

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANDERSON MARTINS CARDOSO

***OPEN-BOOK ACCOUNTING* NO RELACIONAMENTO ENTRE
COMPRADOR E FORNECEDOR NO SETOR AGROINDUSTRIAL**

UBERLÂNDIA
2018

ANDERSON MARTINS CARDOSO

***OPEN-BOOK ACCOUNTING* NO RELACIONAMENTO ENTRE
COMPRADOR E FORNECEDOR NO SETOR AGROINDUSTRIAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Uberlândia, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis

Área de Concentração: Controladoria

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr

**UBERLÂNDIA
2018**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFU, MG, Brasil.

C268o Cardoso, Anderson Martins, 1983-
2019 *Open-book accounting* no relacionamento entre comprador e
 fornecedor no setor agroindustrial [recurso eletrônico] / Anderson
 Martins Cardoso. - 2019.

 Orientadora: Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr.
 Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia,
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.
 Modo de acesso: Internet.
 Disponível em: <http://dx.doi.org/10.14393/ufu.di.2019.957>
 Inclui bibliografia.
 Inclui ilustrações.

 1. Contabilidade. 2. Agroindústria - Contabilidade. 3. Contabilidade
gerencial. 4. Contabilidade de custo. I. Fehr, Lara Cristina Francisco de
Almeida, 1972-, (Orient.) II. Universidade Federal de Uberlândia.
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDU: 657



UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA

ATA DE DEFESA

Defesa de:	Dissertação de Mestrado Acadêmico Número 070 - PPGCC				
Data:	vinte e oito de fevereiro de 2019	Hora de início:	10h00min	Hora de encerramento:	12h15min
Matrícula do Discente:	11712CCT004				
Nome do Discente:	Anderson Martins Cardoso				
Título do Trabalho:	Open-Book Accounting (OBA) no relacionamento comprador-fornecedor no setor agroindustrial				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Controladoria				
Projeto de Pesquisa de vinculação:	PPGCC02: Controladoria e Gestão de Custos				

Reuniu-se na sala 1F146, Bloco 1F, Campus Santa Mônica, da Universidade Federal de Uberlândia, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores Doutores: Rosimeire Pimentel Gonzaga - UFES; Sérgio Lemos Duarte - FACIC/UFU e Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr - FACIC/UFU, orientadora do candidato. A Prof.^a Dr.^a Rosimeire Pimentel Gonzaga participou da Banca examinadora por meio do sistema de web conferência.

Iniciando os trabalhos a presidente da mesa Dr.^a Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr apresentou a Comissão Examinadora e o candidato, agradeceu a presença do público, e concedeu ao Discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação do Discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir a senhora presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos(às) examinadores(as), que passaram a arguir o candidato. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando o candidato:

Aprovado.

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título descrito na tabela acima. O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pela Banca Examinadora.



Documento assinado eletronicamente por **Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, Professor(a) do Magistério Superior**, em 28/02/2019, às 12:29, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

Documento assinado eletronicamente por **Sergio Lemos Duarte, Professor(a) do Magistério Superior**, em 28/02/2019, às 12:30, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º,



§ 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rosimeire Pimentel Gonzaga, Usuário Externo**, em 28/02/2019, às 15:36, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1050367** e o código CRC **5F391959**.

“A vida irrefletida não vale a pena ser vivida”.

Sócrates

*“Há verdadeiramente duas coisas diferentes:
saber e crer que se sabe.
A ciência consiste em saber;
em crer que se sabe reside a ignorância”.*

Hipócrates

*“Se a educação sozinha não transforma a sociedade,
sem ela tampouco a sociedade muda”.*

Paulo Freire

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ter me permitido chegar até aqui com saúde, fé e alegria. Mesmo nos momentos de dificuldade, que não foram poucos ao longo da minha vida, sempre acreditei que o amanhã seria melhor, e por isso não me permito deixar de aproveitar os momentos de felicidade, naturalmente mais raros. Essa fé tem me permitido viver com mais sabedoria, persistência e paciência. Sabedoria para entender que toda conquista na vida, exige muito trabalho e esforço. Persistência para não desistir, mesmo que tudo esteja conspirando a nosso desfavor. E paciência porque o nervosismo serve apenas para acelerar o envelhecimento, tanto do corpo quanto da alma.

Reconheço que só cheguei até aqui porque muitas pessoas especiais passaram pela minha vida e faltaria espaço para poder mencioná-las aqui individualmente, e ainda assim correria o risco de esquecer de alguém, não menos importante. Então, deixo registrado meus sinceros agradecimentos a todos esses seres humanos “gente boa” que Deus coloca no nosso caminho.

Em especial, agradeço ao meu companheiro Brian, por ter suportado os momentos de mau humor e cuidado para que nada me faltasse, me lembrando até de beber água, porque quando estou concentrado esqueço, inclusive, que preciso respirar. Sem você essa jornada teria sido muito mais difícil e solitária. Obrigado por escolher dividir a sua vida comigo e obrigado por me fazer feliz.

Agradeço também minha orientadora, dedicada professora e pesquisadora, Dr.^a Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, a quem admiro pessoal e profissionalmente. Seu auxílio foi imprescindível. Obrigado pela paciência e pela forma como conduziu todo esse processo.

Registro também meus agradecimentos aos membros da minha banca de qualificação, Prof. Dr. Sérgio Lemos Duarte e Prof.^a Dr.^a Rosimeire Pimentel Gonzaga, pela leitura atenta do trabalho e, pelas correções e melhorias sugeridas que possibilitaram organizar melhor as ideias apresentadas no texto da dissertação, tornando-o mais fluente e descomplicado.

Agradeço ao PPGCC da UFU pelo excelente corpo docente, composto por professores que tive a honra de conhecer e conviver na graduação e que me aproximei ainda mais na pós-graduação. Transmitiram-me muito mais do que o conhecimento técnico necessário ao exercício de uma profissão, e só por isso já sou eternamente grato.

Por último, mas não menos importante, agradeço ao apoio financeiro concedido pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES). Sem o auxílio desse órgão, essa trajetória que durou dois anos não teria se completado. Obrigado!

RESUMO

As organizações empresariais são cada vez mais impelidas a trabalhar de modo equilibrado os aspectos da eficiência econômica nos relacionamentos interorganizacionais, buscando otimizar processos, eliminar desperdícios, reduzir custos e gerar valor, no intuito de apresentar resultados mais vantajosos em um ambiente competitivo. Tal contexto favorece o uso de abordagens colaborativas para a gestão de custos como a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) e a prática do *Open-Book Accounting* (OBA). Nesse sentido, o objetivo desta pesquisa foi identificar como o OBA é praticado no relacionamento entre uma empresa agroindustrial e um de seus fornecedores diretos, na perspectiva da ECT. Metodologicamente, trata-se de um estudo de caso único, de abordagem diáde, desenvolvido com uma empresa compradora da agroindústria e um de seus fornecedores diretos. Para a coleta de dados, empregaram-se a entrevista semiestruturada, a análise de documentos e a observação direta. A análise dos dados foi realizada por meio da Análise de Conteúdo. Os resultados evidenciaram que o OBA é aplicado de maneira bilateral, com detalhamento amplo das informações por parte do fornecedor, e estreito e de maneira eventual, por parte da compradora. Verificou-se que o OBA não foi uma prática desde o início do relacionamento e, portanto, não foi imposto pela compradora. O processo de compartilhamento de informações por meio do OBA emergiu a partir do momento em que a confiança foi estabelecida, o que demandou tempo de relacionamento e comprometimento das partes na aplicação do princípio de “ganha-ganha”, com oportunidade de ampliação de negócios conjuntos e com contrato de fornecimento com exclusividade considerado de “muito longo prazo”, reduzindo assim o risco de comportamento oportunista pelas partes. Constatou-se, portanto, que a confiança foi um pré-requisito para a aplicação do OBA e que, a partir do compartilhamento mais aberto de informações, houve aumento de benefícios para ambas as empresas. Outro achado refere-se ao fato de que o OBA não é aplicado com o intuito de gerir custos na cadeia, mas sim para apoiar outra ferramenta, o TCO (*Total Cost of Ownership*), empregada, principalmente, para a seleção, negociação e renegociação com fornecedores, e não necessariamente para a gestão de custos interorganizacional. Com isso, verificou-se que há desenvolvimento de atividades conjuntas, porém estas são pontuais e eventuais, a exemplo do uso da técnica de Engenharia de Valor. Adicionalmente, os resultados evidenciaram que o contrato formal é a principal salvaguarda do relacionamento, ainda que existam também salvaguardas relacionais, a exemplo da confiança, que foi percebida como parcial. Por fim, observou-se que o investimento em ativos específicos por parte do fornecedor fez aumentar a dependência bilateral das partes e o interesse em estabelecer contrato de maior duração com o objetivo de minimizar os riscos envolvidos no relacionamento, tanto da empresa compradora, que depende do fornecimento contínuo de produto que integra seu processo produtivo, quanto do fornecedor, que depende da garantia de um volume alto de compra de produto fornecido, que justifique economicamente o investimento realizado. Conclui-se, portanto, que o compartilhamento consensual de informações, com previsão de benefícios mútuos, aumenta a disposição ao uso do OBA e, conseqüentemente, aumenta as chances de identificação de oportunidades de redução de custos; que o OBA não é utilizado com o seu propósito principal de gestão de custos na cadeia de suprimentos; e que há a necessidade de mais pesquisas empíricas sobre o tema para se entender as lacunas existentes entre o que prevêem a literatura e a teoria e o que de fato ocorre na prática.

Palavras-chave: Gestão de Custos Interorganizacionais; *Open-book Accounting*; Economia dos Custos de Transação; Agroindústria.

