

A importância da Contabilidade para a avaliação de performance no Supply Chain Management

Juliana Matos De Meira

Cláudio De Araújo Wanderley

Luiz Carlos Miranda

Resumo:

Este trabalho aborda o papel da Contabilidade para a avaliação de performance no ambiente de Supply Chain Management - SCM (Gerenciamento de Cadeias de Produção ou Cadeias de Valor). A metodologia utilizada é a pesquisa bibliográfica, principalmente baseada em teses, dissertações, revistas e sites da internet que abordam temas relacionados com o objetivo deste estudo. Verificou-se que a política do OBA - Open Book Accounting, que propõe a divulgação de informações contábeis para outros elos da cadeia de produção é uma nova forma de pensar que começa a ser utilizada pelas empresas. Apesar disso, é necessária uma evolução na Contabilidade, especialmente em suas informações gerenciais, pois as mesmas não estão rapidamente disponíveis dentro das empresas individuais, nem cruzando seus limites legais, o que torna difícil a obtenção de vantagens de sinergia de redução de custos que deve existir no SCM.

Área temática: *Controladoria*

A importância da Contabilidade para a avaliação de performance no *Supply Chain Management*

Juliana Matos de Meira (Universidade Federal de Pernambuco) juliana1404@hotmail.com

Cláudio de Araújo Wanderley (Faculdade Boa Viagem) claudiowanderley@hotmail.com

Luiz Carlos Miranda (Universidade Federal Rural de Pernambuco) lc-miranda@uol.com.br

Resumo

Este trabalho aborda o papel da Contabilidade para a avaliação de performance no ambiente de Supply Chain Management - SCM (Gerenciamento de Cadeias de Produção ou Cadeias de Valor). A metodologia utilizada é a pesquisa bibliográfica, principalmente baseada em teses, dissertações, revistas e sites da internet que abordam temas relacionados com o objetivo deste estudo. Verificou-se que a política do OBA – Open Book Accounting, que propõe a divulgação de informações contábeis para outros elos da cadeia de produção é uma nova forma de pensar que começa a ser utilizada pelas empresas. Apesar disso, é necessária uma evolução na Contabilidade, especialmente em suas informações gerenciais, pois as mesmas não estão rapidamente disponíveis dentro das empresas individuais, nem cruzando seus limites legais, o que torna difícil a obtenção de vantagens de sinergia de redução de custos que deve existir no SCM.

Palavras-Chave: Performance, Supply Chain Management,, Contabilidade Gerencial.

Área Temática: Controladoria.

1. Introdução

Diante de um ambiente empresarial cada vez mais competitivo, o *Supply Chain Management* - SCM (Gerenciamento de Cadeias de Produção ou Cadeias de Valor) vem se tornando um tópico importante, que vem sendo reconhecido por seu potencial de criação de vantagem competitiva para as empresas. O SCM pressupõe que para assegurar sua competitividade, a empresa deve ser vista apenas como parte da cadeia de produção e que a otimização da eficiência de elos isolados dessa cadeia não é suficiente. Portanto, é necessário preocupar-se também com os resultados dos demais elos da cadeia de produção da qual a empresa faz parte.

A avaliação do desempenho empresarial é realizada através de medidas, também conhecidas como indicadores de desempenho, que auxiliam os gestores no processo de tomada de decisão. Tradicionalmente, a ênfase era na utilização de medidas financeiras, obtidas com base nas informações contábeis. No entanto, com as mudanças no ambiente econômico, aumentando a competitividade entre as empresas, a Contabilidade passou a receber críticas de diversos estudiosos como Shank e Govindarajan (1997), Johnson (1994) e Kaplan e Norton (1997). As críticas desses autores são voltadas para o modelo tradicional de contabilidade, baseado em relatórios financeiros relativos a operações passadas, sem preocupação com o futuro da empresa. O que vem sendo proposto é a intensificação do uso de medidas não financeiras para o processo de tomada de decisões gerenciais.

