



XXVIII Congresso Brasileiro de Custos
17 a 19 de novembro de 2021
- Congresso Virtual -



Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais em uma cadeia de suprimentos láctea

Francieli Pacassa (Unochapeco) - francipacassa@yahoo.com.br

Silvana Dalmutt Kruger (Unochapecó) - silvanak@unochapeco.edu.br

Antonio Zanin (UFMS) - zanin@unochapeco.edu.br

Resumo:

A pesquisa objetivou investigar quais os fatores condicionantes da GCI que estão presentes em uma indústria de lácteos localizada na região Oeste de Santa Catarina. Para tanto, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, de estudo de caso e com abordagem qualitativa. O ambiente de estudo correspondeu a uma indústria láctea como empresa focal, além de determinados fornecedores e clientes como elos a montante e a jusante da cadeia de suprimentos, respectivamente. O instrumento de coleta, composto por três roteiros distintos seguiu o modelo conceitual de fatores condicionantes da GCI proposto por Souza (2008). A coleta de dados ocorreu através de entrevistas semiestruturadas aplicadas aos gestores das organizações, e posteriormente para o tratamento dos dados fez-se o uso de técnicas de análise de conteúdo, e do Software Atlas TI. Os resultados apontam que os fatores condicionantes produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de rede e mecanismos são úteis para avaliar a aplicabilidade da GCI entre os relacionamentos. Além disso, possibilitou identificar as características que levam as empresas a trabalharem conjuntamente e desenvolver confiança em seus relacionamentos, ao ponto de desenvolver parcerias e projetos em conjunto.

Palavras-chave: *Fatores Condicionantes. GCI. Cadeia de Suprimentos. Laticínios.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais em uma cadeia de suprimentos láctea

RESUMO

A pesquisa objetivou investigar quais os fatores condicionantes da GCI que estão presentes em uma indústria de lácteos localizada na região Oeste de Santa Catarina. Para tanto, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, de estudo de caso e com abordagem qualitativa. O ambiente de estudo correspondeu a uma indústria láctea como empresa focal, além de determinados fornecedores e clientes como elos a montante e a jusante da cadeia de suprimentos, respectivamente. O instrumento de coleta, composto por três roteiros distintos seguiu o modelo conceitual de fatores condicionantes da GCI proposto por Souza (2008). A coleta de dados ocorreu através de entrevistas semiestruturadas aplicadas aos gestores das organizações, e posteriormente para o tratamento dos dados fez-se o uso de técnicas de análise de conteúdo, e do Software Atlas TI. Os resultados apontam que os fatores condicionantes produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de rede e mecanismos são úteis para avaliar a aplicabilidade da GCI entre os relacionamentos. Além disso, possibilitou identificar as características que levam as empresas a trabalharem conjuntamente e desenvolver confiança em seus relacionamentos, ao ponto de desenvolver parcerias e projetos em conjunto.

Palavras-chave: Fatores Condicionantes. GCI. Cadeia de Suprimentos. Laticínios.

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1 INTRODUÇÃO

O cenário competitivo e a pretensão pela oferta de produtos com maior qualidade, motivou a interdependência das empresas, as quais passaram a se concentrar em competências centrais para minimizar custos de produção e de transação, tornando-se parte de complexas cadeias de suprimentos para a aquisição dos demais componentes, serviços ou itens (Gasparetto, 2003; Kajüter & Kulmala, 2005; Souza, 2008; Dhaifallah, Auzair, Maelah & Ismail, 2016).

Assim, devido à extensão das cadeias e seus elos, cabe às organizações procurar compreender as necessidades competitivas de seus clientes e fornecedores, através da formação de redes interorganizacionais baseadas na colaboração, compartilhamento de informações e relacionamento entre as empresas (Cândido & Abreu, 2000; Souza & Rocha, 2009; Souza, Braga & Krombauer, 2014). A visão sistêmica da cadeia de suprimentos permite tornar visíveis as oportunidades de melhoria, que ultrapassam as possibilidades organizacionais individualmente, sempre com foco no produto final e não apenas no próximo elo da cadeia (Gasparetto, 2003).

Diante disso, a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) é uma prática de gestão estratégica adotada pelas empresas para a gestão de operações conjuntas desenvolvidas por diferentes membros de uma determinada cadeia de suprimentos (Cooper & Slagmulder, 2004; Möller, Windolph & Isbruch, 2011; Faria, Soares, Rocha & Rossi, 2013; Campos, Oliveira, Leal & Duarte, 2016), a qual tem a finalidade de buscar, desenvolver e aplicar estratégias que produzirão vantagens competitivas sustentáveis, ou seja, soluções inovadoras que contribuam com o crescimento e

desenvolvimento econômico (Cândido & Abreu, 2000; Nascimento, Perreira & Scarpin, 2012; Campos et al., 2016; Farias & Gasparetto, 2019).

Todavia, existem fatores exógenos, endógenos e específicos que interferem na implantação e divulgação de dados de custos entre os agentes da cadeia de suprimentos (Kajüter & Kumala, 2005; Camacho, 2010; Huanhuan, 2019; Donati, Zappalà & González-Romá, 2020). No âmbito dos fatores específicos, responsáveis por propiciar um ambiente mais favorável para a aplicação e sucesso da GCI (Camacho, 2010), autores tem concentrado suas pesquisas em compreender elementos como: produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos de governança (Cooper & Slagmulder, 1999, 2004; Souza, 2008; Souza & Rocha, 2009; Faria et al., 2013; Gonzaga, Aillón, De Almeida Fehr, Borinelli & Rocha, 2015; Farias & Gasparetto, 2019), e como estes podem influenciar diretamente o processo de implementação de uma prática de gestão interorganizacional em uma cadeia de suprimentos (Souza & Rocha, 2009; Campos et al., 2016; Zanin, Moterle, Pacassa, Eigenstuhler & Afonso, 2021).

