

# **Gestão de Custos Interorganizacionais: Estudo sobre os Fatores Inibidores**

**Rafael Araújo Sousa Farias** (UFSC) - farias-rafael@hotmail.com

## **Resumo:**

*A gestão estratégica de custos nas cadeias de suprimento não é um conceito novo. As ações coordenadas entre empresas da mesma cadeia com o intuito de reduzir custos e o preço ao consumidor final apresentam oportunidades de melhoria de resultados. Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) é uma abordagem estruturada com visão ampla, além das fronteiras da organização, que visa a redução de custos em âmbito interno e externo. De fato, a gestão de custos é uma questão complexa, que perpassa por todas as áreas da organização, podendo apresentar uma série de dificuldades para ser implantada e continuada. Desse modo, este trabalho tem o objetivo geral de identificar na literatura os fatores e situações que inibem a aplicabilidade da abordagem da Gestão de Custos Interorganizacionais. Para atingir os objetivos, foram analisadas 35 pesquisas acadêmicas disponibilizadas pela literatura, que demonstraram as dificuldades enfrentadas pelas empresas para gerenciar os custos de maneira cooperada. A análise desses trabalhos permitiu observar as percepções de diferentes empresas, sendo possível listar as dificuldades enfrentadas por elas, assim, este estudo possui objetivo exploratório e caráter qualitativo. Os fatores que inibem a GCI foram agrupados em: (i) Estratégia das empresas; (ii) integração entre as empresas; (iii) pessoas; (iv) processos intra e interorganizacionais; (v) treinamento e educação corporativa; (vi) conflitos entre empresas; e (vii) falta de confiança entre empresas.*

**Palavras-chave:** *Gestão de Custos Interorganizacionais. Fatores Inibidores. Cadeias de Suprimento.*

**Área temática:** *Abordagens contemporâneas de custos*

## **Gestão de Custos Interorganizacionais: Estudo sobre os Fatores Inibidores**

### **RESUMO**

A gestão estratégica de custos nas cadeias de suprimento não é um conceito novo. As ações coordenadas entre empresas da mesma cadeia com o intuito de reduzir custos e o preço ao consumidor final apresentam oportunidades de melhoria de resultados. Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) é uma abordagem estruturada com visão ampla, além das fronteiras da organização, que visa a redução de custos em âmbito interno e externo. De fato, a gestão de custos é uma questão complexa, que perpassa por todas as áreas da organização, podendo apresentar uma série de dificuldades para ser implantada e continuada. Desse modo, este trabalho tem o objetivo geral de identificar na literatura os fatores e situações que inibem a aplicabilidade da abordagem da Gestão de Custos Interorganizacionais. Para atingir os objetivos, foram analisadas 35 pesquisas acadêmicas disponibilizadas pela literatura, que demonstraram as dificuldades enfrentadas pelas empresas para gerenciar os custos de maneira cooperada. A análise desses trabalhos permitiu observar as percepções de diferentes empresas, sendo possível listar as dificuldades enfrentadas por elas, assim, este estudo possui objetivo exploratório e caráter qualitativo. Os fatores que inibem a GCI foram agrupados em: (i) Estratégia das empresas; (ii) integração entre as empresas; (iii) pessoas; (iv) processos intra e interorganizacionais; (v) treinamento e educação corporativa; (vi) conflitos entre empresas; e (vii) falta de confiança entre empresas.

**Palavras-chave:** Gestão de Custos Interorganizacionais. Fatores Inibidores. Cadeias de Suprimento.

**Área Temática:** Abordagens contemporâneas de custos.

### **1 INTRODUÇÃO**

A evolução dos mercados e a complexidade crescente nas cadeias de suprimento levaram ao surgimento de novas técnicas de gestão e novos sistemas de troca de informações entre as empresas, perpassando pelo ambiente interno e alcançando as relações interorganizacionais (KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002). Wincent (2008) afirma que as redes interorganizacionais surgiram como uma alternativa para as necessidades das empresas, e que a inter-relação é tendência para o futuro. Para Drucker (1997), cabe às empresas se posicionarem e articular relações que as ajudem em suas atividades, de modo a enfrentar os desafios, como por exemplo, a globalização, como uma oportunidade.

As empresas podem obter vantagem competitiva por meio da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI), cujo objetivo é encontrar soluções que apresentem custos mais baixos, quando comparados à soma dos custos das empresas agindo individualmente (KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002). Cooper e Slagmulder (1999) explicam que Gestão de Custos Interorganizacionais é uma abordagem estruturada para a coordenação das atividades das empresas em uma rede de fornecimento, visando a redução de custos totais da rede.

Estudos acerca do relacionamento interorganizational afirmam que esta abordagem é um instrumento para as empresas crescerem no mercado em que atuam, gerando benefícios para todos os envolvidos (BORIN; FARRIS, 1990; ELLRAM, 1994; ELLRAM; SIFERD, 1998; COOPER; SLAGMULDER, 1999; FERRIN; PLANK, 2002; LALONDE, 2003), entretanto, do ponto de vista empírico, há um número significativo de empresas que deixam de participar de processos cooperativos, sendo que muitas redes são incapazes de consolidar as suas estruturas e modelos de gestão (PEREIRA; ALVES; SILVA, 2010).

É possível observar, analisando a opinião dos autores citados, que a GCI apresenta-se como uma oportunidade nesse cenário, mas que sua aplicação pode ser uma tarefa difícil. Observa-se ainda que, visto as vantagens proporcionadas, seria normal que a maioria das empresas a aplicasse, paradoxalmente, ocorre o oposto (KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002).

Desse modo, há de se questionar, já que o inter-relacionamento pode proporcionar benefícios e competitividade ante o mercado, quais são as causas que levam as empresas a abandonar as parcerias e quais motivos e razões levam às dificuldades e, posteriormente, à retirada da relação.

Essa situação é vista como uma oportunidade de pesquisa, desse modo, questiona-se: quais são os fatores ou situações que inibem a aplicabilidade da abordagem da Gestão de Custos Interorganizacionais?