Além disso, o processo de medição de desempenho deve ultrapassar as fronteiras legais das empresas, levando em consideração os resultados dos demais elos da cadeia de

produção. Na área contábil, ainda é pequeno o número de pesquisas que tratam sobre a medição de desempenho no ambiente do SCM. No âmbito internacional, podem ser destacados os trabalhos de Dekker e Goor (2000); Manunen (2000); e LaLonde e Pohlen (1996). E no contexto nacional, os trabalhos de Miranda (2002) e Miranda et al. (2001). Considerando a relevância do tema para as organizações do contexto atual de grande competição, o foco deste trabalho é discorrer sobre a importância da Contabilidade no processo de avaliação de desempenho no ambiente de SCM.

A metodologia utilizada é a pesquisa bibliográfica, principalmente em teses, dissertações, revistas e *sites* da internet que abordam temas relacionados com o objetivo deste estudo. O trabalho está estruturado em quatro seções, além desta introdução: *Supply Chain Management*, Avaliação de Performance, Utilização da Contabilidade para Avaliação de Performance no SCM, Considerações Finais. A primeira seção explica o que é e como funciona o SCM - *Supply Chain Management* (Gerenciamento de Cadeias de Produção). A seção seguinte trata de conceitos sobre avaliação de performance e sobre as medidas utilizadas para tal. Na terceira seção discorre-se sobre a importância da Contabilidade no processo de avaliação de desempenho num ambiente onde são aplicados os conceitos do SCM. Por fim, são apresentadas as conclusões e a lista de Referências Bibliográficas.

2. *Supply Chain Management*

O SCM - *Supply Chain Management* (Gerenciamento de Cadeias de Produção) consiste num recente modelo de gestão empresarial que vem sendo estudado por especialistas (Miranda, 2002; Furlanetto, 2000; Riggs e Robbins, 1998; Copacino, 1997; Poirier e Reiter, 1996; Billington, 1994).

Esse modelo amplia o foco da gestão para além da fronteira legal das empresas, incluindo atividades das demais empresas da cadeia produtiva. Slack et al. (1997, p. 426) referem-se à cadeia completa como um sistema a ser gerenciado.

De acordo com diversos autores (Miranda, 2002, Poirier e Reiter, 1996, Davis, Aquilano e Chase, 2001, Barut, Faisst e Kanet, 2002), cadeia de valor, cadeia de produção ou cadeia de suprimentos refere-se ao conjunto de atividades executadas por um grupo de empresas para produzir e entregar um produto ou serviço aos consumidores finais.

Esse conjunto de atividades inclui desde a produção ou extração de matérias-primas básicas, seu processamento, transporte, armazenamento e distribuição, até a entrega aos consumidores finais. Poirier e Reiter (1996, p.3) mostram a cadeia como uma rede (*network*) de organizações interligadas, que têm como propósito comum usar as melhores maneiras de influenciar a entrega final do produto.

Em consonância, Christopher (1999, p.13) explica que “a cadeia de suprimentos representa uma rede de organizações, através de ligações nos dois sentidos, dos diferentes processos e atividades que produzem valor na forma de produtos e serviços que são colocados nas mãos do consumidor final”. Os dois sentidos aos quais o autor se refere são para trás (elos antecedentes) e para frente (elos subseqüentes), como pode ser observado na figura a seguir:

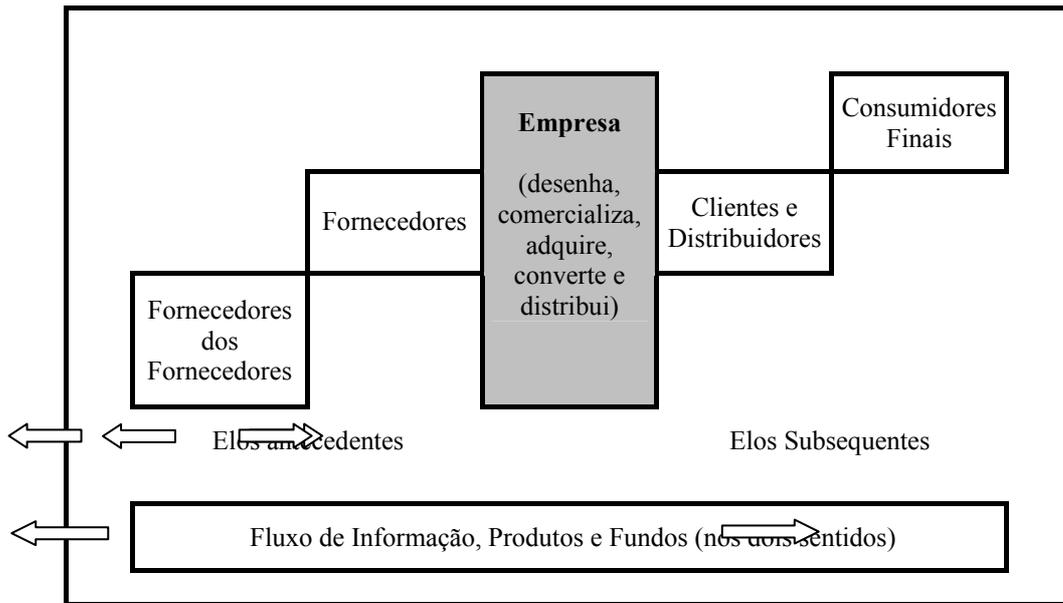


Figura 1: Modelo de Cadeia de Valor

Fonte: Miranda (2002, p.203)

De acordo com Slack et al. (1997, p.178), no lado do fornecimento (elos antecedentes), a empresa tem seus fornecedores de materiais ou informações ou serviços. Estes fornecedores têm seus próprios fornecedores, que, por sua vez, também têm fornecedores etc. No lado da demanda (elos subseqüentes), a empresa tem clientes. Estes clientes podem não ser os clientes finais dos produtos ou serviços da operação; podem ter seu próprio conjunto de clientes.

Os autores complementam que uma empresa tem duas opções para compreender seus consumidores finais ao final da cadeia de produção. Ela pode confiar em todos os clientes e clientes dos clientes intermediários etc., que formam os elos entre a empresa e seus consumidores finais. Ou então, pode buscar entender como clientes e fornecedores transmitem suas necessidades competitivas através dos relacionamentos ao longo da cadeia produtiva. Os autores destacam que cada vez mais as organizações estão seguindo a segunda opção. Isso ocorre, pois mesmo as empresas bem-sucedidas podem fracassar devido a falhas de elos próximos.

Uma das formas de minimizar estes problemas é através da utilização de um adequado sistema de avaliação de performance que permita o acompanhamento dos resultados dos demais elos da cadeia, bem como da cadeia de valor como um todo. Além disso, conforme defendem Poirier e Reiter (1996, p.22-23), é necessário que os elos da cadeia de produção compartilhem um forte vínculo de confiança ou nunca irão dividir recursos ou atingir a otimização desejada no SCM. Dekker e Goor (2000, p.41) consideram que, na última década, a cooperação interorganizacional vem se tornando um importante tópico, tanto na prática como na literatura. Para as empresas, este tipo de relacionamento pode trazer diversos benefícios competitivos, tais como o compartilhamento de recursos, a eliminação de esforços repetitivos e a conseqüente redução dos custos da cadeia de produção.

3. Avaliação de Performance

Conforme Williams (2002, p.19), a avaliação de performance consiste em estabelecer medidas-chave que informem aos gestores de todos os níveis se os objetivos planejados estão sendo atingidos ou não.

Miranda e Silva (2002, p. 132) ressaltam que medir desempenho não é tão fácil quanto parece. Dentre os principais aspectos que devem ser observados ao se definir um sistema de medição de desempenho estão: porquê medir, o que medir e como medir.

Estes autores explicam que a medição de desempenho é necessária para que os gestores mantenham-se informados sobre o que acontece na organização. E destacam que as principais razões para medir desempenho são: “(a) controlar as atividades operacionais da empresa; (b) alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários; (c) controlar o planejamento; (d) criar, implantar e conduzir estratégias competitivas; (e) identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores; (f) verificar se a missão da empresa está sendo atingida”.

Em conformidade, Keebler et al. (1999, p.80-81) afirmam que medidas efetivas são críticas para o sucesso e que um bom motivo para medir performance é o fornecimento de dados objetivos para iniciativas de melhorias. Além disso, os autores explicam que se uma empresa depende de um processo, tem que conhecer suas condições. Assim, as medidas de desempenho ajudam a ilustrar o que não deve ser feito, ajudam as empresas a determinarem como permanecer competitivas, ajudam a melhorar a cultura da empresa, ajudam a empresa a confirmar o seu valor para seus consumidores e são a única maneira de controlar o processo de logística.