ABSTRACT

Business organizations are increasingly urged to work in a balanced way on aspects of economic efficiency in interorganizational relationships, seeking to optimize processes, eliminate waste, reduce costs and generate value, in order to present more advantageous results in a highly competitive environment. This context favors the use of collaborative approaches to cost management such as Interorganizational Cost Management (IOCM) and the practice of Open-Book Accounting (OBA). In this sense, the objective of this research was to identify how the OBA is practiced in the relationship between an agroindustrial company and one of its direct suppliers, from the TCE perspective. Methodologically, this is a unique case study, dyad approach, developed with an agroindustry buying company and one of its direct suppliers. For data collection, semi-structured interviews, document analysis and direct observation were used. Data analysis was performed through Content Analysis. The results evidenced that the OBA is applied bilaterally, with a high level of detailing information by the supplier, and eventually and at a low level of detail from the buyer. It was found that the OBA was not a practice since the beginning of the relationship and therefore was not imposed by the buyer. The process of sharing information through the OBA emerged from the moment the trust was established, which required time of relationship and commitment of the parts in the application of the "win-win" principle, with the opportunity to expand joint ventures and with an exclusively "very long-term" supply contract, thus reducing the risk of opportunistic behavior by the parts. It was verified, therefore, that trust was a prerequisite for the application of the OBA and that, from the more open sharing of information, there was an increase of benefits for both companies. Another finding relates to the fact that OBA is not applied in order to manage costs in the chain, but rather to support another tool, Total Cost of Ownership (TCO), mainly used for selection, negotiation and renegotiation with suppliers, and not necessarily for interorganizational cost management. With this, it was verified that there is development of joint activities, however these are punctual and eventual, like the use of the Value Engineering technique. Additionally, the results evidenced that the formal contract is the main safeguard of the relationship, although there are also relational safeguards, such as trust, which was perceived as partial. Finally, it was observed that the investment in specific assets by the supplier increased the bilateral dependence of the parts and the interest in establishing a contract of longer duration in order to minimize the risks involved in the relationship of both the purchasing company, which depends of the continuous supply of the product that integrates its production process, and of the supplier, who depends on the guarantee of a high volume of purchase of the supplied product, that justifies economically the investment made. It is concluded, therefore, that the consensual sharing of information, with predictions of mutual benefits, increases the willingness to use the OBA and, consequently, increases the chances of identifying opportunities for cost reduction; that OBA is not used for its primary purpose of managing costs in the supply chain; and that there is a need for more empirical research on the subject to understand the gaps between what literature and theory predict and what actually occurs in practice.

Key words: Management of Interorganizational Costs; Open-book Accounting; Transaction Cost Economics; Agroindustry.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Análise de Conteúdo
CG	Contabilidade Gerencial
ETC	Economia dos Custos de Transação
GCI	Gestão de Custos Interorganizacionais
GEC	Gestão Estratégica de Custos
OBA	<i>Open-book Accounting</i>
OTIF	<i>On-time In-full</i>
TCO	<i>Total Cost of Ownership</i>
TI	Tecnologia da Informação

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Evolução do Conceito de Cadeia de Valor.....	23
Quadro 2 - Estratégias Genéricas para Análise do Posicionamento Estratégico.....	24
Quadro 3 - Tipos de relação e suas características	28
Quadro 4 - Sistematização e estruturação das dimensões do <i>Open-Book Accounting</i>	39
Quadro 5 - Vértices Fundamentais da ECT.....	43
Quadro 6 - Estudos anteriores sobre a temática do <i>Open-book Accounting</i>	44
Quadro 7 - Dados das entrevistas, análise documental e observação.....	54
Quadro 8 - Categorização e detalhamento das dimensões do OBA investigadas	57
Quadro 9 - Resumo das dimensões do OBA presentes no caso analisado	84

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Estratégias gerais da GEC	23
Figura 2. Modelo conceitual de análise da aplicação da GCI	30
Figura 3. Fatores relacionais para a prática da GCI	33
Figura 4. Fatores contextuais para implementação e uso do OBA.....	37
Figura 5. Estrutura Conceitual da ECT	41
Figura 6. Panorama geral da pesquisa	56
Figura 7. Nuvem de palavras.....	88
Figura 8. Análise de Similitude dos discursos dos entrevistados (X1, X2 e Y).....	90

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	Contextualização e problemática da pesquisa	13
1.2	Problema de Pesquisa	17
1.3	Objetivos.....	18
1.3.1	Objetivo Geral.....	18
1.3.2	Objetivos Específicos.....	18
1.4	Justificativa da pesquisa e contribuições esperados	19
1.5	Delimitação do estudo	20
1.6	Estrutura do trabalho.....	21
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1	Contabilidade Gerencial (CG) e Gestão Estratégica de Custos (GEC)	22
2.2	Relacionamentos Interorganizacionais	26
2.2.1	Tipos de relacionamento comprador-fornecedor na cadeia de suprimentos	27
2.3	Gestão de Custos Interorganizacionais - GCI.....	29
2.3.1	Fatores relacionais para a prática da GCI.....	33
2.4	<i>Open-Book Accounting</i> (OBA).....	35
2.5	Economia de Custos de Transação (ECT)	41
2.6	Estudos anteriores	44
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	49
3.1	Natureza e procedimentos da pesquisa	49
3.2	Coleta dos dados	50
3.3	Tratamento dos Dados	55
3.4	Desenho da pesquisa.....	56
3.5	Operacionalização das categorias de análise	57

3.6	Carta de Apresentação e Protocolo Ético da Pesquisa.....	57
4	DESENVOLVIMENTO, ANÁLISE, INTERPRETAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	58
4.1	Contextualização do setor pesquisado	58
4.2	Descrição das empresas e dos entrevistados	58
4.3	Análise do Caso	60
4.3.1	Características do relacionamento.....	60
4.3.2	Forma de adoção e uso do OBA.....	65
4.3.3	Discussão e Síntese do Caso	80
4.3.4	Análise de Similitudes.....	87
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	93
	REFERÊNCIAS	96
	APÊNDICE A - ROTEIROS DAS ENTREVISTAS.....	105
	APÊNDICE B - CARTA DE APRESENTAÇÃO E.....	117
	PROTOCOLO ÉTICO DE PESQUISA (PEP)	117
	ANEXO A - PARECER DO COMITÊ DE ÉTICA DA UFU	122

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e problemática da pesquisa

O ambiente de negócios tem vivido profundas transformações na tentativa de acompanhar a evolução da sociedade e dos meios de produção capitalista, ultrapassando os limites definidos pela teoria econômica clássica (ZYLBERSZTAJN; SZTAJN, 2005). Operando em ambientes cada vez mais competitivos, as empresas têm buscado formas de interações organizacionais mais modernas que possam contribuir efetivamente para o desenvolvimento e aperfeiçoamento de seus negócios. Nesse sentido, as relações interorganizacionais entre parceiros de negócios têm se tornado mais frequentes, principalmente a partir dos anos 90, quando novas teorias institucionais e organizacionais começaram a ser largamente difundidas no ambiente corporativo (PECI, 1999).

Percebida essa tendência de crescimento e fortalecimento das relações interorganizacionais, começou-se a considerar a importância de estender o domínio da Contabilidade, especialmente da Contabilidade de Custos de natureza gerencial, para além das fronteiras da empresa. É nesse cenário que se insere a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI), já que um dos seus objetivos é viabilizar a troca de informações para a administração dos custos e o gerenciamento das atividades ao longo da cadeia de valor (AGNDAL; NILSSON, 2009), e o *Open-book Accounting* (OBA), que conforme Fehr e Rocha (2018, p. 6), consiste no “processo de compartilhamento de informações, a princípio sigilosas, relativas a custos, processos e/ou atividades, entre partes em um relacionamento, com o objetivo de otimizar a gestão de custos”.

A aplicação do OBA ocorre no contexto da GCI porque sua operacionalização requer o emprego de um instrumento de gestão de custos que permita não só a otimização dos custos interorganizacionais, como também a criação de vantagem competitiva frente às cadeias concorrentes (CAMACHO et al., 2014; DHAIFALLAH et al., 2016; DUARTE, 2017). Nessa perspectiva, tem havido um fluxo de pesquisas na literatura contábil (KAJÜTER; KULMALA, 2005; AGNDAL; NILSSON, 2010; CAGLIO; DITILLO, 2012; FEHR; ROCHA, 2018) com o objetivo de identificar e explicar a dinâmica do compartilhamento de informações de custos e outros dados semelhantes entre empresas em um relacionamento interorganizacional.

A prática do OBA implica em que uma empresa compartilhe informações com outra empresa em um relacionamento, informações estas que geralmente são mantidas em segredo,

e a finalidade desse compartilhamento pode ser: demonstrar comprometimento com o relacionamento, fortalecer a sua posição enquanto compradora ou fornecedora entre concorrentes, entender as operações da outra empresa e, ainda, empenhar-se para redução ou otimização dos custos (KULMALA, 2002; 2004; KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Nesse sentido, o principal objetivo do OBA é viabilizar a colaboração entre comprador e fornecedor (integrantes de uma cadeia de suprimentos), possibilitando que ocorra um esforço conjunto com o propósito de gerar valor para ambos (AGNDAL; NILSSON, 2010). Tais ganhos podem ocorrer, por exemplo, se um e outro trabalharem conjuntamente para detectar e eliminar desperdícios/falhas, otimizar processos e promover soluções (AGNDAL; NILSSON, 2008). Romano e Formentini (2012) corroboram ao destacar que o OBA não é apenas uma ferramenta que visa a redução de custos, mas também o aperfeiçoamento da relação comprador-fornecedor.

No entanto, Agndal e Nilsson (2010) verificaram que, na prática, a divulgação de informações por meio do OBA é muitas vezes unilateral, no sentido do fornecedor para o comprador. Na perspectiva do comprador, um dos objetivos é adquirir conhecimento sobre processos e conduzir atividades conjuntas com parceiros da cadeia de suprimentos. De fato, a abertura de informações permite ao comprador apoiar o fornecedor na identificação de áreas críticas onde melhorias de eficiência podem ser implementadas (AGNDAL; NILSSON, 2008). Porém, nem sempre é com esse propósito que o comprador utiliza as informações compartilhadas pelo fornecedor. Em muitos casos, pode ocorrer o uso indevido da informação, denotando um comportamento oportunista por parte do comprador (FEHR; ROCHA, 2018), conforme expõe a Economia dos Custos de Transação (ECT), o que pode comprometer a efetiva aplicação do OBA.

Assim, para compreender as nuances que integram o universo das parcerias interfirmas e entender o uso de instrumentos e práticas de gestão interorganizacionais nesse contexto, a exemplo da GCI e do OBA, faz-se necessário apoiar as análises em uma teoria que consiga suportar e explicar as regras que compõem o ambiente dos relacionamentos interorganizacionais. Neste trabalho, portanto, a teoria utilizada como âncora para as discussões é a ECT.

A escolha dessa teoria de base se justifica porque Coase (1988)¹, em seus trabalhos seminais, demonstrou como a introdução dos custos de transação na análise econômica

¹ O livro *The Firm, the Market, and the Law* (COASE, 1988) é uma compilação dos três mais importantes escritos de Coase, a saber: A natureza da firma (*The nature of the firm*), de 1937; O problema do custo social (*The problem of social cost*), de 1960; e O farol na economia (*The lighthouse in economics*), de 1974.

determina as formas organizacionais e as instituições do ambiente social. Em seu artigo “A natureza da firma”, Coase (1937) argumenta que, embora se possa realizar a produção de maneira totalmente descentralizada por meio de contratos entre indivíduos, o fato de que existe um custo relativo à participação nessas transações significa que surgirão firmas a fim de organizar essas transações que de outro modo seriam de mercado, sempre que seus custos (de organizar uma firma) forem menores do que os custos de realizar as transações através do mercado (por meio da celebração de contratos).