Para responder a questão de pesquisa, o presente estudo determinou o objetivo geral de identificar na literatura os fatores e situações que inibem a aplicabilidade da abordagem da Gestão de Custos Interorganizacionais.

Estudos que auxiliem as empresas implementar de forma bem sucedida os programas interorganizacionais de custos podem gerar benefícios ao passo que aumentam o conhecimento dos processos da empresa e custos relacionados (STAPLETON; PATI; BEACH; JULMANICHOTI, 2004). De fato, o diagnóstico das razões pelas quais os relacionamentos interorganizacionais falham pode contribuir em todas as fases do relacionamento, ressaltando a importância na fase inicial, permitindo que se analise se sua empresa possui muitos fatores que inibem os relacionamentos com outras empresas da sua cadeia de suprimentos.

Pereira, Alves e Silva (2010) explicam que essa análise inicial pode auxiliar os gestores desde a criação do seu estatuto, formalização de contratos e seleção dos membros da cadeia (especialmente fornecedores), podendo inclusive impossibilitar a entrada de algum membro para evitar problemas posteriores, o que poderia causar certa turbulência para as partes. Para estes autores, descobrir as razões pelas quais as empresas deixam as redes pode significar uma melhoria no seu processo de gestão.

Bastl *et al.* (2010) explicam que os gerentes estão enfrentando novos desafios na busca de vantagem competitiva fora de suas organizações, entretanto, eles possuem pouca orientação sobre os potenciais desafios relacionados com a implementação das abordagens da Gestão de Custos Interorganizacionais. Os autores explicam que os gerentes encontram dificuldades em lidar com a complexidade dos problemas que impendem que as organizações obtenham êxito em suas ações cooperadas.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Abordagens Tradicionais da Contabilidade para a Gestão Interorganizacional de Custos**

As funções que a contabilidade deve exercer para o contexto interorganizacional são diferentes daquelas realizadas para apenas uma empresa. Bastl *et al.* (2010) explicam que as práticas contábeis tradicionais muitas vezes não cumprem o papel de gerenciar as relações interorganizacionais. Seal *et al.* (1999) e Tomkins (2001) afirmam que a contabilidade voltada para os relacionamentos interorganizacionais deve gerar informações que auxiliem os gestores a tomar decisões nesse cenário. As informações agora geradas pela contabilidade devem abranger não apenas uma empresa, mas deve considerar os membros das cadeias das quais ela faz parte.

O Custo Padrão, por exemplo, pode ser reconhecido como uma prática contábil eficiente quando aplicado por uma empresa em seu ambiente interno. Entretanto, Gupta e

Unasekaran (2004) são pontuais ao afirmar que o Custo Padrão não incentiva melhorias na cadeia de suprimentos.

## 2.2 Formação de Redes Interorganizacionais

O que leva as empresas a formarem redes interorganizacionais? Amato Neto (2000) afirma que as empresas buscam vantagens competitivas, entre outras, a possibilidade de haver combinação de competências, utilização de *know-how* das outras empresas, divisão do ônus ao realizar pesquisas tecnológicas, divisão dos riscos e custos de explorar novas oportunidades, compartilhamento dos recursos e fortalecimento do poder de compra.

De fato, o interesse em formar alianças estratégicas deve vir acompanhado de preocupações iniciais acerca da proteção das empresas. Pereira, Alves e Silva (2010) afirmam que o processo de formação de redes interorganizacionais exige, na maioria dos casos, a aplicação de mecanismos que auxiliem na regulação do relacionamento entre as empresas.

Janowicz-Panjaitan e Noorderhaven (2009) explicam que esses mecanismos são destinados, entre outras finalidades, a punir o comportamento oportunista, e explicam que a rede deve possuir regras, código de ética e uma comissão que fiscalize o cumprimento das regras estipuladas aos participantes.

Abbate (2005) aponta que as empresas devem tomar algumas medidas para precaver-se de ações oportunistas, dentre as quais devem determinar qual será o papel de cada membro da cadeia, especificando seus direitos e obrigações, devem proteger seus recursos estratégicos que não podem ser violados ou descobertos e conhecer a história dos possíveis parceiros de cadeia.

## 2.3 Os Problemas do Inter-relacionamento

Na Teoria dos Custos de Transação, Williamson (1985) explica que em um cenário perfeito, o que seria irreal, onde não houvesse oportunismo entre os membros de uma cadeia e as informações estivessem disponíveis a todos e a todo o momento, a possibilidade de operações com falhas seria baixa. Desse modo, a teoria afirma que o receio de comportamento oportunista e a ausência, ou intempetividade, das informações para os membros da cadeia faz com que a rede necessite estabelecer fortes mecanismos de controle e tenha que aumentar a burocracia e complexidade das transações realizadas entre os seus membros. Williamson (1985) cita que a incerteza quanto aos benefícios e obrigações atribuídos a cada empresa da rede é considerada um fator que inibe o interesse das empresas em entrar em relações de cooperação.

De fato, a literatura afirma que as empresas podem obter muitos benefícios coordenando esforços e agindo colaborativamente com os membros da cadeia, e que são muitos os benefícios oferecidos que justificam a formação de redes interorganizacionais (COOPER; SLAGMULDER 1999). Entretanto, muitos problemas podem ocorrer durante este processo, o que pode dificultar ou impossibilitar a obtenção dos objetivos aspirados pelas empresas.

## 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Inicialmente foi delimitado o campo de exploração, sendo as bases de dados selecionadas após as seguintes etapas: (i) foram selecionadas as bases que constavam no Portal de Periódicos Capes (501 bases); (ii) no campo “Áreas do Conhecimento” foi especificada a opção “Ciências Sociais Aplicadas”, e escolhida a subárea “Administração de empresas - Administração Pública - Contabilidade”, o que resultou em 73 Bases; (iii) foram selecionadas as bases que disponibilizavam “Textos Completos” (24 Bases); e (iv) foram selecionadas as bases que permitiam buscas em “Todos os campos do texto”, e permitiam a utilização de pelo menos dois eixos com a utilização de expressões booleanas. O processo

resultou em 13 bases: ANNUAL REVIEWS; CAMBRIDGE JOURNALS ONLINE; EMERALD INSIGHT; JSTOR; OECD LIBRARY; SAGE JOURNALS ONLINE; APA PSYARTICLES; WILEY ONLINE LIBRARY; PROQUEST; WEB OF SCIENCE; SCIEDIRECT; SCOPUS; e EBSCO.

