OBA. Ainda Hoffjan, Lührs e Kolburg (2011) concluíram que, em relações baseadas na confiança e cooperação, a OBA é utilizada para fins de gestão de custos, enquanto nos casos em que é imposta via assimetria de poder, seu uso e resultados estão atrelados à pressão na negociação de preços entre as organizações.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebe-se que a estrutura de poder aparece de diferentes formas na literatura da GCI; por isso, o interesse em melhor assimilar essa relação. Retomando à proposta de Cooper e Slagmulder (1999), verifica-se que a estrutura de poder de uma rede é associada à facilidade com que a GCI se difunde e ao conjunto de mecanismos adotados.

Quanto à primeira afirmação, ainda que os artigos analisados nessa revisão não tenham contemplado redes inteiras, as evidências e discussões dos autores indicam que a presença de uma organização central mais poderosa realmente pode forçar a adoção de certos mecanismos, como a OBA, por exemplo, mas isso normalmente está mais associado ao comportamento oportunista do que ao efetivo processo de GCI (HOFFJAN; LÜHRS; KOLBURG, 2011; PIONTKOWSKI *et al.*, 2012).

Em relação à segunda afirmação, Cooper e Slagmulder (1999) consideram que nas redes hierárquicas as organizações centrais estabelecem mecanismos formais de GCI, como compartilhamento de informações, estabelecimento de padrões de qualidade e funcionalidade e o desenvolvimento conjunto das capacidades necessárias para atingi-los. Já nas redes em que não há uma organização central, as relações seriam passageiras, informais e igualitárias, com a GCI sendo alcançada por meio de processo informal de ofertas, aceites e rejeições voltadas à eficiência. Isto posto, os autores consideram que, enquanto o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* estão no cerne da GCI em redes hierárquicas, nas não-hierárquicas são as ofertas competitivas e os recursos centrais obtidos na relação seus principais mecanismos.

Isso vai de encontro às evidências do Quadro 4, no qual percebe-se que as relações não-hierárquicas também podem ser de longo prazo e incluir mecanismos que poderiam ser entendidos como formais, por exemplo TC, *Kaizen Costing*, *trade-off* FPQ, entre outros. Ainda assim, ressalta-se que no processo de revisão de literatura elaborado no presente estudo, apenas a pesquisa de Agndal e Nilsson (2009) se refere a um RIO comprador-fornecedor em que não foi identificada assimetria de poder, sendo que as demais pesquisas classificadas como não-hierárquicas tratam-se de levantamentos e experimentos.

A partir da análise realizada é possível concluir que o foco das discussões tem se mantido em relações verticais comprador-fornecedor, especialmente em RIOS caracterizados como hierárquicos. Apesar da assimetria de poder estar presente na maioria das pesquisas, percebe-se que não é a hierarquia a principal responsável pela adoção e resultados da GCI, mas há outros aspectos relacionais entre os parceiros que moldam essa configuração do processo.

Assim, percebe-se que o vazio na literatura da GCI em RIOS horizontais é um importante caminho a ser percorrido. Estudos nessa área podem trazer contribuições para ampliar a compreensão sobre os mecanismos em relações não-hierárquicas e sobre a associação da presença ou ausência de hierarquia entre os parceiros e a configuração da GCI.

Destaca-se, ainda, nos resultados desta pesquisa, que os mecanismos de GCI diretamente associados aos produtos são mais explorados na literatura do que mecanismos de relacionamento. Estudos futuros podem focar em entender como o ambiente sustenta os demais mecanismos em relações onde espera-se encontrar ausência de hierarquia.

Finalmente, cumpre ressaltar que o conceito inicial de GCI a apresenta como uma abordagem estruturada para coordenar atividades de organizações em uma rede de fornecimento de modo que os custos totais na rede sejam reduzidos (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Pesquisas como as de Cooper e Slagmulder (2004), Moller, Windolph e Isbruch (2011) e Windolph e Moeller (2012) também abordam que o objetivo do processo é a redução de custos.

Essa finalidade é coerente com o foco da produção enxuta, bem como condiz com o forte embasamento teórico na Economia dos Custos de Transação (ECT) (COAD; CULLEN, 2006; SUOMALA *et al.*, 2010; UDDIN; FU; AKHTER, 2020; UDDIN; HASSAN, 2011). Entretanto, os contextos relacionais são heterogêneos e os objetivos da GCI podem ser mais amplos, como por exemplo a criação de valor e melhoria da posição estratégica da organização (FAYARD *et al.*, 2012; UDDIN; FU; AKHTER, 2020). Portanto, a GCI pode ter sua compreensão ampliada ao se diversificar os contextos pesquisados e utilizar abordagens teóricas que reconheçam a diversidade de formatos e a complexidade dos objetivos dos RIOs.

## REFERÊNCIAS

AGNDAL, H; NILSSON, U. Interorganizational cost management in the exchange process. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 2, p. 85-101, 2009.  
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.07.001>

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, 2008.

CAGLIO, A.; DITILLO, A. A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 7-8, p. 865-898, 2008.