Por conseguinte, o surgimento e o tamanho da firma encontram seu limite onde seus custos para organizar uma transação tornam-se iguais aos custos de realizá-la por meio do mercado. Isso porque grande parte do que ocorre no sistema econômico tem o intuito ou de reduzir os custos de transação ou de viabilizar aquilo que sua existência impede, o que acaba por definir o que a firma compra, produz e vende (COASE, 1937; 1988; DAHLMAN, 1979).

Nesse sentido, infere-se que as organizações sejam um complexo de relações contratuais (nexo de contratos) coordenadas por mecanismos idealizados pelos agentes produtivos (salvaguardas, entre outros). Esses mecanismos visam minimizar os custos de transação inerentes à atividade, permitindo-se criar e manter os contratos, e também resolver problemas e outros riscos potenciais decorrentes dos relacionamentos entre parceiros de negócios (COASE, 1988; HART; MOORE, 1990; WILLIAMSON, 1993; 1995; ZYLBERSZTAJN; SZTAJN, 2005).

Para ilustrar, tem-se um conceito básico da ECT de que existem potenciais problemas nos contratos que não são antecipados pelos agentes que desenham os arranjos institucionais no presente, e que tais agentes podem descumprir promessas motivados, por exemplo, pelo oportunismo e pela possibilidade de apropriação de valor dos investimentos de ativos específicos (ZYLBERSZTAJN; SZTAJN, 2005; WAGNER; BODE, 2014). Daí a importância de se observar os pressupostos da ECT para compreender o contexto de aplicação do OBA nos relacionamentos interorganizacionais em uma cadeia de suprimentos.

Ainda, com a evolução das técnicas de gestão dos negócios e o advento da tecnologia da informação, o controle das cadeias de suprimento externas à firma tornou-se mais fácil ou menos dispendioso, o que permitiu que as mesmas se horizontalizassem, ou se tornassem menos verticalizadas. Logo, no intento de tornar os custos de transação cada vez menores, as empresas adotaram formatos menos rígidos de gestão, como a descentralização e a terceirização (*outsourcing*) (DHAIFALLAH et al., 2016; FERREIRA; FERREIRA, 2017).

Diante o exposto, as empresas na tentativa de reduzir os custos de transação, utilizam-se de instrumentos gerenciais, de natureza contábil, para possibilitar a troca de informações de

custos e outras informações relevantes para o relacionamento entre empresas colaboradoras, já que a empresa não é, todavia, autossuficiente, necessitando participar de relações de interdependência em diferentes níveis e formas (FEHR, 2015; LIU et al., 2017; PASWAN; HIRUNYAWIPADA; IYER, 2017).

Nesse sentido, pesquisas têm investigado se as empresas estão adotando políticas de OBA para melhorar o desempenho tanto de compradores quanto de fornecedores (KAJÜTER; KULMALA, 2005; KUMRA; AGNDAL; NILSSON, 2012; FEHR, 2015; GRAFTON; MUNDY, 2017; KOURTI, 2017; LATUSEK; VLAAR, 2018; CAGLIO, 2018), aumentando a eficiência da cadeia de suprimentos e, por conseguinte, reduzindo os custos de transação e operação. Tal tendência denota a importância dos estudos empíricos para verificar de que forma as informações estão sendo compartilhadas e usadas entre as partes no relacionamento.

Assim, em conjunto com as contribuições logradas pela ECT e a compreensão de que o ambiente competitivo demanda uma otimização contínua dos custos, tanto de transação como de processos e operações (KAJÜTER; KULMALA, 2005; FEHR, 2015), este estudo pretendeu analisar como ocorre a aplicação do OBA no contexto relacional de duas empresas multinacionais, uma compradora e a outra fornecedora, que atuam na agroindústria, e ocorreu na perspectiva díade, em que esses dois polos do relacionamento foram investigados. Rousseau et al. (1998) sugerem o uso da díade como unidade de análise pela sua relevância enquanto formato interorganizacional e pela facilidade de operacionalização do estudo e análise dos arranjos estabelecidos nos relacionamentos de negócios diádicos.

A escolha do setor se justifica pelo fato de que o agronegócio, onde está inserida a agroindústria, é o segmento econômico de maior valor em termos mundiais, e no Brasil vem apresentando lucros e tendências constantes de crescimento (BASTOS; ARAÚJO, 2017). Segundo os autores, o nível de concentração do segmento no país também tem aumentado, em conjunto com os lucros, resultado de aquisições e fusões entre os agentes intermediários (*traders*). Barros (2016) pontua que a grande maioria das empresas agrárias atuais passa por um crescente processo de agroindustrialização, que representa condição necessária para a manutenção rentável desses empreendimentos nesse competitivo mercado, agregando valor ao produto final e diminuindo os custos da produção.

Zibetti e Barroso (2009) destacam que, de modo geral, não se encontra uma definição conceitual de agroindústria justamente pela dificuldade em aglutinar em um conceito único os vários recortes possíveis. Dependendo de como é feita a abordagem, há impacto nas análises setoriais e nos cálculos estatísticos apresentados. Não obstante, os autores apontam que o agronegócio é um gênero de atividade agrária, e implica numa complexa e sistêmica

organização de atividades que vão desde a obtenção do produto até a comercialização deste, passando pelo apoio de diferentes setores.

A agroindústria é a espécie deste agronegócio que transforma o produto *in natura* e o comercializa pronto para o consumo. Portanto, o agronegócio é o todo, enquanto que a agroindústria é parte (ZIBETTI; BARROSO, 2009). Os autores também concluem que o agronegócio pensa a propriedade rural de forma planejada, com mentalidade tecnológica plugada no mundo, o que exige gestão e análise de custos, atualizações constantes e organização sistemática que envolve gestão eficiente e competitiva.

Ainda que o setor agroindustrial possua significativa importância econômica e de haver literatura tratando o tema sob diferentes aspectos, não foram encontradas pesquisas que investiguem a prática do OBA no setor, ao modo proposto neste estudo. Assim, esta pesquisa pretende realizar uma análise em profundidade sobre a prática do OBA em um segmento específico e economicamente representativo e estratégico para o Brasil, além de que fazer parte da cadeia do agronegócio, na atividade agroindustrial, exige técnica, especialização, conhecimento e, também a movimentação de vultosos recursos financeiros.

1.2 Problema de Pesquisa

Pesquisas têm mostrado que o compartilhamento de informações, ao nível descrito pelo OBA, ocorre, na maioria dos casos, apenas do fornecedor para o comprador (FEHR, 2015; WINDOLPH; MOELLER, 2012), evidenciando que na prática há uma abertura unilateral de informações. Essa situação é explicada, em certa medida, pelo fato de o comprador possuir, geralmente, maior poder sobre o fornecedor, tornando evidente a questão do desequilíbrio de poder no relacionamento comprador-fornecedor (KULMALA, 2004).

Por outro lado, os estudos mostram que a prática bem-sucedida de programas de OBA entre parceiros estratégicos requer, entre outros, equilíbrio de poder entre comprador e fornecedor, estabelecimento e/ou aumento do volume de negócios mútuos, confiança e fortalecimento do princípio do “ganha-ganha” (KULMALA, 2004; KAJÜTER; KULMALA, 2005; CAGLIO; DITILLO, 2012).

Nessa perspectiva, a forma como o OBA é praticado (por ex. compartilhamento unilateral ou bilateral, imposto por uma das partes, estabelecimento de salvaguardas e/ou benefícios mútuos, continuidade no longo prazo, dentre outros) acaba por influenciar o relacionamento comprador-fornecedor (KAJÜTER; KULMALA 2005; AGNDAL; NILSSON, 2010; WINDOLPH; MOELLER 2012). E a confiança, nesse sentido, é primordial

nesse tipo de relação, porque ambos os parceiros precisam ter a segurança de que as informações compartilhadas ao nível do OBA não serão utilizadas de forma abusiva e oportunística (KAJÜTER; KULMALA 2005).

Diante do contexto apresentado, considerando-se a relevância da agroindústria tanto para a economia nacional quanto para a economia internacional, a importância de uma gestão mais estratégica de custos, especialmente em relacionamentos interorganizacionais e, a necessidade de compartilhamento de informações acerca de custos, processos, e/ou atividades nesse cenário, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: **como é praticado o OBA entre uma empresa agroindustrial e um de seus fornecedores diretos?**

Destaca-se que a presente pesquisa foi desenvolvida na perspectiva díade, ou seja, tanto o comprador quanto o fornecedor foram pesquisados, identificando-se a percepção de cada um sobre o relacionamento e, principalmente, sobre a aplicação do OBA.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo foi identificar como o OBA é praticado no relacionamento entre uma empresa agroindustrial e um de seus fornecedores diretos, na perspectiva da ECT. O intuito foi verificar os principais fatores que interferem na aplicação do OBA, também como essas empresas trabalham para gerar benefícios e fortalecer o relacionamento, e como se organizam para mitigar os problemas relacionados ao contexto de aplicação do OBA.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral e responder ao problema de pesquisa proposto, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever as características do relacionamento entre as empresas estudadas;
- b) Verificar se as empresas objetos de estudo desenvolvem atividades relativas à GCI;
- c) Identificar as dimensões do OBA presentes no relacionamento pesquisado.

1.4 Justificativa da pesquisa e contribuições esperados

De forma ampla, esse estudo se justifica porque as organizações, por seus efeitos sobre os custos de troca e produção, quando da tomada de decisão em produzir ou comprar, afetam decisivamente o resultado econômico e, juntamente com a tecnologia empregada, determinam os custos de transação e transformação que formam os custos totais da atividade econômica em determinado ambiente (ZYLBERSZTAJN; SZTAJN, 2005).

Ademais, o OBA não é visto apenas como uma ferramenta de redução de custos, mas como uma abordagem para melhorar as relações entre as contrapartes nas redes de fornecimento. Na realidade, Kulmala (2004), Agndal e Nilsson (2009) concordam que o compartilhamento de informações de custos confidenciais pode levar a um aumento no nível de confiança, cooperação e compromisso entre comprador e fornecedor, melhorando o desempenho da cadeia de valor como um todo.

Por exemplo, abrir os livros por meio da prática do OBA pode ser uma maneira de aliviar a tensão que ocasionalmente ocorre nas negociações, particularmente no que diz respeito à precificação que recebe destaque nas negociações do competitivo setor agroindustrial (BARROS, 2016). Também, a confiança mútua, alimentada pelo fluxo de informações compartilhadas, pode se beneficiar da implementação do OBA graças à redução das assimetrias de informações de custos entre as partes (CAGLIO, 2018).