Nas bases de dados selecionadas, foram realizadas buscas com termos em língua inglesa, utilizando 2 eixos. O Eixo 1 contém palavras com o significado semelhante a “inibidor”, ou seja, aquelas palavras que se referem a ideia de “barreira”, algo que fica no caminho, que atrapalha. O Eixo 2 contém termos relacionados a “gestão de custos interorganizacionais”.

As buscas foram formuladas com a seguinte combinação de palavras-chave para os eixos: Eixo 1 – “inhibit\*” OR “barrier\*” OR “problem\*” OR “disturb\*” OR “difficult\*”. Eixo 2 – “interorganizational cost” OR “inter-organizational cost” OR “interorganisational cost” OR “inter-organisational cost”

As buscas foram realizadas no mês de janeiro de 2015, selecionando a opção “todos os campos do texto”, utilizando o booleano “AND” entre os eixos, o booleano “OR” entre os termos, e sem delimitação de período.

A busca foi realizada nas 13 bases selecionadas, entretanto, apenas em sete bases foi encontrado pelo menos um trabalho. As bases que disponibilizaram trabalhos foram: EMERALD INSIGHT; WILEY ONLINE LIBRARY; PROQUEST; WEB OF SCIENCE; SCIEDIRECT; SCOPUS; e EBSCO. A pesquisa gerou, ao todo, 418 resultados.

Com o intuito de garantir a relevância dos trabalhos encontrados, o conteúdo foi filtrado por meio dos seguintes passos: (i) buscou realizar o download dos 418 trabalhos advindos das buscas, entretanto, apenas 225 trabalhos estavam disponíveis integralmente e gratuitamente; (ii) os 225 trabalhos foram importados para um *software* de gerenciamento bibliográfico, o Mendeley®, onde ocorreu a exclusão de 134 trabalhos repetidos ou desalinhados, restando assim, 91 trabalhos; (iii) foi realizada a leitura dos títulos e resumos, realizando a exclusão daqueles trabalhos que não estavam alinhando com os critérios da busca, ou seja, para ser mantido no portfólio os trabalhos deveriam: a) abordar o tema de contabilidade gerencial no contexto interorganizacional; e b) colaborar para o debate acerca de fatores inibidores e barreiras à Gestão de Custos Interorganizacionais. Após a filtragem, foram selecionados 35 trabalhos para compor o portfólio bibliográfico a ser analisado.

Em seguida, foi realizada a leitura integral de todos os trabalhos. A leitura de cada trabalho permitiu identificar os fatores que atrapalharam/dificultaram a Gestão de Custos Interorganizacionais em cada ambiência, o que permitiu a criação de um relatório com todos os fatores identificados. Foram identificados 25 fatores inibidores às práticas da GCI e, com o intuito de facilitar o debate acerca dos fatores, eles foram agrupados em fatores inibidores relacionados: (i) estratégia das empresas; (ii) integração entre as empresas; (iii) pessoas; (iv) processos intra e interorganizacionais; (v) treinamento e a educação corporativa; (vi) conflitos entre empresas; e (vii) falta de confiança entre empresas.

## **4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS**

### **4.1 Estratégia das Empresas**

Porter (1989) explica que “estratégia” pode ser vista como a construção de defesas contra as forças concorrentes, ou como a determinação de posições para que a empresa atinja seus objetivos. Conforme Rocha (1999), estratégia qualifica o que é absolutamente necessário ao alcance de um objetivo, sendo que o objetivo maior de uma organização é o cumprimento de sua missão, para garantir a continuidade do negócio.

A forma como as organizações determinam e executam suas estratégias influencia, decisivamente, em como as partes julgam o equilíbrio e a eficiência da cooperação e,

influencia a motivação das organizações para continuar ou finalizar a cooperação ao longo do tempo (GUTH; SCHMITTBERGER; SCHWARZ, 1982).

O Quadro 1 demonstra os fatores inibidores relacionados à estratégia das empresas.

Quadro 1 – Fatores inibidores relacionados à estratégia das empresas

Fatores inibidores	Autores
Diferenças entre os planejamentos estratégicos das empresas	Hitt et al. (2000); Ojala e Hallikas (2007)
Falta de gerenciamento voltado para o longo prazo	Ferrin e Plank (2002); Möller <i>et al.</i> (2011)
Desequilíbrio entre os ganhos de curto e longo prazo	Pereira <i>et al.</i> (2010)
Perda de foco no cliente	Lin <i>et al.</i> (2001); Himme (2012)

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Uma das barreiras ao sucesso das parcerias entre as empresas é a diferença entre as estratégias dos parceiros, ou seja, motivos diferentes que levaram as empresas a entrar nas alianças. A compreensão dos objetivos dos parceiros e a compatibilidade com estes, pode melhorar o desempenho das parcerias, de modo que as características das empresas e suas metas individuais tem um papel significativo na construção dos relacionamentos (OJALA; HALLIKAS, 2007; HITT; DANCIN; LEVITAS; ARREGLE; BORZA, 2000).

Ferrin e Plank (2002) explicam que o custo deve ser examinado a partir de uma perspectiva de longo prazo e deve incluir outros elementos além do preço inicial de compra, argumentam ainda. As empresas parceiras precisam sinalizar de forma credível as suas intenções para a continuidade das relações em longo prazo quando se pretende implantar a GCI (MÖLLER; WINDOLPH; ISBRUCH, 2011; FERRIN; PLANK, 2002).