Devido à relevância da temática e a carência de pesquisas que busquem identificar os fatores condicionantes da GCI e como estes interferem nas cadeias de suprimentos do país (Souza, 2008; Souza, Braga & Krombauer, 2014; Zanin et al., 2021), constata-se que a utilização da GCI também se apresenta como diferencial de valor para empresas pertencentes a cadeias de suprimentos lácteas. O leite é um dos produtos considerados essenciais para a dieta humana, presente na alimentação de aproximadamente 80% da população mundial e um dos 13 itens que compõem a cesta básica brasileira (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária [Embrapa], 2020).

Todavia, apesar de a pecuária leiteira ser uma atividade globalizada, a cadeia de suprimentos possui características específicas relacionadas a cada país, assim como passa por um processo de acelerado desenvolvimento e crescimento de produção e consumo, acompanhado de profundas transformações e intensa modernização nas últimas décadas (Embrapa, 2020). Apesar da evolução observada na cadeia produtiva, o setor leiteiro é afetado por inúmeras variáveis como a sazonalidade, conjuntura econômica, políticas governamentais, fatores tecnológicos e climáticos, custo dos insumos, entre outros (Rezende, 2017; Vilela, Resende, Leite & Alves, 2017), que acabam acarretando em oscilações no volume produzido e consequentemente influenciam os custos de transação (Rezende, 2017).

Acrescenta-se ainda que as indústrias lácteas apresentam um importante papel no desenvolvimento das cadeias produtivas, sendo muitas vezes responsáveis por auxiliar no fortalecimento dos demais elos e implementar inovações no mercado, mesmo diante de inúmeros desafios e instabilidades apresentados pelo setor (Pesamosca, 2019). Diante deste cenário, tem-se a seguinte problemática de pesquisa: Quais os fatores condicionantes da GCI que estão presentes em uma indústria de lácteos? Com isso, tem-se como objetivo investigar quais os fatores condicionantes da GCI que estão presentes em uma indústria de lácteos localizada na região Oeste de Santa Catarina.

Neste contexto, mostra-se primordial compreender as interrelações existentes em empresas que compõem as cadeias de suprimentos lácteas e identificar os fatores condicionantes da GCI (produto, componente, nível de relacionamento, tipos de rede e mecanismos) que interferem no compartilhamento de informações, na geração de confiança e benefícios mútuos entre as empresas, assim como, na propensão destas em trabalhar de forma colaborativa em busca contínua pela competitividade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão de Custos Interorganizacionais

Apesar do crescente interesse em interdependências e fluxos de informações que transcendem as fronteiras organizacionais e suas implicações potenciais para a contabilidade gerencial, o tópico tem sido pouco explorado pela literatura de pesquisa contábil (Cooper & Slagmulder, 2004; Farias et al., 2016; Dhaifallah et al., 2016; Farias & Hoffmann, 2018; O’connor, Lowry & Treiblmaier, 2020).

Cooper e Slagmulder (1999) foram os primeiros pesquisadores a estudar a temática e definir o objetivo da CGI como, a busca pelas empresas de soluções que visem minimizar seus custos mediante ações coordenadas entre clientes e fornecedores. Agndal e Nilsson (2009) igualmente associaram a GCI à coordenação de esforços conjuntos entre os elos da cadeia (fornecedores e compradores) para a redução de custos. Posteriormente, Souza e Rocha (2009) passam a definir a GCI como um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui todas as empresas pertencentes a cadeia de suprimentos, além da própria empresa.

A GCI é uma prática de gestão estratégica que amplia a forma como as organizações gerenciam tradicionalmente seus custos de produção, ao afastar-se de uma visão de gestão interna de custos para uma abordagem interorganizacional, que observa os custos de produção das empresas parceiras (Cooper & Slagmulder, 2004; Coad & Cullen, 2006; Fayard, Lee, Leitch & Kettinger, 2012). Huanhuan (2019) acresce que a GCI é um campo de pesquisa de integração de gestão da economia de escala e escopo da cadeia de valor, gestão da cadeia de abastecimento, teoria organizacional, teoria do contrato e gestão de custos.

O papel da GCI é auxiliar na determinação de formas mais eficazes de cooperação entre as organizações, de modo a contribuir para que os agentes pertencentes à cadeia de suprimentos encontrem novas maneiras de projetar produtos, com *design* de baixo custo e redução dos custos de fabricação (Camacho, 2010; Huanhuan, 2019). Logo, em teoria o compartilhamento de informações contábeis tem um efeito positivo na formulação, planejamento e controle de metas interorganizacionais (O’connor, Lowry & Treiblmaier, 2020), além de promover a cooperação e criar confiança (Camacho, 2010; Campos et al., 2016; Huanhuan, 2019; O’connor, Lowry & Treiblmaier, 2020).

Camacho (2010) e Fayard et al. (2012) defendem que a GCI é uma prática estratégica de gestão de custos que pode contribuir para a melhoria do processo de gestão das organizações. Neste contexto, a GCI pode ser relacionada às ações colaborativas e de cooperações estabelecidas entre empresas parceiras, para reduzir custos e agregar valor às partes relacionadas (Coad & Cullen, 2006; Souza, 2008). Pode ser considerada um instrumento gerencial adequado para análise e avaliação de desempenho das mais distintas cadeias de suprimentos (Camacho, 2010).

Para a implementação da gestão de custos além das fronteiras organizacionais é necessário, a existência de interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança (Cooper & Slagmulder, 1999; Kajüter & Kulmala, 2005; Souza, 2008; Souza & Rocha, 2009), não apenas referente aos custos, mas também a demais aspectos que compõem o processo, de modo a garantir o aumento do desempenho das empresas (Souza, Braga & Krombauer, 2014). Ou seja, é imprescindível a integração da cadeia de suprimentos para a melhoria e efetivação de princípios e ações de Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos (GCS) (Siqueira & Alcântara, 2020). De acordo com a caracterização apresentada por Camacho (2010), a interdependência, a estabilidade, a cooperação, os benefícios mútuos e a confiança

podem ser considerados fatores fundamentais da GCI, que servem de base para os conceitos da temática, sendo que quanto maior for sua presença, maior é a possibilidade de utilização de tal ferramenta estratégica entre as empresas.