Espera-se, portanto, que esta pesquisa contribua para o estudo da prática do OBA a partir da análise do relacionamento na perspectiva díade, considerando-se a falta de estudos sobre o assunto com essa abordagem (KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002; AGNDAL; NILSSON, 2008, 2009, 2010; WINDOLPH; MÖELLER, 2012; FEHR; ROCHA, 2018; ELLSTRÖM; LARSSON, 2017). Pesquisas desenvolvidas na perspectiva díade permitem identificar diferenças de percepção do comprador e do fornecedor quanto às questões que envolvem o relacionamento entre ambos (VOLDNES; GRONHAUG; NILSEN, 2012) e, consequentemente em relação à aplicação do OBA.

Não obstante, a análise conjunta do OBA, da GCI e da ECT, no contexto relacional das organizações, tem relevância por possibilitar o entendimento mais profundo da realidade empresarial (FEHR, 2015), o que se aplica à agroindústria. O intuito é apresentar resultados que permitam uma discussão crítica que gere contribuições para os gestores de empresas que operam nesse setor, visto que a ECT considera as firmas um conjunto de contratos que produzem efeitos em todas as áreas das organizações (ZYLBERSZTAJN; SZTAJN, 2005). Por se tratar de um setor competitivo e globalizado, a agroindústria sofre pressão para redução

e/ou otimização de custos, racionalização de processos e criação de vantagem competitiva frente às cadeias concorrentes (BARROS, 2016).

Ainda dentre as contribuições esperadas para empresários e gestores desse segmento está a possibilidade de verificar os possíveis fatores que interferem na aplicação do OBA, no seu funcionamento e resultados esperados, auxiliando na detecção e resolução de problemas relacionados à aplicação dessa ferramenta. Ademais, a análise na perspectiva diáde pode resultar no entendimento aprofundado dos relacionamentos existentes, permitindo um direcionamento mais assertivo das estratégias, das ações e investimentos que contribuam para o fortalecimento do relacionamento entre as partes e para a aplicação efetiva do OBA.

Para a academia, espera-se que este estudo possa auxiliar nas pesquisas futuras sobre a prática do OBA no setor agroindustrial, preenchendo a lacuna existente, ampliando o escopo de investigação e indicando caminhos para o aperfeiçoamento do processo de compartilhamento de informações de custos, processos e/ou atividades, por meio do OBA. Com isso, espera-se contribuir ampliando o conhecimento no que se refere à literatura sobre o OBA, no contexto dos relacionamentos interorganizacionais mais estreitos e colaborativos.

1.5 Delimitação do estudo

Em termos de delimitação teórica, tendo como base o pressuposto de que o OBA e a GCI estão inseridos no ambiente dos relacionamentos interorganizacionais, elegeu-se a abordagem da questão pela perspectiva da ECT devido à proximidade desta teoria acerca dos problemas da gestão da cadeia de suprimentos, destacados por Grover e Malhotra (2003).

Assim, a ECT contempla algumas variáveis, tais como oportunismo, racionalidade limitada, especificidade de ativos, frequência das transações e incerteza, as quais podem interferir na aplicação do OBA (FEHR, 2015). Por isso a aplicação desse artefato ocorre em relacionamentos interfirmas, sendo esse também o contexto de análise da ECT.

Devido à amplitude de alguns conceitos considerados nesta pesquisa, faz-se necessário delimitá-los. Assim, o OBA, neste estudo, refere-se à abertura e discussão sistemática de informações relativa a custos, processos e/ou atividades entre comprador e fornecedor (KAJÜTER; KULMALA, 2005; FEHR, 2015).

Quanto às dimensões do OBA investigadas nas empresas objetos de estudo, tiveram-se, como base, aquelas propostas por Fehr (2015), quais sejam: natureza das informações compartilhadas; tipo das informações compartilhadas; frequência do compartilhamento das informações; nível de detalhe das informações compartilhadas; direção do compartilhamento

das informações; propósitos de uso das informações compartilhadas (perspectiva do comprador); propósitos de uso das informações compartilhadas (perspectiva do fornecedor); processos que contempla; forma de comunicação; determinantes de custos que contempla; condições do compartilhamento de informações e incentivos para o compartilhamento de informações.

No que se refere ao campo de pesquisa, para alcance dos objetivos propostos optou-se por investigar o setor agroindustrial, mais especificamente uma empresa compradora multinacional e um dos seus fornecedores diretos, sendo, portanto, uma pesquisa na perspectiva díade.

1.6 Estrutura do trabalho

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos. O capítulo 1 trata da introdução, a qual compreende a contextualização, caracterização da situação-problema, a definição da questão de pesquisa, os objetivos propostos (geral e específicos), as contribuições esperadas, as delimitações, a justificativa do trabalho e a visão geral do estudo.

No capítulo 2 se encontra a revisão da literatura em que se abordam: as características de relacionamentos interorganizacionais; os fundamentos da ECT que é a base teórica dessa pesquisa; as características do OBA e da GCI, e a relação entre ambos; e, por fim, apresentam-se os estudos correlatos acerca do assunto pesquisado.

No capítulo 3 têm-se os aspectos metodológicos utilizados no desenvolvimento desta pesquisa, como os instrumentos de coleta, análise e interpretação dos dados.

O capítulo 4 contempla o desenvolvimento, a análise, a interpretação e a discussão dos resultados do estudo de caso, bem como a síntese dos resultados.

Por fim, o capítulo 5 compreende as conclusões acerca das análises e as recomendações para futuras investigações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo contempla a revisão da literatura, demonstrando inicialmente a evolução da Gestão Estratégica de Custos (GEC) no contexto da Contabilidade Gerencial (CG) para compreender a inserção da GCI e seus desdobramentos na operacionalização do OBA. Em seguida, são apresentadas as características dos relacionamentos interorganizacionais; as características do OBA, da GCI, e a relação entre ambos; os fundamentos da ECT, que é a base teórica dessa pesquisa, e, por fim, têm-se os estudos correlatos.

2.1 Contabilidade Gerencial (CG) e Gestão Estratégica de Custos (GEC)

Desde as últimas décadas do século XX e mais acentuadamente nos recentes anos do século XXI, vimos que as economias capitalistas desenvolvidas e outras em desenvolvimento vêm passando por profundas transformações. Tais mudanças estão associadas, por um lado, a um intenso processo de reestruturação das formas de organização do capital em nível internacional, sob a influência da ordem político-econômica globalizada; por outro lado, a uma nova forma de difusão de inovações tecnológicas e organizacionais ao longo das mais diversas cadeias produtivas, envolvendo a transnacionalização das empresas e integração dos mercados (HARVEY, 2001; PREVITALI; FRANÇA; FAGIANI, 2012).

Diante de tal contexto, imprime-se um novo padrão nas relações interfirmas e uma nova dinâmica na concorrência intercapitalista, com o intuito principal de otimizar a produtividade mediante a introdução de inovações técnicas e/ou organizacionais. Na tentativa de acompanhar essas mudanças, a contabilidade vem implementando novas ferramentas de gestão, melhorando e ampliando as bases técnicas da CG e, por conseguinte, da GEC.

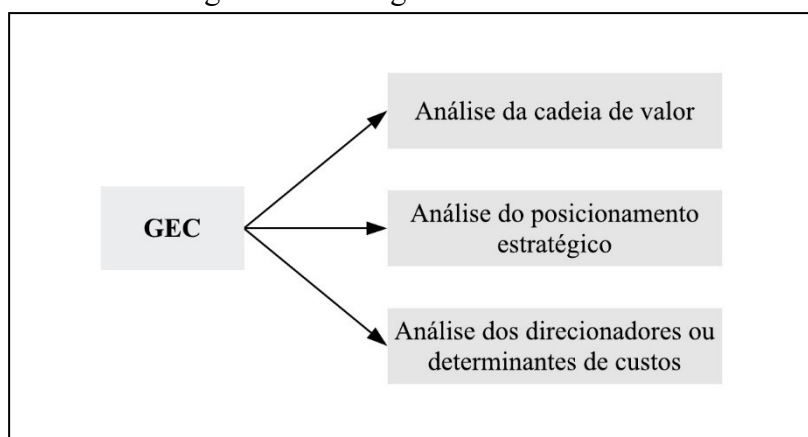
A CG é a parte do sistema contábil que se dedica às informações para os usuários internos da entidade. Horngren, Foster e Datar (2000) descrevem os conceitos e objetivos da CG como sendo o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira e não financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação, controle e processo decisório.

Nesse sentido, as informações financeiras geradas possibilitam aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos e, de outro lado, a prestação de contas (*accountability*) decorrentes desse uso. Também em conjunto com os dados financeiros, as informações não financeiras fornecem aos gestores da organização o aporte necessário para a tomada de

decisões que visam o cumprimento dos objetivos organizacionais propostos (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; FREZZATI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007).

Esse sistema gerencial integrado de informações contábeis é que possibilita a implementação da GEC. Tradicionalmente, o termo GEC é utilizado para designar a conexão entre a gestão de custos e a gestão estratégica da organização, de forma a gerar vantagem competitiva em um ambiente de negócios globalizado e competitivo (HANSEN; MOWEN, 2010; SOUZA; HEINEN, 2012; ANDRADE et al., 2013). Shank e Govindarajan (1997) categorizaram a GEC com base em três estratégias gerais, conforme apresentado na Figura 1.

Figura 1. Estratégias Gerais da GEC



Fonte: Desenvolvido a partir de Shank e Govindarajan (1997).

Para compreender a dimensão da GEC referente à análise da cadeia de valor, faz-se necessário apresentar os conceitos de cadeia de valor, discutidos por alguns autores.

Quadro 1 – Evolução do Conceito de Cadeia de Valor

AUTOR(ES)	CONCEITO
Shank e Govindarajan (1997)	Conjunto de atividades criadoras de valor que se inicia com as fontes mais básicas, ou seja, na origem da matéria-prima, passa pelos fornecedores de insumos e termina no momento da entrega do produto final ao consumidor.
Rocha e Borinelli (2007)	Sequência de atividades produtivas que se inicia com a origem dos recursos e segue até o descarte do produto pelo último consumidor.
Duarte (2017)	Conjunto de transações realizadas entre agentes na agregação de valor a um produto, iniciando com a origem de recursos e finalizando com a destinação do descarte do produto pelo cliente final.

Fonte: Desenvolvido a partir de Shank e Govindarajan (1997), Rocha e Borinelli (2007) e Duarte (2017).

Conforme exhibe o Quadro 1, é possível verificar que a compreensão do que seja a cadeia de valor foi sendo construído no decorrer do desenvolvimento de novas pesquisas. A partir de Shank e Govindarajan (1997), os pesquisadores Rocha e Borinelli (2007) incluíram

no espectro da cadeia de valor o setor de serviços (não apenas a indústria) e as atividades de pós-venda. Por fim, Duarte (2017) incluiu, na definição, os agentes que participam da cadeia e seus relacionamentos, sendo este o conceito usado neste estudo.