Para Miranda e Silva (2002, p. 133), “um dos principais problemas da medição de desempenho é a definição precisa do que se quer medir”. A literatura tem mostrado que, no passado, as empresas tomavam decisões baseadas apenas em informações financeiras, obtidas da contabilidade das empresas (Eccles, 1991; Kaplan e Norton, 1997; Maskell, 1991). No entanto, Frost (1998, p. 6) explica que as medidas financeiras não são suficientemente detalhadas ou objetivas para ajudar os gestores a dirigirem as atividades do negócio em tempo real, dia após dia. Barker (1995) complementa que as medidas financeiras puras apenas são adequadas quando não existe concorrência internacional e quando a velocidade da mudança ou introdução de produtos é lenta.

Poage (2002, p.8) destaca que as medidas de performance têm que produzir informações úteis. Por isso, defende o uso de medidas não financeiras, além das medidas financeiras. Outros autores (Ernst & Young LLP, 1995; Oliveira, 1998; Kaplan e Norton, 1997; Ghalayini e Noble, 1996, Anthony e Govindarajan, 2001) também têm dado ênfase à utilização de informações não financeiras, além das financeiras, no processo decisório das empresas.

Morissete (1996) explica que indicador financeiro é uma medida quantitativa, expressa em valor monetário, resultante das ações tomadas pelas empresas. Como exemplo de indicadores financeiros têm-se: lucro e retorno sobre os investimentos. Os indicadores não financeiros são medidas quantitativas que serão expressas em métricas diferentes do valor monetário, tais como valores absolutos, percentuais etc. Como exemplo de indicadores não financeiros têm-se: participação no mercado e evolução do volume de produção.

Depois de definidos os objetivos do sistema de medição de desempenho (por que medir?) e as variáveis-chave que devem ter seu desempenho medido (o que medir?), é preciso definir o conjunto de indicadores que irão operacionalizar a medição de desempenho, ou seja, as medidas que irão ser usadas no sistema de diagnóstico do desempenho (como medir?). Indicadores de desempenho, de acordo com Harbour (1997, p.7), são medidas comparativas usadas para verificar a situação da empresa em relação aos objetivos estabelecidos.

Miranda e Silva (2002, p.134) enfatizam que “existe grande quantidade de indicadores para avaliação do desempenho empresarial, uma vez que cada um tem sua utilidade em

função do objetivo que se pretende alcançar”. A escolha dos indicadores a serem utilizados depende das características particulares de cada empresa e das necessidades de informações dos gestores.

Além disso, segundo Keebler et al. (1999, p.8), boas medidas de performance devem: ser quantitativas, ser fáceis de serem entendidas, provocar comportamento apropriado, ser visíveis, ser definidas e entendidas pelos participantes-chave do processo, incluir inputs e outputs, medir apenas o que for importante, ser multidimensionais, usar economias de esforço, ser confiáveis.

4. Utilização da Contabilidade para avaliação de performance no SCM

Medir o desempenho da empresa permite controlar apenas sua eficiência interna. E, uma vez que já não é suficiente ser um elo eficiente de uma cadeia ineficiente, é necessário preocupar-se também com a medição do desempenho da cadeia de produção. Barut, Faisst e Kanet (2002, p.2) afirmam que apesar da importância cada vez maior da avaliação de performance da cadeia de produção, pouca atenção tem sido dada ao tema.

Para Korpela, Lehmusvaara e Tuominen (2001), o gerenciamento da cadeia de produção surgiu como uma crescente e importante abordagem para melhoria da performance do sistema logístico, ou seja, das atividades da cadeia. Klotzle (2002, p.100) acrescenta que as contribuições dos diferentes parceiros de uma cadeia de valor, em termos de recursos materiais e imateriais, só levarão a um desempenho superior da cadeia, se as empresas envolvidas tiverem a capacidade de aprender umas com as outras.