No entanto, existem fatores que afetam a divulgação das informações contábeis entre os agentes da cadeia de suprimentos (Kajüter & Kumala, 2005; Huanhuan, 2019; Donati, Zappalà & González-Romá, 2020). O processo de implantação de uma ferramenta gerencial e a divulgação de dados de custos entre os membros de uma rede de relacionamento pode ser influenciado por três tipos de fatores: exógenos, endógenos e específicos, conforme os achados de pesquisas à luz da Teoria da Contingência (Kajüter & Kumala, 2005; Camacho, 2010; Donati, Zappalà & González-Romá, 2020).

Os fatores exógenos à cadeia se referem às variáveis ambientais e aspectos que a organização não possui controle (Kajüter & Kumala, 2005; Souza & Rocha, 2009; Camacho, 2010; Farias, 2016). Estão atrelados ao ambiente ou ao sistema em que a organização está inserida e incluem: pressões competitivas, requisitos para redução de custos, desenvolvimento econômico e tendências (Kajüter & Kumala, 2005; Souza, 2008; Ylä-Kujala, Marttonen-Arola & Kärri, 2018).

Os fatores endógenos consistem nas variáveis específicas de cada empresa da cadeia de suprimentos. Podem incluir fatores associados ao tamanho da empresa, sistemas de contabilidade de custos, estratégias de competição corporativa e compromisso com a cooperação (Kajüter & Kumala, 2005; Souza, 2008; Souza & Rocha, 2009; Camacho, 2010; Farias, 2016; Ylä-Kujala, Marttonen-Arola & Kärri, 2018). Para Souza (2008) os fatores endógenos são responsáveis por determinar o sucesso ou fracasso da divulgação de informações em uma cadeia de suprimentos.

Por conseguinte, ao visualizar a cadeia de suprimentos como uma única empresa, tem-se além de fatores endógenos e exógenos, os fatores específicos à rede. Dentre os fatores específicos, engloba-se o tipo de coordenação, a confiança entre os membros, a estratégia competitiva da rede (Kajüter & Kumala, 2005; Camacho, 2010; Oliveira, Borges, Carvalho & Santos, 2016), o tipo de produto (Camacho, 2010) e relacionamentos (Oliveira et al., 2016).

Além destes, no que corresponde aos fatores específicos à rede, Souza e Rocha (2009) elencam cinco dimensões de fatores condicionantes (produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos de governança) (Faria et al., 2013; Gonzaga et al., 2015), que podem de acordo com o cenário existente e a presença em maior ou menor grau dos fundamentos da GCI, tornar favorável a implementação e sucesso da GCI em uma cadeia de suprimentos (Souza & Rocha, 2009; Camacho, 2010; Campos et al., 2016).

Os fatores condicionantes segregados em dimensões foram propostos por Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) após uma revisão da literatura sobre GCI, sendo que anteriormente as pesquisas não apontavam indícios de modelos estruturados sobre o tema. É a partir de Cooper e Slagmulder (1999, 2004) que os autores desenvolvem a base para iniciar a discussão a respeito da GCI e os fatores condicionantes, ao agregar contribuições e ideias de diversos autores como, por exemplo: Kajüter e Kumala (2005), Coad e Cullen (2006) e Aguiar, Rezende e Rocha (2008).

O modelo conceitual proposto por Cooper e Slagmulder (1999) e posteriormente adaptado por Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) abarcam características específicas ou cenários ideais que favorecem, ou inviabilizam a aplicação da GCI nas cadeias de suprimentos, e podem ser vislumbrados através do Quadro 1.

Fator	Descrição	Cenário ideal para aplicação GCI	Autores
Produto	O objetivo dessa dimensão é identificar qual o tipo de produto é recomendado para a aplicação da GCI. Para isso, são analisadas características dos produtos, através de aspectos como a margem e funcionalidade.	Produtos com baixa margem (margem inferior à meta) e múltiplas funcionalidades.	Cooper e Slagmulder (1999); Souza e Rocha (2009); Agndal e Nilsson (2009); Camacho (2010); Farias (2016); Farias et al. (2016).
Componentes	O objetivo desta dimensão é analisar quais componentes são indicados à aplicação da GCI. Os produtos se compõem de componentes. Assim, nesta dimensão é desfragmentado o produto nos seus principais componentes ou insumos e analisado características associadas ao nível de restrição tecnológica e índice de valor.	Componentes dos produtos com baixos níveis de restrição tecnológica e índice de valor	Cooper e Slagmulder (1999); Souza e Rocha (2009); Agndal e Nilsson (2009); Camacho (2010); Farias (2016).
Níveis de Relacionamento	O objetivo desta dimensão é identificar uma tipologia de relacionamentos favoráveis à aplicação da GCI, considerando aspectos como interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos. Os níveis de relacionamento podem caracterizar-se do tipo: comum, auxiliar, principal e familiar.	Comum: improvável a aplicação da GCI. Auxiliares: é possível a aplicação da GCI. Principal: é bem provável para a aplicação da GCI. Familiar: é muito provável e favorável.	Cooper e Slagmulder (1999); Kajüter e Kulmala (2005); Coad e Cullen (2006); Souza e Rocha (2009); Agndal e Nilsson (2009); Camacho (2010); Fayard et al. (2012);
Tipos de Cadeia	O objetivo da dimensão é identificar o tipo de rede mais propício à aplicação da GCI, considerando a quantidade de empresas que dominam a cadeia, o poder de negociação e mecanismos de colaboração. A tipologia das redes é classificada em três tipos: tirania, oligarquia e democrática.	A aplicação da GCI é propícia nas cadeias do tipo tiranas, provável nas do tipo oligarca e difícil nas cadeias do tipo democráticas.	Cooper e Slagmulder (1999); Souza e Rocha (2009); Farias, (2016).
Mecanismos de Governança	O objetivo da dimensão é exemplificar os mecanismos existentes que tornam viável a adoção da GCI. Podem ser divididos em capacitadores, disciplinadores e incentivadores.	Os mecanismos tornam mais viáveis à utilização da GCI.	Coad e Cullen (2006); Souza e Rocha (2009); Camacho (2010); Kajüter; Kulmala, (2005); Fayard et al. (2012) Farias (2016).