A análise da cadeia de valor consiste, portanto, na identificação e exploração de ligações internas (cadeia de valor interna) e externas (cadeia de valor externa) da empresa, com o objetivo de fortalecer a posição estratégica escolhida. Para Hansen e Mowen (2010), esta exploração de ligações depende da identificação das atividades e da seleção daquelas que podem ser usadas para produzir ou sustentar uma vantagem competitiva e, em seguida, de uma análise sobre como custos e outros fatores não financeiros variam com a consideração de diferentes grupos de atividades (ROCHA; BORINELLI, 2007; CAMACHO, 2010).

Já para a análise do posicionamento estratégico, Porter (1989; 1991) propôs uma tipologia composta por três estratégias genéricas que podem ser adotadas por uma organização: i) liderança no custo total; ii) diferenciação e iii) enfoque, conforme exposto no Quadro 2. Para Hansen e Mowen (2010), o posicionamento estratégico seria o processo de seleção de uma combinação ótima das três abordagens estratégicas genéricas de Porter (1991).

Quadro 2 - Estratégias Genéricas para Análise do Posicionamento Estratégico

Liderança em Custos	O objetivo dessa estratégia é oferecer um valor melhor ou igual aos clientes a um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores. Assim, uma estratégia de baixo custo aumenta o valor para o cliente ao minimizar o sacrifício dele. Por exemplo: uma empresa pode reprojetar um produto (análise da cadeia de valor e ciclo de vida do produto) de forma que poucas peças sejam necessárias, reduzindo os custos de produção e de manutenção do produto após a compra (custo total para os consumidores).
Diferenciação	Busca aumentar o valor ao cliente ao aumentar o que ele recebe (realização do cliente). Uma vantagem competitiva é criada ao oferecer algo para o cliente que não é oferecido pelos competidores. Assim, é preciso criar características de produto que o destaque dos produtos competidores. Tais diferenças podem ser funcionais, estéticas ou estilísticas (ex.: produtor de bolachas que fabrica em formatos de animais ou personagens de desenhos infantis). No entanto, para ter algum valor, os clientes precisam ver essas variações como importantes; além do mais, é preciso que o valor adicionado para o cliente pela diferenciação exceda os custos da empresa para oferecê-la.
Focalização (enfoque)	Essa estratégia envolve selecionar, ou enfatizar, um conjunto de clientes ou segmentos de mercado no qual competir. Uma possibilidade é selecionar os mercados e clientes que pareçam mais atraentes e depois desenvolver as capacidades para atender esses segmentos-alvo. Outra possibilidade é selecionar segmentos específicos em que as competências essenciais da empresa sejam superiores às dos competidores. Uma estratégia de focalização reconhece que nem todos os segmentos (clientes e regiões geográficas, por exemplo) são os mesmos. Dadas as capacidades diferenciadoras e as capacidades potenciais da organização, alguns segmentos são mais atraentes do que outros.

Fonte: adaptado de Porter (1991) e Hansen; Mowen (2010).

Por fim, ensejando a análise dos direcionadores de custos, Shank e Govindarajan (1997) relatam que os direcionadores/determinantes estratégicos de custos diferem dos direcionadores de custos da contabilidade tradicional, em que basicamente o volume de produção é considerado como a única causa da variação dos custos da empresa. Asseveram os

autores que explicar o comportamento dos custos com base em apenas um direcionador é algo limitado, e que outros fatores (além do volume, p. ex.) também interferem no direcionamento dos custos de produção das empresas. Logo, cada organização deve descobrir quais são os seus principais elementos causadores de custos e, desta forma, discutir as estratégias mais apropriadas em função da sua estrutura de custos (HANSEN; MOWEN, 2010).

O reconhecimento de diversos fatores como causadores dos custos é um passo coerente e que pode trazer benefícios não somente para uma unidade de negócios, mas para a cadeia de valor global do produto ou serviço. Sabe-se que o valor do produto/serviço gerado pela metodologia tradicional de custo do produto é limitado e pode não ser muito útil em certos contextos de decisão, principalmente decisões de investimento de longo prazo, considerando que as organizações se engajam em tomadas de decisão que afetam a sua posição competitiva e rentabilidade a longo prazo (SOUZA; HEINEN, 2012).

Informações de custos sobre clientes, fornecedores e projetos de produtos diferentes, por exemplo, também são necessários para apoiar os objetivos da gestão estratégica, e o conjunto de informações também precisa ser prospectivo e fornecer discernimentos sobre períodos e atividades futuras (SOUZA; HEINEN, 2012). Portanto, a análise da cadeia de valores pode produzir mudanças organizacionais que fundamentalmente alteram a natureza e a demanda por informações de custos (HANSEN; MOWEN, 2010).

Podemos dizer então que a GEC consiste no uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável, entendendo-se essa como a criação de um valor melhor para o cliente por um custo igual, ou mais baixo, do que aquele oferecido pelos competidores, ou a criação de um valor equivalente por um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores (DAY; REIBSTEIN, 1999; KOTLER; ARMSTRONG, 1999; GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000).

A literatura apresenta várias práticas de GEC, a exemplo de custeio-alvo, custeio por ciclo de vida, análise de custos de concorrentes, custo total para consumidores, análise da cadeia de valor, gestão de custos interorganizacionais, etc. (ANSARI, 1997; ELLRAM; SIFERD, 1998; ROCHA; BORINELLI, 2007; SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009; SANTOS; ROCHA, 2011; FEHR, 2015; DUARTE, 2017; ZHANG et al., 2017).

Este estudo se concentra na GCI e na prática do OBA que é uma das ferramentas utilizadas na aplicação da GCI, as quais serão tratadas em tópicos mais adiante. No entanto, primeiramente são apresentados alguns aspectos sobre os relacionamentos interorganizacionais com o intuito de proporcionar uma melhor compreensão do papel da GCI e do OBA nesse tipo de relacionamento.

2.2 Relacionamentos Interorganizacionais

As relações interorganizacionais são criadas, mantidas e continuamente melhoradas para que as empresas consigam alcançar objetivos que seriam difíceis de serem realizados de forma individualizada (RADHAKRISHNAN et al., 2017). De fato, o mercado competitivo de hoje tem levado as empresas a se concentrarem em suas competências essenciais como forma de garantir sua competitividade e adicionar valor para os clientes. Consequentemente, elas estão cada vez mais terceirizando atividades e funções não-essenciais, firmando parcerias com fornecedores externos para poderem se concentrar em suas competências básicas (PRAHALAD; HAMEL, 2005; DHAIFALLAH et al., 2016).

Por isso, uma das principais características do atual ambiente de negócios é a necessidade de as organizações atuarem de forma conjunta e associada, em uma rede de negócios, por meio do compartilhamento de informações de natureza físico-operacional, bem como de natureza econômico-financeira, construindo sólidos relacionamentos de cooperação (COOPER; YOSHIKAWA, 1994; COOPER; SLAGMULDER, 2004; ROCHA; BORINELLI, 2007; SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009).

As relações de cooperação entre compradores e fornecedores que formam uma rede colaborativa têm por principal objetivo oportunizar a redução dos custos através dos esforços coordenados dos membros da rede (KAJÜTER; KULMALA, 2005). Por isso, a transparência das estruturas de custos é considerada essencial para o estabelecimento das estratégias de gestão de custos interorganizacionais mais adequadas, que possam promover benefícios aos integrantes da rede (KULMALA, 2004).

O compartilhamento de informações contábeis sensíveis e/ou confidenciais é potencialmente útil para definição de metas, planejamento e controle, e também uma estratégia deliberada para fomentar a cooperação e gerar confiança entre empresas em uma cadeia de fornecimento (KAJÜTER; KULMALA, 2005). A divulgação desses dados para suprir os parceiros da cadeia é uma prática que apareceu com a disseminação da produção e oferta enxutas na década de 1990 (WINDOLPH; MOELLER, 2012).

No entanto, muitas dessas relações não conseguem atingir os resultados esperados devido aos problemas de coordenação e desalinhamento de ações, ocasionados pelas limitações cognitivas dos parceiros em não saberem como os membros da rede irão se comportar em situações de interdependência (SHEN; WANG; TENG, 2017).

Os relacionamentos interorganizacionais e as estratégias de terceirização implicam em problemas de assimetria de informação entre os parceiros, referindo-se à diferença entre as

informações possuídas pelos fornecedores e pelos compradores (DI; WANG, 2017). A assimetria informacional aumenta os custos de transação do negócio, porque os fornecedores geralmente têm mais informações sobre seus produtos do que seus clientes e, portanto, os clientes incorrem em custos de monitoramento para identificar fornecedores que têm as características desejáveis, mas difíceis de observar (WILLIAMSON, 1985).

Além disso, as assimetrias na informação criam problemas no monitoramento do desempenho, o que pode aumentar os riscos e os custos de transação e levar a maiores ineficiências operacionais e custos de coordenação, e também ao aumento dos custos para comparar produtos, negociar preços, redigir contratos para garantir que os fornecedores parceiros tenham as características que afirmam ter e os custos de monitoramento para cumprir os termos contratuais (WILLIAMSON, 1985; KAJÜTER; KULMALA, 2005)

Todos esses custos são vistos como fatores estruturais que influenciam a natureza das relações interorganizacionais e afetam negativamente o desempenho do fornecedor, a satisfação do comprador e o desempenho geral do relacionamento (AGNDAL; NILSSON, 2010). Portanto, questões relativas aos custos de coordenação, assimetrias de informação e custos de transação levam as empresas, em relacionamentos interorganizacionais, a buscarem práticas eficientes para reduzir as assimetrias informacionais e gerenciar os custos que ultrapassem os estreitos limites da empresa (COOPER; SLAGMULDER, 2004).

Essas questões que envolvem o universo dos relacionamentos interfirmas demonstram que a introdução e o aperfeiçoamento de práticas interorganizacionais específicas, como a GCI, permitem às empresas estabelecer relações de cooperação e eliminação das fronteiras que as limitavam, passando a formar cadeias, conglomerados, redes e alianças com o propósito de reduzir os custos de transação e aumentar o volume de negócios (FEHR, 2015).

2.2.1 Tipos de relacionamento comprador-fornecedor na cadeia de suprimentos

O relacionamento entre compradores e fornecedores tem sido foco de estudos na área de negócios nas últimas décadas, tanto a nível nacional quanto internacional (COOPER; SLAGMULDER, 1999; KAJÜTER; KULMALA, 2005; WEI; XU; HU, 2013; FEHR, 2015; DUARTE, 2017). A principal razão é tentar entender a dinâmica dos relacionamentos entre compradores e fornecedores, já que essa forma de relação pode oferecer oportunidades para que as empresas consigam coordenar suas atividades e relacionar-se de maneira estratégica com os membros de sua cadeia de suprimentos, buscando melhorias nos seus produtos,

serviços, processos, e possibilidades de redução de custos (COOPER; SLAGMULDER, 1999; KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Quanto ao tipo, o relacionamento comprador-fornecedor se baseia em uma ligação díade, orientada para a cooperação ou para a simples transação, conforme demonstra o Quadro 3, na sequência.