Zimmer (2002, p.1) complementa que o SCM envolve a coordenação de companhias gerenciadas independentemente, que buscam maximizar seus próprios lucros. Embora a performance global da cadeia de produção dependa da performance das empresas juntas, as metas operacionais podem entrar em conflito e resultar em ineficiências para a cadeia inteira. Então, um dos principais aspectos do SCM é encontrar mecanismos apropriados para coordenar os processos logísticos que são controlados pelas várias companhias independentes, a fim de alcançar um custo mínimo global. Além disso, o mecanismo do SCM deve garantir que, se existir uma parceria na cadeia de produção, cada companhia individual alcançará pelo menos o mesmo lucro que na situação inicial, antes de se aplicar o mecanismo.

Neste contexto, a Contabilidade Gerencial pode ser vista como uma importante ferramenta capaz de fornecer informações relevantes, principalmente de custos, receitas e resultados. A troca de informações contábeis gerenciais entre os elos da cadeia de produção permite que os gestores planejem, acompanhem e avaliem as ações realizadas de forma conjunta.

Para que isso ocorra, é necessário um elevado nível de confiança (*trust*) entre as partes envolvidas. Além disso, a própria Contabilidade Gerencial precisa evoluir. De acordo com Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2000, p.37), o desenvolvimento de cadeias de produção demanda a introdução de novas técnicas de contabilidade gerencial ao lado do tradicional sistema de relatórios contábeis.

Neste contexto, Shank e Govindarajan (1997, p.14) apontam que a contabilidade gerencial adota um enfoque que é em grande parte interno à empresa – compras, processos, funções, produtos e consumidores. Os autores citam exemplo de uma empresa do setor automobilístico dos Estados Unidos que, com o objetivo de reduzir custos decidiu implementar os conceitos de gerenciamento *just-in-time* (JIT)

Os autores citam exemplos de empresas que tentaram implementar conceitos do gerenciamento *just-in-time* (JIT) apenas internamente, reduzindo o nível de estoque e

passando a produzir de acordo com as demandas para reduzir seus custos de produção. Mas esses casos não foram bem sucedidos, pois a instabilidade nos cronogramas de produção provocaram aumento dos custos dos fornecedores, que não haviam adotado o JIT e não conheciam antecipadamente os volumes de produção. Com isso, observa-se que, para obter a redução de custos ao longo da cadeia de produção, é necessário haver uma cooperação entre os elos da cadeia de produção.

Para Kaplan e Norton (1997, p.7), o modelo tradicional de contabilidade foi desenvolvido há séculos para um ambiente de transações isoladas entre entidades. Portanto, para o ambiente de SCM, faz-se necessária uma evolução nos modelos contábeis, principalmente os voltados para os aspectos gerenciais. Os autores complementam que o ideal seria que o modelo de contabilidade financeira se ampliasse de modo a incorporar a avaliação de ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa como produtos e serviços de alta qualidade, funcionários treinados e motivados, processos internos eficientes e consistentes e clientes satisfeitos e fiéis.

Kaplan e Norton desenvolveram o *Balanced Scorecard*, onde a utilização de medidas financeiras é preservada, entretanto, este uso passa a ser equilibrado com o de medidas não financeiras, buscando principalmente a tradução e a implementação da estratégia da empresa. Em obra posterior, Kaplan e Norton (2000) mostram o sucesso e, em alguns casos, o fracasso da implantação de sistemas gerenciais baseados no *Balanced Scorecard*. Eles destacam que “a jornada não é fácil ou curta. Demanda comprometimento e perseverança.”

O *Balanced Scorecard*, apesar de ser um modelo inicialmente criado para solução de problemas internos das organizações, também pode ser utilizado no contexto interorganizacional, como propõem Miranda et al. (2001), num trabalho sobre a utilização do BSC num ambiente de *Supply Chain Management*.

Apesar da utilização da Contabilidade Gerencial em relações interorganizacionais ter recebido uma crescente atenção nos últimos anos, Dekker e Goor (2000, p.44) consideram que seu papel ainda está longe de ser claramente definido. O Research Foundation and Employers' Group *apud* Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2000, p.37) considera que da perspectiva de cadeia de produção, a contabilidade gerencial é bastante precária. Os modelos de custos totais geralmente não estão rapidamente disponíveis nem dentro das empresas individuais, nem cruzando os limites da empresa.

Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2000, p.37-42) explicam que a maioria das práticas de contabilidade gerencial tem seu escopo limitado às fronteiras legais da empresa. Essa limitação torna difícil para a empresa obter qualquer vantagem de sinergia de redução de custos que existe através da cadeia de produção. Estes autores acreditam que adotar a política de abertura dos livros contábeis (OBA – *Open Book Accounting*) da empresa é uma forma totalmente nova de pensar e que o desafio é grande.

Em sua tese de doutorado, Kulmala (2003) explica que na política de OBA, a empresa revela sua estrutura de custos para outras empresas visando demonstrar comprometimento com o futuro da outra empresa, estreitar os relacionamentos interorganizacionais, conhecer a estrutura das operações da outra empresa e conduzir esforços conjuntos para redução dos custos ao longo da cadeia de produção. É necessário um alto grau de confiança entre as partes envolvidas na aplicação do OBA, pois Kulmala ressalta que há riscos principalmente associados à possibilidade de uma das empresas participar de mais de uma cadeia de produção.

Para adoção da política do *Open Book Accounting*, além de Kulmala, diversos autores (Dekker e Goor, 2000; Manunen, 2000; e LaLonde e Pohlen, 1996), destacam a utilização do

ABC – *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades) no SCM. A utilização do ABC pode ser adotada num ambiente de SCM, desde que suas premissas também sejam aplicadas para fora das fronteiras legais das empresas, buscando-se identificar possíveis atividades desenvolvidas na cadeia de produção que não adicionam valor para o cliente final. Porém, LaLonde e Pohlen (1996) não são favoráveis à adoção apenas do Custeio Baseado em Atividades, pois consideram que este modelo não permite determinar como o comportamento das empresas individuais pode afetar o custo total da cadeia de valor.

Assim como na avaliação do desempenho interno das empresas, para avaliação da performance da cadeia de produção, além das medidas financeiras, também devem ser utilizadas medidas não financeiras. Na perspectiva não financeira, conforme comentado por Keebler (1999, p.131) e Miranda (2002, p.210-211), devem ser consideradas medidas que observem variáveis como tempo, qualidade e disponibilidade da informação.

Com base no estudo de Keebler, Miranda (2002, p.210-211) elaborou duas listas de indicadores financeiros e não financeiros para medir o desempenho tanto dos elos antecedentes quanto dos elos subseqüentes. O autor enfatiza que as listas não são exaustivas, mas apenas sugestivas. Estas listas são apresentadas a seguir:

<i>Categoria do indicador</i>	<i>Indicador</i>
Tempo	Tempo de resposta de cada elo para o atendimento das ordens e compra Ciclo do tempo das ordens Variabilidade do ciclo do tempo das ordens Ciclo do tempo do planejamento Variabilidade do ciclo do tempo do planejamento Insumos recebidos no prazo/total de recebimentos
Qualidade	Quantidade de pedidos de compra completos Percentagem de perda entre a saída da matéria-prima do fornecedor e o recebimento pela empresa processadora Percentagem de produtos recebidos livres de quebra Percentagem de pedidos de compra atendidos perfeitamente (recebimento no prazo, ordem completa, padrões de qualidade, livres de quebra ou degradação da qualidade, documentação sem erro, etc.) Qualidade da previsão (acurácia da previsão) Qualidade do planejamento (acurácia do planejamento, variância do real em relação ao planejado)
Custo	Giro dos estoques de matérias-primas nos vários elos antecedentes Custo do excesso de capacidade Custo das perdas no processo de entrega de matérias-primas Custo da falta de capacidade Custo de cada atividade relacionada com o recebimento dos insumos (custo dos bens, custo de transporte, custo de estocagem intermediária, custo de manuseio de materiais nos elos intermediários, custo dos sistemas de informações utilizados Custo de recebimento
Outros	Disponibilidade de informação Quantidade de exceções aprovadas em relação aos padrões aprovados

Tabela 1: Perspectiva dos elos antecedentes

Fonte: Miranda (2002, p.210)