Quadro 1. Fatores condicionantes da Gestão Interorganizacional de Custos

Fonte: Elaborado pelos autores.

De modo a compreender os fatores condicionantes da GCI, o Quadro 1 possibilita a compreensão do cenário propício à aplicação da GCI e servirá de embasamento posterior para a análise da cadeia de suprimentos da indústria láctea em estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como descritiva, de estudo de caso e com abordagem qualitativa. A adoção de tais procedimentos metodológicos permitem identificar a configuração da cadeia de suprimento láctea e analisar os fatores condicionantes que favoreçam a prática da GCI nas empresas que a compõem.

O ambiente de estudo desta pesquisa corresponde a uma indústria láctea localizada no Oeste de Santa Catarina e membros a montante e a jusante de sua cadeia de suprimentos, selecionados intencionalmente pela acessibilidade e aceite de participação das empresas. Logo, a cadeia de suprimentos é composta por uma indústria láctea como empresa focal, por cooperativas de fornecimento de leite e serviços logísticos a montante, além de mercados e supermercados como membros a jusante.

A partir da identificação dos participantes da pesquisa, com o propósito de garantir a confidencialidade e sigilo dos nomes das empresas e respondentes, a identificação foi ocultada com a utilização de pseudônimos. Para a empresa focal (laticínio) atribuiu-se o pronome ALFA, e cada agente pertencente a cadeia foi identificado com siglas que permite reconhecer se pertence ao elo de fornecedor ou cliente, como pode ser observado da Tabela 1.

Tabela 1
Caracterização das empresas

Empresa	Ano fundação	Segmentos de atuação	Porte Empresa*	Faturamento Anual (R\$)	Número Funcionários *	Região de atuação	Realiza gestão de custos
ALFA	1996	Indústria lácteos	Média	Acima de 1 milhão	305	Sul e Sudeste	Sim
A_F1	1997	Cooperativa de Distribuição	Micro	Acima de 1 milhão	4	Regional	Sim
A_F2	1999	Cooperativa de Distribuição	Micro	Acima de 1 milhão	9	Regional	Não
A_F3	1999	Cooperativa de Transportes	Micro	Acima de 1 milhão	8	Sul	Não
A_C1	2011	Varejo	Pequena	Acima de 1 milhão	14	Regional	Sim
A_C2	2008	Varejo	Pequena	Entre 250 mil e 1 milhão	12	Regional	Sim
A_C3	1989	Varejo	Grande	Acima de 1 milhão	135	Regional	Sim

*Critérios classificação de porte de empresa conforme Sebrae (2021)

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos dados apresentados na Tabela 1, é imprescindível salientar que a cadeia de suprimentos é vista nesta pesquisa como uma rede de empresas interconectadas pelas relações mantidas, em que se parte da empresa focal e passa a envolver as demais empresas que se interrelacionam, desde a extração da matéria-prima até o cliente final.

Após o aceite, identificação e mapeamento das empresas participantes, procedeu-se com a coleta de dados. O processo de coleta de dados ocorreu entre os meses de janeiro a fevereiro de 2021, através da realização de entrevistas semiestruturadas com os gestores de nível estratégico ou de coordenadores dos setores comerciais e/ou suprimentos das empresas participantes da cadeia analisada. As entrevistas foram realizadas *in loco* ou em caso de impossibilidade devido à pandemia da Covid-19, fez-se a utilização de serviço de comunicação por vídeo.

O modelo de entrevista utilizado para a identificação dos fatores condicionantes de GCI foi pautado a partir da pesquisa de Souza (2008), o qual classificou os itens a serem pesquisados em cinco grandes grupos, sendo estes a dimensão atrelada ao

Produto, aos Componentes, ao Relacionamento, aos Tipos de Rede e aos Mecanismos. Cabe salientar que os blocos de perguntas utilizadas são direcionados de acordo com o agente da cadeia de suprimentos que se busca identificar os fatores condicionantes, obtendo três roteiros distintos (empresa focal, fornecedores e clientes).

As entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas para permitir organizar e analisar as respostas obtidas. Para cada bloco de perguntas realizou-se a análise de conteúdo a partir da confrontação das respostas dos entrevistados. A análise de conteúdo é uma técnica que analisa o que foi exposto nas entrevistas, classificando em tema ou categorias que tendem a facilitar a compreensão do discurso (Silva e Fossa, 2015).

Ademais, fez-se a utilização de software de análise de conteúdo Atlas Ti, que permitiu a organização das ideias. Com isso, tornou-se concebível a compreensão da estrutura do sistema de gestão adotados nas cadeias de suprimentos, a realização de inferências sobre os efeitos da adoção de tais práticas de gestão nas operações desenvolvidas por estas empresas e a cooperação estabelecida na cadeia de suprimentos.

4 ANÁLISE DOS DADOS

As cadeias de suprimentos são vistas como uma rede de empresas independentes que atuam em sintonia para agregar valor ao produto e direcionar ao consumidor final. Neste sistema, se estabelecem interações que convergem na realização de um processo produtivo desde a captação de insumos até a distribuição e oferta do produto no mercado ao cliente (Perobelli, Araujo Junior & Castro, 2018). A compreensão integral da cadeia e dos seus elos possibilitam que as organizações se tornem capazes de identificar seus pontos fracos e fortes, promover maior cooperação e elevar sua competitividade (Souza, 2008).

Dessa forma, inicialmente procedeu-se com a análise das dimensões de fatores condicionantes de produtos e componentes. A análise dos produtos é uma importante etapa para avaliar a aplicação da GCI na cadeia de suprimentos e a qual deve ser realizada produto a produto de acordo com os indicadores de margem e funcionalidade (Souza, 2008). Assim, ao vislumbrar a empresa foco, constata-se que a mesma produz creme de leite, nata, doce de leite, leite em pó integral, leites, queijos e achocolatados. Todavia, dentre os produtos lácteos que compõem o portfólio da empresa ALFA, selecionou-se o produto leite longa vida/UHT para verificar a recomendável aplicabilidade da GCI, pela sua representatividade em volume de vendas.