Quadro 3 - Tipos de relação e suas características

Tipo de relação	Definição	Principais características
Transacional	Uma relação transacional é definida como um acordo de compra e venda, onde os participantes realizam negócios por um período de tempo específico de acordo com termos geralmente descritos em um contrato padrão.	<ul style="list-style-type: none"> - Discreta; - Comunicação limitada e conteúdo restrito; - Baixo nível de interdependência; - Relação comercial (mercado <i>spot</i>); - Baixo investimento em ativos específicos; - Baixo grau de comprometimento; - Foco em benefícios próprios, etc.
Colaborativa	Uma relação de colaboração é definida como um relacionamento de longo prazo, em que os participantes geralmente cooperam, compartilham informações e trabalham juntos para planejar e até mesmo modificar suas práticas de negócios para melhorar o desempenho conjunto.	<ul style="list-style-type: none"> - Contínua; - Comunicação ilimitada e conteúdo irrestrito; - Alto nível de interdependência; - Relação de longo prazo; - Significativos investimentos específicos; - Alto grau de comprometimento; - Foco em benefícios mútuos, etc.

Fonte: elaborado pelo autor a partir de Nyara, Whipple e Lynch (2010).

Como visto, as relações entre compradores e fornecedores podem variar. As relações transacionais geralmente são classificadas por tarefas ou funções que não são críticas para a organização. Além disso, os relacionamentos transacionais geralmente exibem baixos níveis de interdependência entre as partes e baixa especificidade de ativos (NYARA; WHIPPLE; LYNCH, 2010).

Já as relações de colaboração, por outro lado, são de longo prazo e cooperativas, indicando que esse tipo relacional tende a ser mais interpessoal e com operacionalidade contínua. A ideia de que uma empresa não pode competir com sucesso no isolamento - ela precisa colaborar com outras empresas da cadeia de suprimentos - é a premissa central na condução das relações de colaboração, caracterizadas por serem relações recíprocas, interdependentes e de longo prazo (NYARA; WHIPPLE; LYNCH, 2010).

Estudos anteriores sugerem que os relacionamentos colaborativos fornecem maiores vantagens que os relacionamentos transacionais (AGNDAL; NILSSON, 2010; VILLENA; REVILLA; CHOI, 2011). Argumentam os autores que as relações comprador-fornecedor de longo prazo criam vantagens competitivas, incluindo custos transacionais reduzidos e menor

oportunismo do parceiro. A cooperação comprador-fornecedor permite melhorias de qualidade, além da possibilidade de redução ou otimização dos custos, e fornece uma base de clientes confiável para o fornecedor (AGNDAL; NILSSON, 2010; WAGNER; BODE, 2014).

2.3 Gestão de Custos Interorganizacionais - GCI

Cada vez mais as empresas se concentram em suas competências básicas, tais como tecnologias, habilidades e conhecimentos, que garantam a sua competitividade (PRAHALAD; HAMEL, 2005; PIKETTY, 2014). Como resultado, as empresas estão terceirizando funções e atividades não básicas para obter ou manter uma vantagem competitiva, concentrando recursos, por vezes escassos, em competências essenciais ao mesmo tempo em que reduzem os custos gerais e aceleram o desenvolvimento de produtos usando fornecedores externos (QUINN, 2000; GONZÁLEZ-DIAZ; ARRUÑADA; FERNANDEZ, 2000; PRAHALAD; HAMEL, 2005).

Para se tornar e se manter competitiva, uma empresa busca integrar-se com os demais elos da cadeia por meio de uma gestão de custos. Para tanto, necessita criar alianças estratégicas, que são ligações formadas entre duas ou mais empresas independentes que decidem executar, conjuntamente, atividades específicas na busca por um objetivo comum que atenda às necessidades de forma a beneficiar e agregar valor a todos os envolvidos, sem abrir mão de sua autonomia estratégica e de seus interesses próprios (GIANISELLA; SOUZA; ALMEIDA, 2008). Como parte da GEC, a GCI é um instrumento que procura viabilizar essas alianças interorganizacionais (COOPER; SLAGMULDER, 1999; 2004).

Souza e Rocha (2009, p. 25) caracterizam a GCI como sendo “um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor, além da própria empresa”. Já Duarte (2017) propõe um conceito que descreve a GCI nos relacionamentos interorganizacionais atuais, a saber:

Um instrumento de gestão de custos pelo qual se procura, por meio de uma relação cooperativa (mútua ou compulsória) entre organizações, o melhor gerenciamento dos processos e determinantes de custos com o objetivo de ampliar a lucratividade, as sobras ou superávites das partes envolvidas (DUARTE, 2017, p. 47).

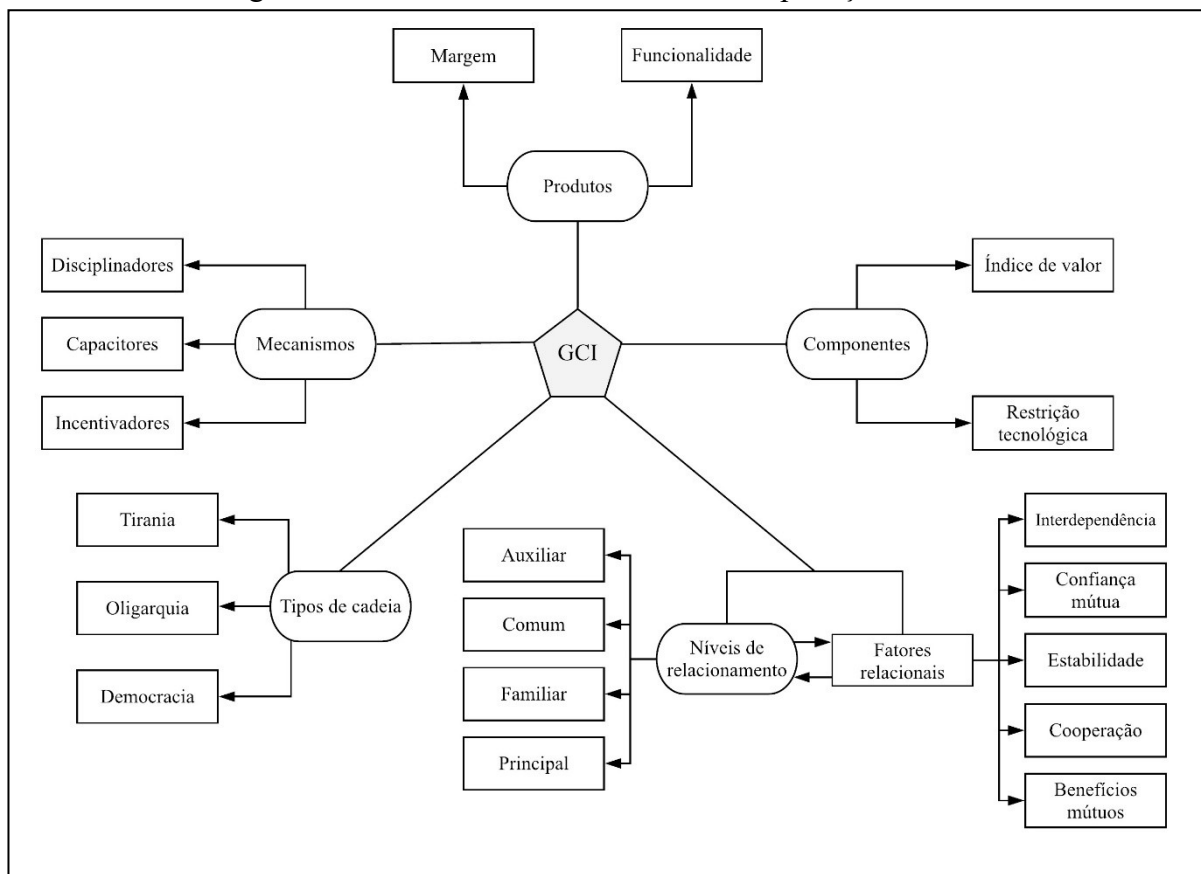
Nesse sentido, a GCI representa um instrumento da GEC focado na otimização dos custos, processos e atividades, criando vantagens competitivas frente às cadeias concorrentes. É, portanto, um instrumento capaz de gerar benefícios a toda a cadeia, e deve ser incluído no planejamento e na gestão estratégica das empresas (COOPER; YOSHIKAWA, 1994).

Com as empresas terceirizando uma alta porcentagem do valor agregado de seus produtos, seu sucesso se torna cada vez mais dependente da eficiência de suas redes de suprimentos (KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002; COOPER; SLAGMULDER, 2004). Consequentemente, o escopo da gestão de custos foi ampliado para além dos limites da firma única (KULMALA, 2002, 2004). Na atual conjuntura, não é satisfatório para uma organização ser eficiente apenas na gestão interna de custos. É indispensável fazer parte de uma cadeia de valor que seja eficiente (COOPER; SLAGMULDER, 2004).

Para tanto, a condição básica para a implementação da GCI é compartilhar informações de custos, sendo o OBA uma ferramenta importante para atingir esse objetivo (DI; WANG, 2017). Cooper e Slagmulder (1999) também corroboram a ideia de que a GCI visa a um comportamento coordenado entre compradores e fornecedores para otimização dos custos, o que tem tornado a GCI uma área de pesquisa de gestão de custos independente.

A Figura 2, na sequência, apresenta o modelo conceitual de análise da GCI. Para Souza (2008), esse modelo representa um conjunto de possibilidades que podem auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Figura 2. Modelo conceitual de análise da aplicação da GCI



Fonte: Desenvolvido a partir de Cooper e Slagmulder (1999), Souza (2008) e Duarte (2017).

Para os propósitos desta pesquisa são discutidas algumas das principais características das dimensões que compõem a GCI: produtos (margem e funcionalidade), componentes (índice de valor e restrição tecnológica), tipos de cadeia (tirania, oligarquia, democracia), mecanismos (disciplinadores, capacitores e incentivadores) e níveis de relacionamento (auxiliar, comum, familiar e principal).

Em relação ao produto, faz-se necessário identificar qual tipo é recomendado à aplicação da GCI, destacando-se duas características relevantes: a margem e a funcionalidade. Produtos com margem muito baixa apresentam maior necessidade de uma gestão de custos, ampliando a possibilidade da prática da GCI. Assim como a margem, a funcionalidade de um produto influencia decisivamente a aplicação da GCI (SOUZA, 2008).