<i>Categoria do indicador</i>	<i>Indicador</i>
Tempo	Tempo de resposta de cada elo para disponibilizar o produto ao consumidor final Ciclo do tempo das ordens dos vários participantes (do quando sai da empresa até a disponibilização ao consumidor final) Variabilidade do ciclo do tempo das ordens de venda Ciclo do tempo do planejamento das entregas Variabilidade do ciclo do tempo do planejamento das entregas Vendas entregues no prazo/total de entregas
Qualidade	Quantidade de produtos que necessitaram de assistência técnica sobre o total das vendas Porcentagem de perda de produtos acabados entre a empresa e consumo pelo consumidor final. Satisfação do cliente final Quantidade de pedidos de venda entregues completos Porcentagem de produtos entregues livres de quebra Porcentagem de pedidos de compra atendidos perfeitamente (entrega no prazo, ordem completa, padrões de qualidade, livres de quebra ou degradação da qualidade, documentação sem erro, etc.) Qualidade da previsão (acurácia da previsão) Qualidade do planejamento (acurácia do planejamento, variância do real em relação ao planejado)
Custo	Giro dos estoques dos produtos acabados nos vários elos subsequentes Custo da assistência técnica Custo das perdas ocorrida nos elos subsequentes Custo do excesso de capacidade dos elos subsequentes Custo da falta de capacidade dos elos subsequentes Custo de cada atividade relacionada com o a entrega dos produtos ou serviços ao consumidor final (custo dos produtos vendidos, custo de transporte, custo de estocagem intermediária, custo de manuseio dos produtos acabados pelos intermediários, custo dos sistemas de informações utilizados. Custo total de entrega Custo total de entrega/custo total do produto
Outros	Disponibilidade de informação Quantidade de exceções aprovadas em relação aos padrões aprovados para a entrega

Tabela 2: Perspectiva dos elos subsequentes

Fonte: Miranda (2002, p.211)

5. Considerações Finais

Observou-se que, no ambiente de SCM, assim como no contexto interno de cada empresa, devem ser utilizadas medidas financeiras e não financeiras para avaliação do desempenho da cadeia de produção.

as últimas décadas, a Contabilidade evoluiu bastante devido às exigências dos mercados cada vez mais competitivos, passando a fornecer uma maior variedade de informações gerenciais para o processo de tomada de decisão. Entretanto, os estudiosos acreditam que a Contabilidade ainda deve progredir bastante, tanto dentro como fora das fronteiras legais das organizações. Entretanto, nem sempre as informações contábeis estão rapidamente disponíveis dentro das empresas individuais, tornando mais difícil cruzar seus limites legais e dificultando a obtenção de vantagens de sinergia de redução de custos que deve existir no SCM.

Apesar de já existirem empresas que utilizam a política do OBA – *Open Book Accounting*, divulgando suas informações contábeis para outros elos da cadeia de produção, o papel da contabilidade ainda não está claramente definido, sendo um tema que merece futuros e aprofundados estudos.