Ao contemplar a funcionalidade e qualidade do produto em análise, verifica-se que estas advêm das normativas impostas inicialmente pelos agentes governamentais e posteriormente de acordo com as necessidades esperadas pelos clientes (variedade e embalagens). Assim, é possível verificar que o leite apesar de alta qualidade, possui baixa funcionalidade, ou seja, o produto detém poucas especificações (Camacho, 2010). Quanto mais funcional for o produto maior é o campo de possibilidades de gerenciamento de custos além das fronteiras organizacionais, já a baixa funcionalidade reduz as oportunidades de aplicação da GCI (Souza & Rocha, 2009; Camacho, 2010).

Independente dos níveis de funcionalidade, o leite é um importante produto ao fazer parte da alimentação e compor a cesta básica brasileira. Diante disso, o entrevistado da empresa ALFA enfatiza que o produto em análise pode ser tido como um “[...] *chamaris de clientes para os mercados, por isso muitas vezes está nas*

promoções. Então sempre vai ter um item chamativo e isso faz com que o mercadista pressione a indústria a vender esse produto mais barato, pois, o cliente dele pressiona preço também”.

Por conseguinte, em relação ao indicador margem de lucratividade, destaca-se a existência de grandes empresas no estado oferecendo produtos semelhantes, o que inviabiliza a empresa ALFA em manter altos índices de margem, devido às características do mercado e da *commoditie* (leite), em que o volume de vendas é o responsável por gerar receitas superiores aos custos produtivos.

Para os clientes, o produto da empresa foco é importante e traz retorno para o negócio. Essa aferição é percebida através do giro do produto no ponto de venda, indicador que avalia se é vantajoso manter o produto na loja, fato relatado pelos clientes A/B, A_C1 e A_C2. Para o cliente A_C1 a qualidade do produto é muito semelhante à concorrência, mas o que diferencia é o preço. Fato corroborado pelo cliente A_C3 ao destacar que o produto possui um custo de aquisição inferior quando comparado a demais marcas do mercado, tornando possível posicionar no ponto de venda com preços atrativos aos clientes.

Nesta perspectiva, a GCI torna-se primordial para produtos que possuem margens de lucros abaixo do estipulado pela empresa (Camacho, 2010). Em tais situações, cabe às empresas buscar alternativas para elevar a margem até o nível desejado e, para tal, pode-se utilizar da GCI com o intuito de reduzir custos de forma conjunta com demais agentes da cadeia de suprimentos, porém, sem interferir na qualidade do produto (Camacho, 2010). A Figura 1 demonstra a viabilidade da aplicação da GCI na dimensão condicionante do produto.



Figura 1. Viabilidade da GCI na dimensão produto

Fonte: Elaborado pelos autores.

Logo, o que se visualiza em relação ao produto leite é que este possui uma baixa margem e baixa funcionalidade (Figura 1), sendo um cenário que torna provável a recomendação da utilização da GCI. A gestão de custos é pertinente para produtos com baixa margem de lucratividade e a GCI pode ser uma alternativa útil visando obter novas formas de gerenciamento e oportunidades como apontado por Souza e Rocha (2009).

Referente à dimensão de componentes, tem-se a desfragmentação do produto em seus insumos ou atributos e analisa-se o nível de restrição tecnológica e o índice de valor (Souza, 2008; Camacho, 2010). O insumo (leite) não possui restrição tecnológica, visto que a tecnologia no processo produtivo corresponde a empresas terceirizadas. Em relação à cadeia em análise não se tem a participação no desenvolvimento do produto, o qual apenas passa pelo processamento e embalagem.

Ademais, frente a tal cenário, observa-se que em relação ao custo-benefício auferido através do componente é baixo, demonstrando a necessidade de gestão de custos, uma vez que os custos são superiores aos benefícios proporcionados pelo componente (Faria et al., 2013). A Figura 2 apresenta a viabilidade da GCI na dimensão de componentes.

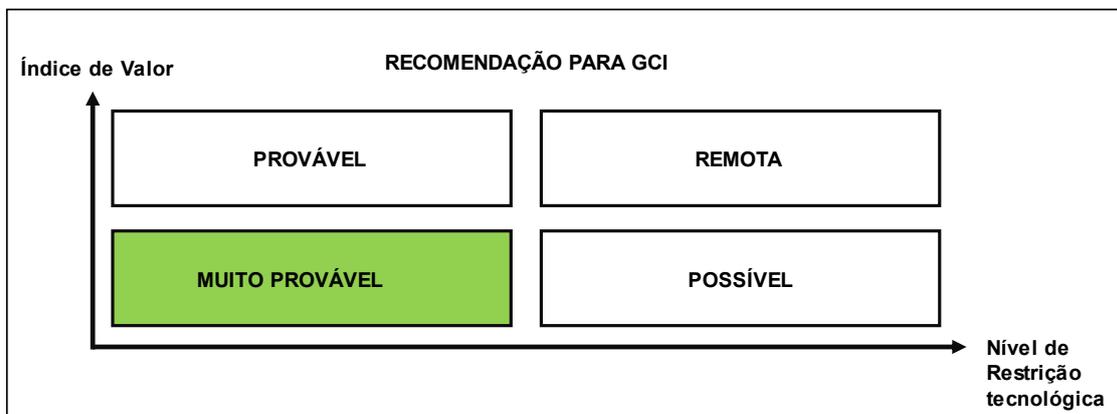


Figura 2. Viabilidade da GCI na dimensão componente

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nessa perspectiva, visto que o componente possui baixa restrição tecnológica e baixo índice de valor (Figura 2), tem-se muito provável a recomendação de utilização da GCI em decorrência da necessidade de equilibrar os custos envolvidos e os benefícios visualizados pelos clientes, além da possibilidade de utilizar fornecedores para a produção dos componentes (SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009).