Na visão de Cooper e Slagmulder (1999), o nível de funcionalidade está relacionado à quantidade de especificações do produto. Quanto maior são as funcionalidades (propriedades e atributos) de um produto, maior é o campo de possibilidade de gerenciamento de custos além das fronteiras de uma empresa (SOUZA, 2008). Neste campo, a GCI pode propiciar um gerenciamento adequado dos custos e redução dos mesmos (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Quanto aos componentes de um produto, não é necessária a aplicação da GCI a todos os componentes. Sua aplicação deve estar voltada aos principais componentes, objetivando identificar quais devem ser observados. Para tanto, a empresa precisa considerar duas características importantes: restrição tecnológica e índice de valor (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

O índice de valor é uma análise que relaciona custo com grau de importância do custo, sendo que quanto menor o índice de valor, maior o seu custo, possibilitando uma maior necessidade de aplicação da GCI. Da restrição tecnológica, a análise recai sobre sua importância para a organização, porque se for estratégica deve ser mantida restrita, não devendo ser cedida a terceiros; se contrário, é possível estruturar parcerias para pesquisa e desenvolvimento (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

Souza e Rocha (2009) ainda argumentam que a margem de lucro, as restrições tecnológicas e o índice de valor, como fatores condicionantes, podem fomentar ou desestimular a prática da GCI. Conforme Camacho (2010), no que diz respeito à margem de lucro, a ideia de Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) está relacionada à de Kajüter e Kulmala (2005), ao sugerirem que o grau de competição do mercado pode exercer pressão sobre os custos, afetando as margens de lucro.

O relacionamento entre os membros da cadeia, por sua vez, segundo Cooper e Slagmulder (1999), pode ser entendido em quatro níveis: comum, auxiliar, principal e

familiar. A relação comum é fraca e com baixa dependência; já o relacionamento do tipo auxiliar apresenta um pouco de dependência e pela especificação do produto, o relacionamento estreita-se um pouco mais, gerando uma maior estabilidade na manutenção de fornecedores (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

O relacionamento com fornecedores do tipo principal apresenta uma relação mais integrada com a empresa, e o grau de estabilidade, confiança e a distribuição de benefícios entre as empresas são muito maiores, pois compartilham conhecimento já no desenvolvimento do produto (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Já o tipo familiar apresenta o maior nível de interdependência porque o fornecedor atua diretamente na empresa, compartilhando, muitas vezes, informações, tecnologias e até mesmo funcionários, onde o responsável pelo projeto do produto ou dos componentes geralmente é dividido com o fornecedor (COOPER; SLAGMULDER, 1999; KAJUTER; KULMALA, 2005).

Na visão de Cooper e Slagmulder (1999), esse tipo de relacionamento estimula pesquisas desde o primeiro estágio do ciclo de vida do produto voltadas para o aperfeiçoamento do mesmo. Quanto maior o nível de relacionamento existente entre as empresas, maior será a possibilidade de implantação integral da GCI.

Com relação ao tipo de cadeia, Cooper e Slagmulder (1999) identificam três óticas: tirania, oligarquia e democracia. Essa divisão é estabelecida com base no número de empresas que dominam a cadeia. Na estrutura do tipo tirania, uma única empresa domina e determina como as relações devem ocorrer e estabelece as funções de cada um dos envolvidos; na oligárquica, o poder é distribuído em duas ou mais empresas, ocorrendo assim, uma separação visível entre as empresas dominadoras e as demais empresas, e na democracia, não existe uma empresa ou grupo de empresas dominando, sendo os acordos estabelecidos mutuamente.

Em relação aos mecanismos: disciplinadores, capacitores e incentivadores, na visão de Souza e Rocha (2009), estes são auxiliares na gestão de custos com o objetivo de orientar, controlar, medir, informar e dar parâmetros, tornando possível a aplicação da GCI. Cooper e Slagmulder (1999) comentam que o propósito desses mecanismos é transmitir pressão quanto à gestão de custo a toda a cadeia, objetivando maximizar o retorno aos seus membros.

Os disciplinadores são mecanismos capazes de regular as ações interorganizacionais e deve ser utilizado como medida de gratificações para as organizações que se sobressaem em suas obrigações (SOUZA, 2008). Os mecanismos capacitores são instrumentos que fomentam a capacidade dos membros da cadeia com o objetivo de sanar possíveis dificuldades na condução da GCI. Conforme Cooper e Slagmulder (1999), o propósito desses mecanismos é colaborar com as empresas da cadeia, no intuito de atingirem suas metas de redução de custos,

conciliando as habilidades e os esforços dos envolvidos no processo.

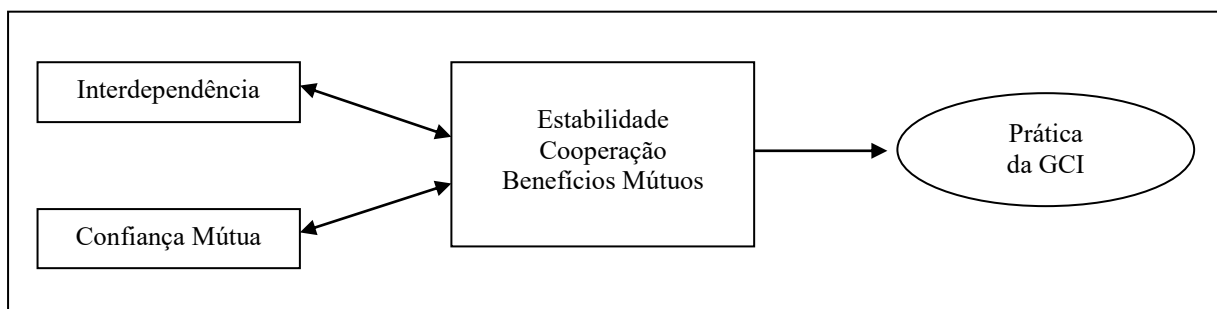
Os mecanismos incentivadores, por sua vez, regulam a distribuição dos benefícios gerados pela GCI. Na visão de Souza e Rocha (2009), esses mecanismos podem ser considerados como instrumentos gerenciais que servem de suporte à GCI. Segundo os autores, uma CG que produz dados não confiáveis passa a ser um obstáculo à prática da GCI, já que informações confiáveis são fundamentais para o desenvolvimento da confiança entre os membros da cadeia. Outra variável que deve ser observada é o comprometimento com a redução de custos no longo prazo (KAJUTER; KULMALA, 2005), e para tanto, é necessário que haja compartilhamento de informações e controle dos custos da cadeia de suprimentos.

Portanto, fica evidenciado que é difícil construir um relacionamento interorganizacional profícuo sem o comprometimento de seus membros e sem o compartilhamento de informações confiáveis, que possibilite um controle mínimo dos custos movimentados na cadeia. A próxima seção discorre sobre os principais fatores relacionais (interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos) que podem afetar prática da GCI nos relacionamentos interorganizacionais

2.3.1 Fatores relacionais para a prática da GCI

Cooper e Slagmulder (1999, 2004), Kajüter e Kulmala (2005), Souza e Rocha (2009) destacaram como fatores fundamentais para a prática da CGI a interdependência, a estabilidade, a cooperação, os benefícios mútuos e a confiança, evidenciando que a ausência de um deles pode comprometer ou inviabilizar todo o processo. Vê-se, portanto, que os fundamentos da GCI não se aplicam a todo e qualquer tipo de relacionamento, e sim aos relacionamentos mais estreitos e colaborativos. Os autores discorreram sobre cada um desses cinco fundamentos, apresentados a seguir na Figura 3.

Figura 3. Fatores relacionais para a prática da GCI



Fonte: Desenvolvido a partir de Cooper e Slagmulder (1999).

Quanto à interdependência, esta deve ser compreendida em termos da mútua dependência que existe dentro das organizações. Se o fornecedor não entregar o insumo ao seu cliente, este (não podendo comprar em outra fonte) não conseguirá concluir o produto, assim ambos perdem em termos de venda, pois um depende do outro. A interdependência existe quando a decisão de um impacta em decisões da outra parte. Souza e Rocha (2009) afirmam que quanto maior for o nível de interdependência, mais esse relacionamento tende a permanecer ativo, sendo mais favorável a GCI.

Com relação à estabilidade, diz-se que um relacionamento é estável quando marcado pela constância, pela firmeza, pela segurança e confiança mútua. Souza e Rocha (2009) argumentam que a estabilidade em um relacionamento está associada ao comprometimento entre as partes. Quanto maior interdependência entre as partes, maior comprometimento espera-se no relacionamento. Quanto maior o nível de comprometimento, maior é esperado o nível de estabilidade na relação, o que faz também aumentar a confiança mútua entre os parceiros. Além disso, o rompimento de um relacionamento implicaria em investir mais tempo e mais esforços na formação de um novo relacionamento confiável. Por isso, afirmam os autores que quanto maior for o nível de estabilidade em um relacionamento, mais favorável se torna a adoção da GCI pelos seus membros.

Quanto à cooperação, a prática GCI requer cooperação entre os integrantes da rede, baseada na premissa de que o custo de uma empresa é relevante para a competitividade da rede como um todo. Todos devem cooperar para a redução ou otimização dos custos. Cooperação é uma relação de ajuda mútua entre as organizações, no sentido de alcançar objetivos comuns (SOUZA; ROCHA, 2009). O relacionamento cooperativo é uma característica que permite às empresas trabalharem juntas para reduzir custos e resolver problemas advindos das adversidades presentes no ambiente.

Por sua vez, em relação aos benefícios mútuos, diz-se que relacionamentos e parcerias são enfraquecidos quando não se vislumbram benefícios mútuos adicionais por parte de seus integrantes. Por outro lado, divisão justa não significa, necessariamente, dividir os benefícios em partes iguais. É necessário discutir em conjunto a forma de divisão de cada benefício que se apresenta (SOUZA; ROCHA, 2009).

Por fim, quanto à confiança, Souza e Rocha (2009) assinalam que o grau de confiança entre as organizações é determinado pela capacidade que elas têm de prever o comportamento umas das outras, sendo esse o principal fundamento da CGI. E a incerteza quanto ao comportamento do parceiro ou o temor de que ele possa agir de forma oportunista tem sido estudado, principalmente, sob a perspectiva da ECT (WILLIAMSON, 1991, 1993).

Nessa perspectiva, torna-se uma realidade o fato de que a incerteza comportamental gera custo de transação que são os custos para se certificar de que a outra parte está agindo conforme o esperado, também chamados custos de controle (WILLIAMSON, 1991, 1993, 2005) que serão discutidos na seção 2.5 deste estudo.