O fato de as parcerias serem voltadas para o longo prazo, não significa que a estratégia de auferir ganhos deva ser de longo prazo. Pereira, Alves e Silva (2010) explicam que o desequilíbrio entre ganhos de curto e longo prazo pode ser um fator inibidor da relação interorganizacional, sendo um ponto de tensão para muitos relacionamentos.

Lin *et al.* (2001) explicam que as empresas não podem perder o foco no cliente. Para os autores, as elas devem arquitetar suas relações em função dos clientes, bem como melhorar o potencial de lucro. No entanto, a administração pode tornar-se demasiadamente atenta às questões relacionadas aos custos, de tal forma que venha a perder o foco em seus clientes. Himme (2012) afirma que um plano de gestão estratégica de custos requer uma visão holística, de modo que mantenha o foco no cliente, já que, segundo o autor, o trabalho se torna inútil quando a visão orientada para o cliente se perde.

#### 4.2 Integração entre as Empresas

No processo de cooperação entre as empresas, novas características surgem, como por exemplo, o aumento da complexidade e a necessidade de trabalhar dentro e fora das fronteiras da organização. Desse modo a dinâmica do mercado exige que as empresas compartilhem e integrem suas informações rapidamente. É importante que as empresas possam se comunicar e analisar de maneira dinâmica os processos que ocorrem entre elas.

O Quadro 2 demonstra os fatores inibidores relacionados à integração entre as empresas.

Quadro 2 – Fatores inibidores relacionados à integração entre as empresas

Fatores inibidores	Autores
Dificuldades relacionadas à integração de informações entre as empresas	Ellram (2002); Ramos (2004); Mouritsen e Thrane (2006)

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Um fator que inibe o sucesso do relacionamento cooperado é a ausência de equipes multifuncionais nas empresas. A gestão das compras (por parte dos compradores) e a gestão do fornecimento (por parte dos fornecedores) precisam de apoio específico de especialistas de gestão de custos, que são designados para apoiar estes processos (ELLRAM, 2002).

A administração das relações estreitas entre fornecedores e compradores requer atenção adicional sobre as questões da cadeia de suprimento e a inclusão de mais dados da organização e do ambiente externo. A relação entre as empresas parceiras dificilmente podem fluir sem a ajuda de certas tecnologias de gestão que, mesmo que imperfeitamente, ajudam os gestores a gerenciar as relações entre os parceiros (RAMOS, 2004; MOURITSEN; THRANE, 2006).

### 4.3 Pessoas

A determinação das estratégias das empresas deve levar em consideração as características das pessoas envolvidas na mudança, do prazo em que se pretende implementar esta mudança, da profundidade da mudança e duração desejada para seus efeitos (LOPES; STADLER; KOVALESKI, 2003).

De fato, as pessoas podem não estar preparadas ou aptas para as mudanças que vão ocorrer quando as empresas implementam a Gestão de Custos Interorganizacionais.

O Quadro 3 demonstra os fatores inibidores relacionados às pessoas.

Quadro 3 – Fatores inibidores relacionados às pessoas

Fatores inibidores	Autores
Resistência à mudança por parte dos membros das organizações	Axelsson, <i>et al.</i> (2002); Ellram (1994); Ellram e Siferd (1998)
Falta de apoio à gerência, por parte dos membros das empresas	Ellram (2002); Seal <i>et al.</i> (2004); Himme (2012)

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Axelsson *et al.* (2002) explicam que a mudança no comportamento organizacional não se refere apenas à questão de desenhar sistemas de gestão, mas sim, ser um esforço sistêmico. Com o objetivo de alcançar as mudanças organizacionais necessárias para que as empresas possam desenvolver o inter-relacionamento, elas devem observar o quanto as pessoas estão interessadas nas mudanças, e se isso pode ser uma barreira.

Ellram (1994) ressalta que a flexibilidade para a mudança é um fator importante para o sucesso da implementação de programas de gestão. Assim, a mudança cultural da organização pode ser um desafio duplo, dependendo do nível de resistência apresentada por seus funcionários e a complexidade da abordagem de gestão estratégica de custos. Ellram e Siferd (1998) ressaltam que, sempre que uma organização tenta uma mudança em suas operações, a natureza e extensão desta precisa ser claramente definida.

A cultura interna e estrutura organizacional da empresa devem ser caracterizadas pelo apoio da alta administração para a gestão de custos. Além de recursos destinados a apoiar a gestão de custos da cadeia, equipes multifuncionais devem ser incentivadas a identificar e implementar abordagens de gerenciamento de custos. Os responsáveis pela gestão de custos

são prejudicados quando não recebem apoio por parte dos membros da empresa (SEAL; CULLEN; DUNLOP; BERRY; AHMED, 2004; ELLRAM, 2002).

Himme (2012) explica que não é suficiente a empresa ter apenas os gestores comprometidos com a redução de custos na organização. A empresa deve buscar desenvolver e incentivar seus funcionários de modo que todos adotem a filosofia de redução de custos. Himme (2012) explica que o desenvolvimento de uma cultura corporativa é um processo de longo prazo, e persistência é um pré-requisito.

#### 4.4 Processos Intra e Interorganizacionais

Os processos a serem executados pelas empresas para agirem colaborativamente pode ser um fator determinante para o sucesso da GCI. A literatura demonstra alguns fatores que podem inibir a Gestão de Custos Interorganizacionais no tocante aos processos.

O Quadro 4 demonstra os fatores inibidores relacionados aos processos intra e interorganizacionais.

Quadro 4 – Fatores inibidores relacionados aos processos intra e interorganizacionais

Fatores inibidores	Autores
Design do modelo da GCI mal elaborado	Waeytens e Bruggeman (1994)
Sistemas de GCI muito complexos	Kaplan e Anderson (2004)
Rigidez na GCI	Dubois (2003)
Falta de revisões periódicas de desempenho	Gareth (2005)
Incapacidade de gerenciamento por parte da organização dominante da cadeia	Caker (2008); Carr e Ng (1995); Dekker (2003)

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Waeytens e Bruggeman (1994) apontam que problemas no design dos modelos relacionados à gestão de custos podem impedir que as empresas consigam apurar seus custos corretamente e, então, tenham dificuldades em colaborar com os membros de sua cadeia. Um modelo complexo, com atividades mal formuladas, que não fornece o real custo das atividades da empresa é visto como uma barreira para a GCI.