Por sua vez ao avaliar as dimensões de níveis de relacionamento e tipos de rede na cadeia de suprimentos da empresa focal ALFA é possível observar a presença dos aspectos fundamentais da GCI nos relacionamentos. Além disso, a possibilidade da utilização da GCI para melhorar o desempenho das empresas pertencentes à cadeia, poderá proporcionar benefícios mútuos e cooperação. Sob o cenário apresentado, a Figura 3 ostenta a classificação de níveis de relacionamento e tipos de rede respectivamente das cadeias a montante (fornecedores) e a jusante (clientes).

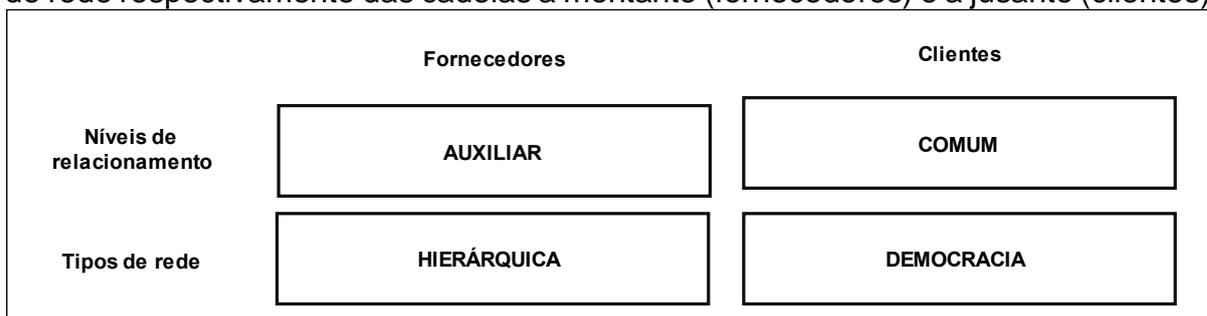


Figura 3. Classificação nas dimensões Níveis de relacionamento e Tipos de rede

Fonte: Elaborado pelos autores.

Contata-se assim, a partir da Figura 3 e com base nas características apresentadas pela literatura, que fatores de interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança se fazem presentes nos relacionamentos da cadeia de suprimentos a montante. Com isso, o nível de relacionamento é classificado em auxiliar. No nível de relacionamento auxiliar conforme Souza e Rocha (2009), a aplicação da GCI torna-se possível devido o preço não ser a única questão envolvida na aquisição de um produto, mas têm-se instruções de como produzi-lo

(fornecedor), além das interações serem mais significativas, permitindo a construção de níveis de confiança e cooperação (Souza, 2008; Souza & Rocha, 2009; Faria et al., 2013).

A jusante da cadeia de suprimentos em análise os relacionamentos são classificados em comum. Os relacionamentos comuns são baseados apenas em interações comerciais de compra e venda de insumos, tendo o preço, prazo de entrega, poder de barganha e minimização de riscos de inadimplências como os principais aspectos. Os fundamentos da GCI (interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança) não estão presentes entre os parceiros, o que sinaliza improvável ou remota a aplicação da GCI.

Em relação à dimensão de tipos de rede, pode-se classificar fornecedores e clientes de modo distinto, devido às particularidades e características dos relacionamentos existentes. A cadeia a montante da empresa ALFA é considerada hierárquica, ou seja, os mecanismos de controle e valores compartilhados são estipulados pela empresa e impostos para as demais. Tal compreensão decorre pelo fato de os fornecedores destinarem toda sua produção/capacidade a indústria, o que acarreta uma dependência mútua, além da capacidade da empresa cliente (ALFA) em fixar preços em relação aos insumos.

Já na cadeia a jusante a qual foi tipificada como democrática, não possui organização no comando e não há barreira a novos entrantes (Souza, 2008; Souza & Rocha, 2009; Farias, 2016). As negociações ocorrem nas mesmas condições e o compartilhamento de informações é inexistente, uma vez que determinadas ações podem proporcionar benefícios simultâneos aos concorrentes da empresa focal. Diante disso, a estrutura de uma cadeia de suprimentos democrática minimiza as possibilidades de GCI.

Sem embargo, cabe salientar que a ausência de estabilidade nos relacionamentos com os elos a jusante da cadeia que não fazem partes de redes supermercadistas com contratos, dar-se em muito pelo atendimento da indústria não ter sido contínuo e eficiente. Situação apontada como fator que tem melhorado nos últimos anos e permitido elevar a parceria, ao gerar maior confiança do cliente em relação à indústria.

Por fim, a dimensão de mecanismos busca analisar os instrumentos que auxiliam na gestão de custos com o objetivo de controlar, medir, orientar e fornecer critérios para tornar possível a aplicação da GCI nas organizações (Kajüter & Kulmala, 2005; Souza, 2008; Fayard et al., 2012).

O que se verifica no tocante à cadeia em análise, é um compartilhamento de informações mínimo e sendo efetuado principalmente com os fornecedores. Para o fornecedor A_F1, *“[...] ao menos 2 vezes ao ano é compartilhado informações pontuais e específicas com a empresa ALFA [...], sendo um processo que ocorre de ambas as partes”*. Além disso, *“[...] nesse cenário do leite não interferimos, conversamos quando existe uma necessidade, mas se não, sabemos da capacidade da indústria, se eles ampliam ou abrem linhas em outros estados”*.

Quando questionado sobre cooperação com fornecedores e clientes (troca de informações, metas de redução de custos, planejamento e investimento em conjunto), a empresa ALFA salienta que esse processo é efetuado apenas com os produtores de leite, sendo que existe uma *“[...] cooperação muito forte, pois, dispõe de uma equipe técnica que fornece assistência visando o aumento de produtividade, melhoria na qualidade e redução de custo para o produtor”*. Enquanto nos demais elos da cadeia ou fornecedores da indústria, a situação de cooperação não ocorre da mesma forma, o que existe são troca de informações sobre questões econômicas.

Conforme percebido ao longo das elucidações dos entrevistados, a realização de planejamentos conjuntos para redução de custos não ocorre, haja visto a existência de um entendimento por parte das empresas de não poderem ser efetivas além das fronteiras organizacionais, e em decorrência de uma lógica do mercado que não é possível interferir. Logo, é necessário focar em suas habilidades e melhorar o processo interno para a redução de custos.