Referências

- ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves. Título original: Management control systems. São Paulo: Atlas, 2001.
- BARKER, R. C. Financial performance measurement: not a total solution. **Management Decision**. Vol. 33, n.2, 1995, p.31-39.
- BARUT, Mehmet; FAISST, Wolfgang e KANET, John J. Measuring supply chain coupling: an information system perspective. **European Journal of Purchasing & Supply Management**. Elsevier Science, mar, 2002.
- BILLINGTON, C. **Strategic Supply Chain Management**. *OR/MS Today*. April 1994: 20-27.
- CHRISTOPHER, Martin. **Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para redução de custos e melhoria dos serviços**. Título original: Logistics and supply chain management. Tradução de Francisco Roque Monteiro Leite. São Paulo: Pioneira, 1999.
- COPACINO, W. C. **Supply Chain Management: The Basics and Beyond**. Boca Raton, FL: The St. Lucie Press/APICS Series on Resource Management. 1997.
- DAVIS, Mark M., AQUILANO, Nicholas J. e CHASE, Richard B. **Fundamentos da administração da produção**. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- DEKKER, H. C. e GOOR, AD R. Supply chain management and management accounting: a case study of activity-based costing. **International Journal of Logistics: Research and Applications**. V.3, n.1, 2000, p.41-52.
- ECCLES, R. G. The Performance Manifesto. **Harvard Business Review**. Janeiro-Fevereiro 1991.
- ERNST & YOUNG LLP. **The Ernst & Young guide to performance measurement for financial institutions: methods for managing business results**. New York: McGraw-Hill, 1995.
- FROST, Bob. **Measuring performance**. Ohio: Fairway Press, 1998.
- FURLANETTO, Egidio Luiz. Coordenação pela cadeia produtiva e a geração de inovações. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, 21., 2000, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP/PGT, 2000, p.1-15.
- GHALAYINI, Alaa M. e NOBLE, James S. The changing basis of performance measurement. **International Journal of Operations & Production Management**. V.16, n.18, 1996, p. 63-80.
- HARBOUR, Jerry L. **The basics of performance measurement**. New York: Quality Resources, 1997.
- JOHNSON, H. Thomas. **Relevância recuperada**. Tradução de Waldo E. C. De Farias e Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1994.
- LALONDE, Bernard e POHLEN, Terrance L. Issues in supply chain costing. **International Journal of Logistics Management**. V.7, n.1, 1996, p.1-12.
- KAPLAN, R. S e NORTON, D. P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, Robert S e NORTON, D. P. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- KEEBLER, James S., MANRODT, Karl b., DURTSCHKE, David A., LEDYARD, D. Michael. **Keeping score: measuring the business value of logistics in the supply chain**. Oak Brook: Council of Logistics Management, 1999. ISBN 0-9658653-1-2.
- KLOTZLE, Marcelo Cabus. Alianças estratégicas: conceito e teoria. **Revista de Administração Contemporânea**. V.6, n.1. jan./abr., 2002, p.85-104.
- KORPELA, Jukka, LEHMUSVAARA, Antti; TUOMINEN, Markku. An analytic approach to supply chain development. **International Journal of Production Economics**. Elsevier Science, 2001, n. 71, p. 145-155.

- KULMALA, Harri I. **Cost management in firm networks**. Ph.D. Dissertation in Industrial Management. Tampere University of Technology, 2003.
- KULMALA, Harri I., PARANKO, Jari e UUSI-RAUVA, Erkki. The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics**. Elsevier Science, 2002, n. 79, p. 33-43.
- MANUNEN, O. An activity-based costing model for logistics operations of manufacturers and wholesalers. **International Journal of Logistics: Research and Applications**. V.3, n.1, 2000, p.53-65.
- MASKELL, Brian H. **Performance measurement for world class manufacturing: a model for american companies**. Portland: Oregon Productivity Press, 1991.
- MIRANDA, Luiz Carlos e SILVA, José Dionísio Gomes da. **Medição de desempenho**. In: SCHIMIDT, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002, p. 130-153.
- MIRANDA, Luiz Carlos. **Gerenciamento de cadeia de valor**. In: SCHIMIDT, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002, p.201-212.
- MIRANDA, Luiz Carlos et al. **Olhando para fora da empresa: combinando *Balanced Scorecard* com *Supply Chain Management* para considerar o fornecedor na medição de desempenho**. In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, 25., 2001, Campinas. **Anais eletrônicos...** Campinas: ANPAD, 2001.
- MORISSETE, R. **Toward a theory of information choices in organizations: an integrative approach**. Ph.D. Dissertation in Accounting. University of Waterloo, 1997.
- OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria. Conceitos e Aplicações**. Futura: São Paulo, 1998.
- POAGE, James L. Designing performance measures for knowledge organizations. **Ivey Business Journal**. March/April, 2002.
- POIRIER, Charles C.; REITER, Stephen E. **Supply chain optimization: building the strongest total business network**. San Francisco: Berrett-Koehler, 1996.
- RIGGS, D. A. e S. L. ROBBINS. **The Executive's Guide to Supply Management Strategies: building supply chain thinking into all business processes**. New York, NY: Amacon, American Management Association. 1998.
- SLACK, Nigel et. al. **Administração da produção**. Tradução de Ailton Bomfim Brandão. São Paulo: Atlas, 1997.
- WILLIAMS, Kathy. New developments in performance management. **Strategic Finance**. April, 2002.
- ZIMMER, Kirstin. Supply chain coordination with uncertain just-in-time delivery. **International Journal of Production Economics**. Elsevier Science, 2002, n. 77, p. 1-15.