Kaplan e Anderson (2004) alertam que modelos de gestão de custos muito complexos podem inibir a sua aplicabilidade. Os autores explicam que os modelos implementados pelas empresas tendem a evoluir ao passo que elas aprendem sobre a variedade e a complexidade de seus processos, pedidos, fornecedores e clientes. Segundo Kaplan e Anderson (2004), com o intuito de aumentar a precisão e o detalhamento das informações, os modelos podem ficar demasiadamente complexos, o que pode ser uma barreira para o funcionamento da cadeia.

Segundo Dubois (2003) quando a gestão de custos está sujeita a interação entre comprador e fornecedor, não é possível predeterminar o que deve ser incluído no "custo total", dos produtos ou serviços, no início da relação. O autor explica que um custo total predefinido poderia limitar desnecessariamente as oportunidades de redução de custos.

Dubois (2003) explica que ao passo que a gestão conjunta dos custos acontece, ocorre o aprendizado do comportamento dos custos, podendo ocorrer, então, melhorias contínuas. Desse modo, a ideia de um custo total predefinido por um modelo pode ser problemática, devido à dinâmica e à evolução das necessidades de ambos os parceiros.

Gareth (2005) afirma que as alianças formadas por empresas que são demasiadamente rígidas ou demasiadamente flexíveis não podem alcançar o sucesso. Para o autor, o equilíbrio é a chave do sucesso, de modo que os parceiros devem desenvolver um relacionamento no qual consigam se moldar às mudanças que ocorram na ambiência na qual estão inseridos, sem perder a rigidez necessária para manter a estrutura conforme acordado entre as partes.



Gareth (2005) explica que as relações entre as empresas devem passar por avaliações regulares, de modo a realizar ajustes necessários para que as empresas superem as dificuldades que aparecerão.

Caker (2008) ressalta que a capacidade da empresa dominante em gerenciar a cadeia é uma questão decisiva para o desenvolvimento das relações interorganizacionais, ponto de vista compartilhado por outros autores (CARR; NG, 1995; DEKKER, 2003).

#### 4.5 Treinamento e a Educação Corporativa

Bohlander, Snell e Sherman (2003), explicam que "treinamento" é o esforço despendido pela empresa para estimular o aprendizado de seus empregados. O treinamento e a educação corporativa fazem parte de uma ação da organização de modo que possibilite o desenvolvimento de habilidades que podem tornar o indivíduo mais apto a desempenhar suas funções atuais ou futuras (BORGES-ANDRADE, 2002).

O Quadro 5 demonstra os fatores inibidores relacionados ao treinamento e educação corporativa.

Quadro 5 – fatores inibidores relacionados a treinamento e educação corporativa

Fatores inibidores	Autores
Ausência de conhecimento especializado e programas de educação voltados aos funcionários	LaLonde e Pohlen (1996); Ramos (2004); Kulmala <i>et al.</i> (2002); Ellram (2002); Thomson e Gurowka (2005); Himme (2012)
Taxonomias inconsistentes	Thomson e Gurowka (2005)
Falta de compreensão de custos ao longo da cadeia	Nicolini <i>et al.</i> (2000)
Ausência de percepção de valor gerado pela relação	Cannon e Homburg (2001)

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

LaLonde e Pohlen (1996) explicam que o conhecimento especializado pode superar muitos problemas associados com as atividades de custeio através das fronteiras das empresas. Para os autores, o conhecimento especializado pode ajudar no processo de Gestão de Custos Interorganizacionais, identificando as atividades “não eficientes” realizadas por outras empresas.

Ramos (2004) explica que uma das barreiras à aplicação de abordagens de Gestão de Custos Interorganizacionais é a ausência de competência por parte dos gestores de custos das empresas. O autor afirma que as relações estreitas entre fornecedores e compradores exigem relatórios adicionais sobre os problemas das cadeias de suprimento e a necessidade de mais dados sobre a organização e o ambiente externo.

Kulmala *et al.* (2002) afirmam que as empresas devem avaliar se as relações com os fornecedores são benéficas para o seu negócio ou não. Desse modo, as empresas devem ser capazes de calcular a quantidade de redução de custo que as relações vão lhe oferecer, assim, precisa ter compreensão do comportamento dos custos de seus produtos.

A educação tem se revelado uma das ferramentas mais valiosas na melhoria do desempenho da cadeia de suprimentos e da gestão de custos. As empresas podem criar programas de treinamento para que as pessoas envolvidas, como funcionários e fornecedores, aprendam os conceitos e princípios do inter-relacionamento (ELLRAM, 2002; THOMSON; GUROWKA, 2005).

Himme (2012) explica que para reduzir a resistência à mudança e preparar os funcionários para os programas de redução de custos, as empresas devem oferecer formação e

educação para descrever as mudanças que podem ocorrer. Para o autor, é fundamental que os as instruções sejam dadas antes das mudanças surgirem.

Thomson e Gurowka (2005) ressaltam a importância da taxonomia dos termos utilizados na gestão de custos, já que terminologia e padrões inconsistentes e/ou inexistente pode ser uma barreira para o cotidiano das relações entre empresas. Os autores explicam que as empresas parceiras devem evitar ruídos na comunicação, e que a formação e educação são capacitores fundamentais para o sucesso de qualquer metodologia de custeio estratégico.

Nicolini *et al.* (2000) sugerem que uma das barreiras para a Gestão de Custos Interorganizacionais aparece pelo fato das empresas, muitas vezes, operarem sem uma compreensão completa dos custos ao longo da cadeia de suprimentos. De maneira geral, as empresas desenvolvem os projetos e posteriormente contatam os preços dos fornecedores, que não foram envolvidos no desenvolvimento do design do projeto.