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. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

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

CEA, V. N. O.; MUÑOZ, C. D. P. G.; QUEZADA, E. I. R.; ROCHA, W. Gestión de costos interorganizacionales en una empresa productora de alimentos para peces. **Custos e@ gronegocio on line**, v. 16, n. 4, p. 370-388, 2020.

COAD, A. F.; CULLEN, J. Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 4, p. 342-369, 2006.

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

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Interorganizational cost management and relational context. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 1, p. 1-26, 2004.

COOPER, R.; YOSHIKAWA, T. Inter-organizational cost management systems: The case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. **International Journal of Production Economics**, v. 37, n. 1, p. 51-62, 1994.

DHAIFALLAH, B.; MD-AUZAIR, S.; MAELAH, R.; ISMAIL, M. D. Inter-organizational cost management and open book accounting: a review. **Asian Journal of Accounting Perspectives**, v. 9, n. 1, p. 67-96, 2016.

DHAIFALLAH, B.; MD-AUZAIR, S.; MAELAH, R.; ISMAIL, M. D. Measuring Inter-organizational Cost Management and Open Book Accounting. **Journal Pengurusan**, n. 56, p. 119-132, 2019.

DHAIFALLAH, B.; MD-AUZAIR, S.; MAELAH, R.; ISMAIL, M. D. The effect of product complexity and communication quality on IOCM and OBA in buyer-supplier relationships. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 16, n. 1, p. 1-29, 2020.

DUARTE, S. L. **Gestão de Custos Interorganizacionais em organizações cooperativas e investor owned firms (IOFs) no setor de cafeicultura no Brasil**. 2017. Tese (Doutorado em Ciências) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

FARIA, A. C. D., 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 de Negócios**, v. 15, p. 617-638, 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, 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**, v. 37, n. 3, p. 168-187, 2012.

FEHR, L. C. F. A.; DUARTE, S. L. Gestão de Custos Interorganizacionais e Open-Book Accounting: as Duas Faces da Mesma Moeda. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 23, n. 1, p. 70-87, 2018.

GONZAGA, R. P.; AILLÓN, H. S.; FEHR, L. C. F. A.; BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Mecanismos Disciplinadores da Gestão de Custos Interorganizacionais e Economia dos Custos de Transação: um ensaio teórico. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 9, n. 3, p. 258-274, 2015.

HAKANSSON, H.; LIND, J. Accounting in an interorganizational setting. **Handbooks of management accounting research**, v. 2, p. 885-902, 2006.

HOFFJAN, A.; LÜHRS, S.; KOLBURG, A. Cost Transparency in supply chains: demystification of the cooperation tenet. **Schmalenbach Business Review**, v. 63, p. 230-251, 2011.

KAJÜTER, P.; KULMALA, H. I. Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 2, p. 179-204, 2005.

MÖLLER, K.; WINDOLPH, M.; ISBRUCH, F. The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships. **Journal of Purchasing and Supply Management**, v. 17, n. 2, p. 121-131, 2011.

PARMIGIANI, A.; RIVERA-SANTOS, M. Clearing a path through the forest: A meta-review of interorganizational relationships. **Journal of Management**, v. 37, n. 4, p. 1108-1136, 2011.

PIONTKOWSKI, J. O.; HOFFJAN, A. Less is sometimes more: The role of information quantity and specific assets in the propensity to engage in cost data exchange processes. **Journal of Purchasing and Supply Management**, v. 15, n. 2, p. 71-78, 2009.

PIONTKOWSKI, J.O.; HOFFJAN, A.; LACHMANN, M.; SCHUCHARDT, L.D. Determinants of the Implementation and Long-Term Use of Interorganizational Cost Management Tools – An Experimental Investigation. In: Davila, A., Epstein, M.J. & Manzoni, J.-F. (Ed.). **Performance Measurement and Management Control: Global Issues**. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, 2012. p. 223-246.

SOHN, S. K.; SHIN, I. H.; PARK, S. Implementation of interorganizational cost management and its infrastructure: the case of a Korean ‘Chaebol’ firm. **Asia Pacific Business Review**, v. 21, n. 2, p. 228-250, 2015.

SOUZA, B. C. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais**. 2008. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

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

SUOMALA, P.; LAHIKAINEN, T.; LYLÿ-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.

UDDIN, M. B. Techniques of interorganizational cost management: A review essay. **Journal of Statistics and Management Systems**, v. 16, n. 1, p. 89-108, 2013.

UDDIN, M. B.; FU, Y.; AKHTER, B. Inter-organizational cost management: effects of antecedents and methods in a hybrid relational context. **Journal of Business & Industrial Marketing**, v. 35, n. 5, p. 909-923, 2020.

WINDOLPH, M.; MOELLER, K.. Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? **Management Accounting Research**, v. 23, n. 1, p. 47-60, 2012.

YLA-KUJALA, A.; MARTTONEN-AROLA, S.; KARRI, T. Finnish “state of mind” on inter-organizational integration: A cost accounting and cost management perspective. **IMP journal**, v. 12, n. 1, p. 171-191, 2018.