No tocante à cadeia a jusante, os clientes impõem para a empresa focal alguns mecanismos disciplinadores, com a finalidade de desenvolver e criar obrigações que controlam os relacionamentos entre as organizações, com o propósito de determinar penalidade quando das transgressões e transmitir pressões ao longo da cadeia (Cooper & Slagmulder, 1999; Camacho, 2010). Estes mecanismos ficam evidentes principalmente no relacionamento com os clientes das redes supermercadistas, em que se tem a presença de contratos com determinadas exigências, conforme já destacado anteriormente, o qual corresponde a uma característica que pode ser associado à estrutura de governança de mercado (ECT), em que se adota mecanismos para minimizar ações oportunistas.

Por fim, a partir da análise das demais dimensões apresentadas, é possível constatar que a adoção de mecanismos sejam eles disciplinadores ou capacitadores seria mais apropriada na cadeia a montante, diante da oportunidade de desenvolver em algum nível a GCI em parceria com os fornecedores. Para tanto, será necessário que os fornecedores aprimorem os sistemas de contabilidade e custos visando propiciar a integração dos sistemas e gerar informações a respeito da cadeia de suprimentos, estrutura de custos e procedimentos de modo mais acurado e permitindo com isso, habilitar esforços colaborativos para gerenciar custos interorganizacionais, consoante ao manifestado por Fayard et al. (2012).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa objetivou investigar quais os fatores condicionantes da GCI que estão presentes em uma indústria de lácteos localizada na região Oeste de Santa Catarina. Para tanto, utilizou-se como ambiente de estudo uma cadeia de suprimentos láctea do oeste de Santa Catarina, composta por um laticínio como empresa focal, fornecedores a montante e clientes a jusante.

Quanto aos métodos, a pesquisa caracterizou-se como descritiva, de estudo de caso e com abordagem qualitativa. A coleta de dados foi realizada a partir de entrevistas semiestruturadas com os gestores ou responsáveis pelos departamentos de interesse. O roteiro de pesquisa seguiu a proposta evidenciada nos estudos de Souza (2008), e para o tratamento dos dados fez-se o uso de técnicas de análise de conteúdo.

A partir dos relatos dos entrevistados e da análise cruzada pautada na literatura do tema, é possível inferir que o objetivo do estudo foi alcançado ao evidenciar os fatores condicionantes presentes na cadeia de suprimentos em análise, assim como, a propensão das empresas trabalharem de forma colaborativa.

Para tanto, concluiu-se que o produto em análise (leite) devido ser uma *comoditie*, possui características que inviabilizam o planejamento e desenvolvimento conjunto entre as empresas para o produto final, visto ser um produto com baixa lucratividade, baixa funcionalidade e que não demanda restrições tecnológicas. Todavia, devido o volume comercializado, é possível vislumbrar a necessidade da realização de gestão estratégica de custos, não apenas com os fornecedores evidenciados na pesquisa, mas também com demais elos da cadeia que tenham

impactos possivelmente mais significativos no resultado global e no aumento da competitividade.

Quanto à GCI, verificou-se que os fatores condicionantes produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de rede e mecanismos são úteis para avaliar a aplicabilidade da GCI entre os relacionamentos. Através destes, contactou-se que a capacidade de utilização da GCI, está mais presente na cadeia ALFA e seus fornecedores, devido ao nível de confiança, estabilidade, cooperação, informações compartilhadas e a existência de sistemas de custos na empresa focal.

Além disto, a pesquisa contribui com os avanços dos estudos sobre a temática da GCI, ao testar empiricamente o modelo conceitual de fatores condicionantes propostos por Sousa (2008), Souza e Rocha (2009). Assim, como possibilitou identificar as características que levam as empresas a trabalharem conjuntamente e desenvolver confiança em seus relacionamentos, ao ponto de desenvolver parcerias e projetos em conjunto.

Conclui-se assim, que a GCI é significativa para as organizações que desejam elevar a gestão de suas atividades e custos. Todavia, para a aplicação da GCI é necessária a criação de um ambiente propício e de uma GCS apropriada, uma vez que há fatores relevantes que podem favorecer ou inibir a formação de alianças entre as organizações, dentre os quais se destaca: interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança. A presença em maior ou menor grau de um destes acaba por impactar diretamente no estabelecimento de parcerias entre as organizações, no crescimento econômico sustentado e na adoção de práticas sustentáveis que garantam a governança corporativa junto a todos os seus *stakeholders*.

Por fim as limitações da pesquisa associam-se à impossibilidade de generalização dos achados, visto que estes são pautados nas perspectivas internas das empresas da cadeia de suprimentos em relação aos seus relacionamentos. Como sugestões futuras, recomenda-se a utilização de demais cadeias de suprimentos para permitir comparativos devido às distintas especificidades presentes em cada relacionamento.

REFERÊNCIAS

- Agndal, H., & Nilsson, U. (2009) Interorganizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research*, (20)2, 85-101. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.07.001>
- Aguiar, A. B. de, Rezende, A. J., & Rocha, W. (2008) Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, 5 (1), 66-76.
- Camacho, R. R. (2010). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência*. São Paulo, SP. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 216p.
- Campos, L. C., Oliveira, K. G. de, Leal, E. A., & Duarte, S. L. (2016) Gestão de custos interorganizacionais: um estudo da “rede cerrado” de supermercados. *Contabilidade Vista & Revista*, 27 (3), 81–104.