As empresas analisam a continuação ou não das relações por meio da capacidade de tais relações gerarem valor demonstrável aos participantes (CANNON; HOMBURG, 2001). De fato, a redução do valor total do produto disponibilizado ao consumidor final é um indicador da eficiência dos relacionamentos interorganizacionais, mas não é o único. A falta de percepção de valor gerado pelas relações entre as empresas é apontado por Cannon e Homburg (2001) como um fator que pode comprometer a continuidade das relações em longo prazo.

A mensuração do valor gerado, ou do intangível gerado, pelas relações entre as empresas é uma tarefa difícil. Cannon e Homburg (2001) explicam que, para a criação de modelos que avaliem a geração de valor, os pesquisadores precisarão recorrer a uma variedade de perspectivas.

#### 4.6 Conflitos entre Empresas

Cooper e Slagmulder (1999) explicam que os conflitos decorrentes das relações pode ser um empecilho para atingir metas estabelecidas entre os parceiros de rede. De fato, os conflitos e divergências são fatores que, segunda a literatura, inibem a prática da GCI.

O Quadro 6 demonstra os fatores inibidores relacionados aos conflitos entre as empresas.

Quadro 6 – Fatores inibidores relacionados aos conflitos entre as empresas

Fatores inibidores	Autores
Partilha desigual dos benefícios	Kulmala (2004); Kajüter e Kulmala (2005); Chistopher (1998)
Dificuldade em definir benefícios mútuos	Dekker (2003); Kajüter, Kulmala (2005); Kulmala <i>et al.</i> (2007)
Incapacidade de determinar os preços de mercado	Nicolini <i>et al.</i> (2000)
Conflitos constantes	Ariño e De La Torre (1998); Lui (2009)
Fornecedores reconhecem benefícios apenas para os compradores	Agndal e Nilsson (2008)

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Kulmala (2004) explica que um dos obstáculos para as relações interorganizacionais é a divergência sobre a partilha dos benefícios. As empresas tentem a não querer cooperar e compartilhar informações de custos quando os benefícios não forem partilhados de maneira justa. Kajüter e Kulmala (2005) afirmam que não há uma regra geral sobre a forma como as economias geradas pelo inter-relacionamento devam ser partilhadas, o que se justifica pelo fato das situações variarem de caso a caso. Chistopher (1998) resalta que isso não significa

que os benefícios devam sempre ser divididos em partes iguais, mas que os envolvidos estejam de comum acordo e satisfeitos com os benefícios referentes a cada um.

Nicolini *et al.* (2000) ressaltam que a determinação dos preços de mercados dos produtos advindos das inter-relações pode ser difícil de ser executada. Segundo os autores, para alguns produtos, como por exemplo, as *commodities*, a determinação dos preços praticados ao consumidor final é mais fácil, já que os preços são estipulados pelo mercado, entretanto, as empresas podem ter dificuldades em determinar os preços de outros produtos.

Problemas e dificuldades são esperados nas redes interorganizacionais, de modo que os conflitos entre as partes é um componente normal para o desenvolvimento da rede. Entretanto, segundo Ariño e De La Torre (1998), conflitos constantes podem conduzir à terminação do relacionamento. Lui (2009) explica que os relacionamentos podem terminar após o desgaste causado por conflitos, mesmo que o relacionamento tenha se iniciado pautado na confiança, boa vontade das partes, recursos financeiro e compromisso.

Agndal e Nilsson (2008) afirmam que uma política de contabilidade de livros abertos não é necessariamente algo implementada pelo comprador, exclusivamente para benefício do comprador. Os autores explicam que é possível encontrar livros abertos em um ambiente de colaboração, onde são reconhecidos efeitos benéficos para ambas as partes. Desse modo, os fornecedores devem estar cientes de que o compartilhamento de informações, com o intuito de realizar uma gestão estratégica de custos pode trazer benefícios para toda a cadeia, caso isso não seja percebido pelos fornecedores, pode gerar falta de interesse em entrar em inter-relações, fato visto como uma barreira à Gestão de Custos Interorganizacionais.

#### 4.7 Falta de Confiança entre Empresas

Cooper e Slagmulder (1999) explicam que a confiança é a base da GCI, pois permite uma interação maior entre os agentes envolvidos na rede. Autores concordam que fatores podem favorecer ou inibir a formação de parcerias entre as empresas, entre eles, a confiança é um fator de destaque (COOPER; SLAGMULDER, 1999; KAJÜTER; KULMALA, 2005; SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009).

A falta de confiança pode desencadear uma série de fatores inibidores da prática da GCI. O Quadro 7 demonstra os fatores inibidores relacionados à falta de confiança entre as empresas.

Quadro 7 – Fatores inibidores relacionados à falta de confiança entre as empresas

Fatores inibidores	Autores
Desinteresse, por parte das empresas parceiras, em compartilhar informações	Cooper e Slagmulder (2003); LaLonde e Pohlen (1996); Kulmala (2002); Kulmala <i>et al.</i> (2002); Kulmada (2004)
Desinteresse do fornecedor em usar o Open Book Accounting	Caker (2008); Windolph e Moeller (2012); Mcivor (2001); Munday (1992)
Incerteza acerca do relacionamento com os parceiros	Barney e Hesterly (1996)
A falta de confiança entre os parceiros de GCI	Dekker (2004)

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Cooper e Slagmulder (2003) explicam que a cooperação entre as empresas deve buscar a diminuição do custo total e, assim, buscar aumentar os lucros das empresas. As redes formadas por compradores e fornecedores devem ser pautadas em confiança e em grande compartilhamento de informações. Entretanto, as empresas podem não estar dispostas a compartilhar informações, movidas principalmente por incertezas.

LaLonde e Pohlen (1996) explicam que a relutância em compartilhar informações de custos pode ser um obstáculo significativo para a determinação dos custos da cadeia de

suprimentos. Como resultado, as empresas podem continuar a se comportar de forma independente, e assim, inadvertidamente, aumentar os custos de toda a cadeia de suprimento.

O compartilhamento de informações deve ser bidirecional e a falta de interesse em compartilhar informações por um dos membros da cadeia pode ser uma barreira para a relação inerorganizacional (KULMALA, 2002).

Windolph e Möeller (2012) explicam que pode haver desinteresse por parte dos fornecedores em compartilhar informações com os membros da cadeia. Segundo os autores, os fornecedores podem recusar a ideia de utilização da contabilidade de livro aberto devido ao receio de que os compradores utilizem os dados para aumentar a pressão sobre as suas margens de lucro.

Barney e Hesterly (1996) afirmam que quanto maior as incertezas nos acordos e parcerias entre as empresas, mais mecanismos de controle, como por exemplo, a utilização de contratos, será necessária, o que aumenta a complexidade das relações. Os autores explicam que as empresas podem adotar medidas de governança e estabelecer estruturas hierárquicas com o intuito de dirimir possíveis desentendimentos.

Dekker (2004) aponta que os mecanismos de controle ajudam na diminuição das incertezas e riscos, de modo que melhoram a confiança entre as empresas. Por fim, o autor afirma que as empresas devem buscar formas de garantir a estabilidade e continuidade da aliança no futuro, de modo a evitar que a falta de confiança entre as empresas seja uma barreira para o gerenciamento estratégico de custos.

## **5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

Agir colaborativamente com os membros da cadeia de suprimento, com o intuito de reduzir os custos totais do produto, pode gerar significativas vantagens perante as cadeias concorrentes. De fato, a rede de relacionamentos da empresa pode exercer um papel fundamental em sua sobrevivência e desenvolvimento.

As vantagens em formar parcerias entre as empresas são muitas, entretanto, são inúmeras as dificuldades e fatores que dificultam e inibem as relações que objetivam reduzir custos na cadeia. Nicolini *et al.* (2000) e Norek e Pohlen (2001) explicam que as abordagens de Gestão de Custos Interorganizacionais, para serem bem sucedidas, depende do desenvolvimento interno das empresas, como por exemplo, o conhecimento e compreensão dos custos, o conhecimento da cultura organizacional e a educação e formação dos funcionários. Para os autores, primeiro as empresas devem superar as barreiras internas para posteriormente dispensar esforços para obter vantagens da gestão externas de custos.

Ao entrar em parcerias, as empresas possuem, como expectativas, o desenvolvimento e fortalecimento diante do mercado. Entretanto, quando as parcerias não obtém êxito, por vezes devido à falta de preparo dos gestores, pode gerar decepção entre as empresas envolvidas. Pereira, Alves e Silva (2010) explicam que o processo de remoção ou exclusão de uma rede corporativa pode gerar desconforto entre as partes, entre outros motivos, devido ao cancelamento de contratos que possam ter sido assinados no início das parcerias.

Quanto aos fatores inibidores identificados, observa-se que a Gestão de Custos Interorganizacionais é um fenômeno interdisciplinar que envolve pessoas, cultura da empresa, tecnologia e processos. Argumenta-se, baseado nos achados, que a aplicação de práticas de Gestão de Custos Interorganizacionais não pode ser visto como uma abordagem técnica, apenas pautada em tecnologia e programas de gestão.

Como limitação de pesquisa, aponta-se que o fato da utilização de trabalhos de diferentes fontes e em diferentes contextos tenha permitido a identificação de fatores demasiadamente genéricos e abrangentes, sem ser específicos de determinado ramo ou setor econômico.

Por fim, como sugestão para trabalhos futuros: a) analisar se o foco estratégico das empresas interfere na decisão de entrar em alianças estratégicas; e b) conduzir pesquisas, com enfoque interdisciplinar, que busquem sanar os fatores inibidores quando surgirem no relacionamento entre as empresas. De fato, o estudo relacionado à Gestão de Custo Interorganizacionais e os desafios encontrados em sua abordagem apresentam uma grande oportunidade para pesquisas futuras que visem auxiliar os gestores a lidar com a complexa tarefa de gerenciar custos externos às empresas.

## REFERÊNCIAS

AGNDAL, Henrik; NILSSON, Ulf. Supply chain decision-making supported by an open books policy. **International Journal of Production Economics**, v. 116, n. 1, p. 154-167, 2008.

AMATO NETO, J. **Redes de cooperação produtiva e clusters regionais: oportunidades para as pequenas e médias empresas**. São Paulo: Atlas, 2000.

ARIÑO, Africa; DE LA TORRE, José. Learning from failure: Towards an evolutionary model of collaborative ventures. **Organization Science**, v. 9, n. 3, p. 306-325, 1998.

AXELSSON, Björn; LAAGE-HELLMAN, Jens; NILSSON, Ulf. Modern management accounting for modern purchasing. **European Journal of Purchasing & Supply Chain Management**, v. 8, n. 1, p. 53-62, 2002.

BARNEY, Jay B.; HESTERLY, William. **Organizational economics: understanding the relationship between organizations and economic analysis**. London: Sage, 1996.

BORGES-ANDRADE, Jairo Eduardo. Desenvolvimento de medidas em avaliação de treinamento. **Estudos de Psicologia**, v. 7, n. 1, p. 31-43, 2002.

BORIN, Norm; FARRIS, Paul. An Empirical Comparison of Direct Product Profit and Existing Measures of SKU Productivity. **Journal of Retailing**, v. 66, n. 3, p. 297- 314, 1990.

BURRELL, Gibson; MORGAN Gareth. **Sociological Paradigms and Organizational Analysis**. 1. ed. London: Heinemann Educational Books, 1979.

CAKER, Mikael. Intertwined coordination mechanisms in interorganisational relationships with dominated suppliers. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 3, p. 231- 251, 2008.

CANNON, Joseph. P.; HOMBURG, Chistian. Buyer-supplier relationships and customer firm costs. **Journal of Marketing**, v. 65, n. 1, p. 29-43, 2001.