- Cândido, G. A., & Abreu, A. F. de. (2000) Aglomerados industriais de pequenas e médias empresas como mecanismo para promoção de desenvolvimento regional. *Revista Eletrônica de Administração*, 6(6) 1–26.
- Coad, A.F., & Cullen, J. (2006) Interorganizational cost management: towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research*, 17 (4) 342-369.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (1999) *Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management*. New Jersey: The IMA Foundation for Applied Research.
- Cooper, R. & Slagmulder, R.R. (2004) Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*, 29 (1), 1-26.
- Dhaifallah, B., Auzair, S. M., Maelah, R., & Ismail, M. D. (2016) Inter-organizational cost management and open book accounting: a review. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 9(1) 67-96. <https://doi.org/10.22452/AJAP.vol9no1.5>
- Donati, S., Zappalà, S., & González-Romá, V. (2020) The double-edge sword effect of interorganizational trust on involvement in interorganizational networks: The mediator role of affective commitment. *European Management Journal*, 38 (4) 613-622. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2019.12.014>
- Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária [Embrapa]. *Anuário Leite 2020: Leite de vacas felizes*. Brasília: Embrapa Gado de Leite, 2020. Disponível em: <https://www.embrapa.br/busca-de-publicacoes/-/publicacao/1124722/anoario-leite-2020-leite-de-vacas-felizes>. Acesso em: 29 dez. 2020
- Faria, A. C. de, Soares, I. C., Rocha, W., & Rossi, G. B. R. (2013) A prática da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos na Região do Grande ABC. *Revista Brasileira de Gestão e Negócios*. São Paulo, 15 (49) 617-638. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v15i49.1228>
- Farias, R. A. S.(2016). *Gestão de custos interorganizacionais: estudo sobre os fatores inibidores em empresas do setor moveleiro do distrito federal*. Florianópolis, SC. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina, 163 p.
- Farias, R. A. S., & Hoffmann, V. E. (2018) Analysis of scientific production on interorganizational networks study field. *Innovation & Management Review*, 15 (1), 92-115. <https://doi.org/10.1108/INMR-02-2018-006>
- Farias, R. A. S., & Gasparetto, V.(2019) Gestão de Custos Interorganizacionais: Fatores inibidores em Empresas do Setor Moveleiro do Distrito Federal. *ABCustos*, 14(2).
- Fayard, D.; Lee, L. S.; Leitch, R.A. & Kettinger, W.J.(2012) Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), 168-187. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.02.001>

- Gasparetto, V.(2003) *Proposta de uma sistemática para avaliação de desempenho em cadeias de suprimentos*. Florianópolis, SC. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina, 248 p.
- Gonzaga, R. P.; Aillón, H. S.; De Almeida Fehr, L. C. F.; Borinelli, M. L. & Rocha, W. (2015) Mecanismos Disciplinadores da Gestão de Custos Interorganizacionais e Economia dos Custos de Transação: um ensaio teórico. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(3). <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1236>
- Huanhuan, S. (2019) Inter-organizational Cost Management Framework and Implementation Path of Product and Relation Dimensions under Accounting Information. *Francis Academic Press*, 37, 233-238. <https://doi.org/10.25236/ermbfe.2019.037>
- Kajüter, P., & Kulmala, H. I. (2005) Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*. 16, 179-204. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.01.003>
- Möller, K., Windolph, M., & Isbruch, F. (2011) The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships. *Journal of Purchasing and Supply Management*, 17(2), 121-131. <https://doi.org/10.1016/j.pursup.2011.01.002>
- Nascimento, S. do, Pereira, A. M., & Scarpin, J. E (2012). Os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais em uma indústria metalúrgica da cidade de Rio do Sul-SC. *ABCustos*, 7(2).
- O’connor, N., Lowry, P. B., & Treiblmaier, H. (2020) Interorganizational cooperation and supplier performance in high-technology supply chains. *Heliyon*, 6(3). <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2020.e03434>
- Oliveira, W. S., Borges, W. G., Carvalho, L. F., & Santos, G. C. (2016) Gestão de Custos Interorganizacionais: uma pesquisa bibliométrica com base em publicações nacionais. *RAGC*, 4(16).
- Perobelli, F. S., Araújo Junior, I. F. de & Castro, L. S. de. (2018) As dimensões espaciais da cadeia produtiva do leite em Minas Gerais. *Nova Economia*, 28 (1), 297-337. <http://dx.doi.org/10.1590/0103-6351/4789>
- Pesamosca, D. (2019). *Inovação: uma análise da indústria de lácteos*. Chapecó, SC. Dissertação de Mestrado. Universidade Comunitária da Região de Chapecó, 127p.
- Rezende, M.(2017). *Governança em um laticínio da região Sul do Estado de Goiás sob a ótica da economia dos custos de transação (ECT)*. Catalão, GO. Dissertação de Mestrado. Unidade Acadêmica Especial de Gestão e Negócios, Universidade Federal de Goiás, 103 p.

- Silva, A. H., & Fossá, M.I. T. (2015) Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. *Qualitas Revista Eletrônica*, 16 (1).
- Siqueira, A. de A., & Alcantara, R. L. C. (2020) Integração interna para a integração da cadeia de suprimentos: um estudo multicaso. *Exacta*, 18 (2), 368-386. <http://dx.doi.org/10.5585/ExactaEP.v18n2.8386>
- Souza, B. C. (2008). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais*. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 141 p.
- Souza, B. C, & Rocha, W (2009). *Gestão de Custos Interorganizacionais*. Gerenciamento de resultados entre organizacionais distintas por meio de ações coordenadas. São Paulo, Atlas.
- Souza, M. A., Braga, A. V., & Krombauer, C. A. (2014) Mapeamento Da Gestão De Custos Interorganizacionais: Uma Meta-Análise Envolvendo Pesquisadores, Métodos E Discussões. *ConTexto*, 14(28) 42–52.
- Vilela, D., Resende, J. C. D., Leite, J. B., & Alves, E. (2017) A evolução do leite no Brasil em cinco décadas. *Revista de Política Agrícola*, 26 (1), 5-24.
- Ylä-Kujala, A., Marttonen-Arola, S., & Kärri, T. (2018) Finnish “state of mind” on inter-organizational integration. *IMP Journal*, 12 (1), 171-191. <https://doi.org/10.1108/IMP-09-2016-0018>
- Zanin, A., Moterle, S., Pacassa, F., Eigenstuhler, D. P., & Afonso, P. S. L. P. (2021) Conditioning Factors of Interorganizational Cost Management in Manufacturing Companies. Anais do IJCIEOM - International Joint Conference on Industrial Engineering and Operations Management, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 21.