CARR, C.; NG, J. Total Cost Control: Nissan and its U.K. Supplier Partnerships. **Management Accounting Research**, v. 6, n. 4, p. 347–365, 1995.

CARVALHO, Maria Cecília M. (Org.). **Construindo o saber: técnicas de metodologia científica**. São Paulo: Papirus, 1988.

CHRISTOPHER, Martin. **Logistics and Supply Chain Management: Strategies for Reducing Cost and Improving Service**. London: Pitman Publishing, 1998.

CHURCHILL, Gilbert A. **Marketing research: methodological foundations**. Chicago: The Dryden Press, 1987.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Cost management beyond the boundaries of the firm, **Management Accounting**, v. 79, n. 9, p. 18-20, 1998.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Interorganizational costing – Part 1. **Cost Management**, v. 17, n. 5, p. 14-21, 2003.

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

DEKKER, Henri C. Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 1, p. 27-49, 2004.

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

DRUCKER, Peter F. Toward the new organization. **Executive Excellence**, v. 14, n. 2, p. 7-8, 1997.

DUBOIS, Anna. Strategic cost management across boundaries of firms. **Industrial Marketing Management**, v. 32, n. 5, p. 365-374, 2003.

ELLRAM, Lisa M. A Taxonomy of Total Cost of Ownership Models. **Journal of Business Logistics**, v. 15, n. 1, p. 171-191, 1994.

ELLRAM, Lisa M. **Strategic Cost Management in the Supply Chain: A Purchasing and Supply Management Perspective**. Arizona: CAPS Research, 2002.

ELLRAM, Lisa M.; SIFERD, Sue Parrott. Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. **Journal of Business Logistics**, v. 19, n. 1, p. 55-84, 1998.

FERRIN, Bruce G.; PLANK, Richard E. Total Cost of Ownership Models: An Exploratory Study. **Journal of Supply Chain Management**, v. 38, n. 3, p. 18-29, 2002.

GARETH, Beazant; Perfecting partnerships. **Professional Engineering**, v. 17, n. 21, p. 34, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

HITT, Michael A.; DANCIN, M. Tina; LEVITAS, E.; ARREGLE, Jean-Luc; BORZA, Anca. Partner Selection in Emerging and developed market contexts: resource-based and organizational learning perspectives. **Academy of Management Journal**, v. 43, n. 3, p. 449-467, 2000.

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

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

KULMALA, Harri. Open-book accounting in networks. **Finnish Journal of Business Economics**, v. 52, n. 2, p. 157-177, 2002.

KULMALA, Harri; PARANKO, Jari; UUSI-RAUVA, Erkki. The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics**, v. 79, n. 1, p. 33-43, 2002.

LALONDE, Bernard. Three Problems that Linger. **Supply Chain Management Review**, v. 7, n. 2, p. 7-8, 2003.

LALONDE, Bernard; POHLEN, Tarrance. Issues in Supply Chain Costing. **The International Journal of Logistics Management**, v. 7, n. 1, p. 1-11, 1996.

LIN, Binshan; COLLINS, James; SU, Robert K. Supply chain costing: an activity-based perspective. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 31, n. 9/10, p. 702-713, 2001.

LUI, Steven S. The Roles of Competence Trust, Formal Contract, and Time Horizon in Interorganizational Learning. **Organization Studies**, v. 30, n. 4, p. 333-353, 2009.

MARTINS, Gilberto de A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MCIVOR, Ronan. Lean supply: the design and cost reduction dimensions. **European Journal of Purchasing and Supply Management**, v. 7, n. 4, p. 227-242, 2001.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica: a prática de fichamentos, resumos e resenhas**. São Paulo: Atlas, 2010.

MOURITSEN, Jan; THRANE, Sof. Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 3, p. 241-275, 2006.

MUNDAY, Max. Accounting cost data disclosure and buyer-supplier partnerships — A research note. **Management Accounting Research**, v. 3, n. 3, p. 245-250, 1992.

NASCIMENTO, Artur Roberto; JUNQUEIRA, Emanuel; MARTINS, Gilberto de Andrade. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias,

metodologias e paradigmas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, 2010.

OJALA, Mika; HALLIKAS, Jukka. Financial Decision Risks in Supplier Networks. **Managing Supply Chain Risks**, v. 8, n. 2, p. 80-91, 2007.

PEREIRA, Breno Augusto Diniz. **Estruturação de relacionamentos horizontais em rede**. 2005. 219 f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

PEREIRA, Breno Augusto Diniz; ALVES, Juliano Nunes; SILVA, Patricia Ennes. O lado obscuro dos relacionamentos interorganizacionais: por que as empresas saem dos processos cooperativos? **Espacios**, v. 31, n. 4, p. 25-27, 2010.

POPPER, Karl. **A Lógica da Pesquisa Científica**. São Paulo: Cultrix, 1993.

PORTER, Michael. **Estratégia Competitiva: Técnicas Para Análise da Indústria e da Concorrência**. São Paulo: Campus, 1980.

RAMOS, Miguel Martinez. Interaction between management accounting and supply chain management. **Supply Chain Management: An International Journal**, v. 9, n. 2, p. 134-138, 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SEAL, Willie; BERRY, Anthony; CULLEN, John. Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting. **Accounting, Organization and Society**, v. 29, n. 1, p. 73-92, 2004.

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

THOMSON, Jeff; GUROWKA, Jim. Sorting out the clutter. **Strategic Finance**, v. 87, n. 2, p. 27-33, 2005.

TOMKINS, Cyril. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. **Accounting, Organizations and Society**, v. 26, n. 2, p. 161-191, 2001.

WAEYTENS, Dominique; BRUGGEMAN, Werner. Barriers to successful implementation of ABC for continuous improvement: A case study. **International Journal of Production Economics**, v. 36, n. 2, p. 39-52, 1994.

WILLIAMSON, Oliver E. **The economic institutions of capitalism**. New York: Free Press, 1985.

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