Espera-se que tais custos de transação diminuam à medida que o nível de confiança mútua aumente. Contudo, embora seja fundamental em um relacionamento, a confiança no parceiro não é tudo, não é suficiente (SOUZA; ROCHA, 2009). É necessário elaborar acordos ou contratos formais que cerquem as partes com garantias ou salvaguardas para aumentar a confiança, porque quanto maior o nível de confiança, mais favorável é a adoção e uso da GCI.

Portanto, fatores como interdependência, estabilidade no relacionamento, cooperação entre as partes e benefícios mútuos estão fortemente relacionados ao nível de confiança (SOUZA; ROCHA, 2009). Ademais, todos esses fatores afetam a aplicação da GCI, assim como do OBA, que será discutido na seção 2.4 adiante.

Vale destacar que a GCI é suportada por um conjunto de técnicas, como por exemplo: Custeio-alvo, Técnicas de *Trade-off* e Melhoria Contínua (*Kaizen*), *Open-book Accounting* (OBA) e outras relacionadas aos custos dos fornecedores. Portanto, é uma ferramenta que busca mensurar e controlar os custos que incluem outras organizações dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa (FEHR, 2015).

Dessas técnicas de GCI, esta pesquisa se debruça sobre o OBA, porque essa serve de medição dos esforços coordenados entre compradores e fornecedores para otimização de custos. Nesse sentido, o OBA pode ser estudado dentro das empresas para se saber o nível de cooperação praticado entre os participantes, se há ganhos para ambos os negociantes, ou mesmo limitações considerando o porte da empresa e outras variáveis, por exemplo. No entanto, é necessário também analisar os contratos firmados entre os agentes, como cláusulas, condições, riscos (multas contratuais por descumprimento, grau de flexibilização) e nível de cooperação para conhecer como o OBA realmente é praticado.

2.4 *Open-Book Accounting* (OBA)

Tradicionalmente, os esforços para criar valor concentraram-se principalmente na melhoria dos processos internos de produção e dos fluxos de produtos, mas hoje essas estratégias já não são, por si só, suficientes para manter as empresas competitivas (PRAHALAD; HAMEL, 2005). Como alternativa, muitas estão se unindo, tornando-se

parceiras em projetos de negócios, visando à criação de valor no contexto de uma cadeia de suprimentos (WINDOLPH; MOELLER, 2012).

Mas para se tornarem parceiras precisam trocar informações, e normalmente, quando as empresas de uma cadeia de suprimentos revelam custos e informações relacionadas, isso é chamado de “política de livro aberto” ou “contabilidade de livros abertos” pelos estudiosos nacionais. Nesse trabalho, optou-se pela utilização do termo em inglês *Open-Book Accounting* (OBA) por não haver ainda uma tradução consolidada na literatura sobre o tema.

Dentre os instrumentos que possibilitam a aplicação da GCI, o OBA se destaca por ser uma ferramenta gerencial que permite integrar as empresas e facilitar a troca de informações relevantes entre entidades que compõem uma cadeia (KAJÜTER; KULMALA, 2005). Fehr (2015, p. 82) define o OBA como “processo de compartilhamento de informações, a priori sigilosas, relativas a custos, processos e/ou atividades, entre partes em um relacionamento, com o objetivo de otimizar a gestão de custos”, definição esta utilizada neste trabalho.

Para alcançar os benefícios potenciais do OBA, é necessário um maior nível (maior grau de detalhamento) de divulgação de informações de custo em comparação com o que normalmente está associado a uma troca entre compradores e fornecedores independentes (KUMRA; AGNDAL; NILSSON, 2012; FEHR, 2015). Também é preciso mencionar que tais práticas de negócios, largamente usadas nos países industrializados, estão sendo rapidamente adotadas por economias emergentes como Brasil, Índia e China, que têm sido particularmente bem-sucedidas em atrair contratos de terceirização de empresas transnacionais e, portanto, têm adotado muitas inovações de processos de negócios (DI; WANG, 2017).

No entanto, ainda há poucas indicações, segundo Kumra, Agndal e Nilsson (2012), de que as empresas estejam adotando políticas de OBA para aumentar a eficiência da cadeia de suprimentos, o que denota a importância de estudos empíricos para verificar como as informações de custos estão sendo divulgadas entre os negociantes.

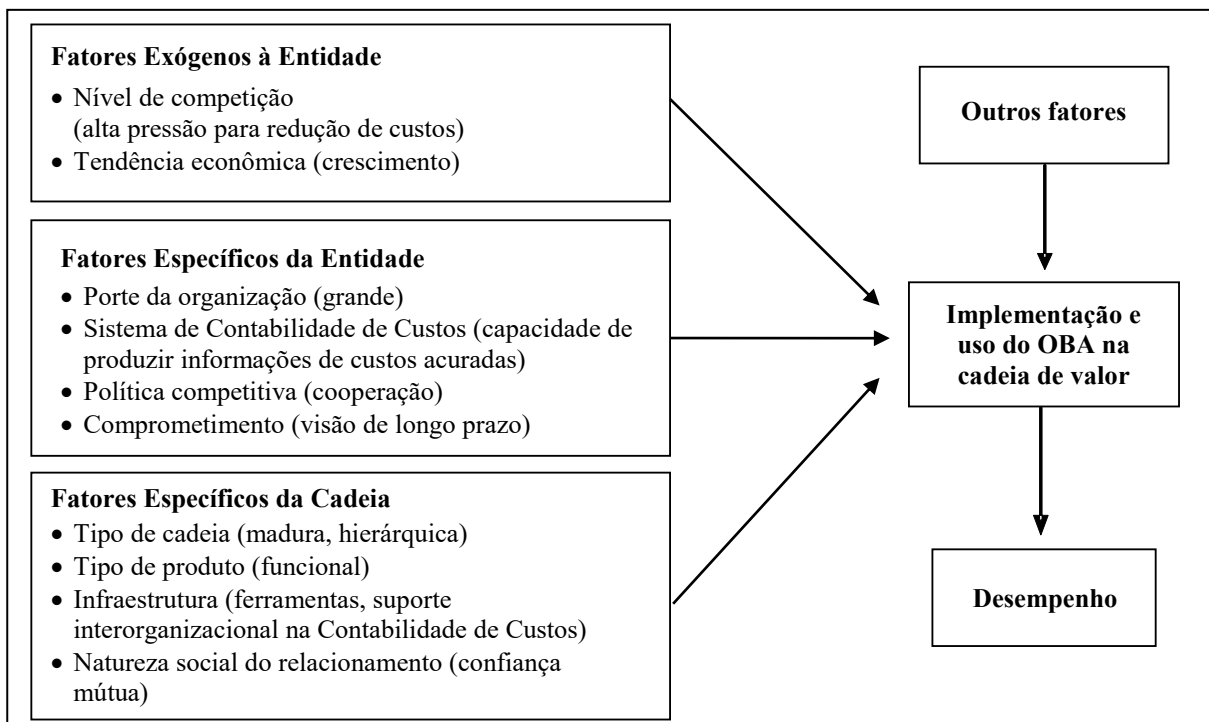
Basicamente, a principal premissa para a prática do OBA é que fornecedores e clientes, ou compradores e vendedores, divulguem suas próprias informações de custo com um certo mecanismo formal, incluindo, por exemplo, custos de uma peça, nível salarial e até lucro marginal, além de outras informações consideradas relevantes (KAJÜTER; KULMALA, 2005). Além disso, ambas as partes deverão estar comprometidas em averiguar as oportunidades de redução de custos destas informações de custo divulgadas, e compartilhar os ganhos de redução das mesmas.

Conforme destaca Kulmala (2004), o processo de compartilhamento de informações contábeis leva uma empresa a mostrar os seus custos às outras, bem como trocar soluções

conjuntas para reduzi-los, além de melhorar o seu posicionamento entre os concorrentes. Nessa relação, clientes conseguem usar as informações de custos para ajustar preços e fornecedores também conseguem praticar preços mais competitivos (KAJÜTER; KULMALA, 2005). Complementando essa ideia, Cooper e Slagmulder (1999) acreditam que este compartilhamento de informações só será possível em um ambiente de interdependência, cooperação e confiança entre as empresas que compõem a cadeia.

Portanto, diversos fatores podem influenciar a implementação do OBA, pois muitas vezes as empresas não têm interesse em divulgar informações para seus clientes e fornecedores, porque a abertura de informação importante, sigilosa ou não pública, relevante, e por vezes confidencial, não é fácil de ser divulgada, principalmente se forem informações do ambiente de custos (KAJÜTER; KULMALA, 2005). Assim, somente em circunstâncias particulares o OBA teria sucesso. Segundo os autores, essas circunstâncias particulares para implementação e utilização do OBA podem ser agrupadas em três fatores: exógenos à firma, específicos da firma e específicos da cadeia de valor. A Figura 4 evidencia esses três fatores e circunstâncias.

Figura 4. Fatores contextuais para implementação e uso do OBA



Fonte: Kajüter e Kulmala (2005).

No que se relaciona com os fatores ambientais exógenos, a competição intensiva, causando uma pressão contínua de redução de custos, é uma característica que propicia a

utilização de enfoques colaborativos de GCI em que o OBA pode ser observado. A confiança é um fator específico da cadeia de valor, pois influencia os agentes a considerarem que é improvável o abuso das informações divulgadas. Nesse caso, o OBA fornece dois tipos de ajuda: garante confiança e favorece a ocorrência de mais eventos de colaboração (KAJUTER; KULMALA, 2005)

A divulgação de informação que requer garantias e confiança normalmente está ligada ao gerenciamento das preocupações quanto ao custo econômico das transações, se os parceiros dessa cadeia devem ou não proteger seus interesses contra o potencial comportamento oportunista dos outros. Já a informação que permite mais eventos de colaboração resulta na possibilidade de as entidades planejarem o futuro e tomarem decisões de forma conjunta e colaborativa, particularmente, fazendo julgamentos econômicos estratégicos, operacionais e de investimentos, como também a própria coordenação das tarefas interdependentes em busca de criação de valor e/ou otimização de custos.

No que se relaciona com os fatores específicos das entidades, a deficiência e diversidade nos sistemas de contabilidade de custos são barreiras para a utilização do OBA. Muitas empresas não mostram sua contabilidade, ou seus valores baseados na contabilidade, pois elas mesmas não confiam nas informações. Além disso, o intercâmbio de informações fica prejudicado, pois os sistemas de informações são muito específicos. Tanto os fatores exógenos como os endógenos determinam o sucesso ou o fracasso da divulgação das informações dentro de uma cadeia de valor. Quanto mais fatores que propiciem a utilização estiverem presentes, a necessidade aumenta e a possibilidade de sucesso também (CAMACHO, 2010).

Na sequência, no Quadro 4, são apresentadas doze categorizações dimensionais do OBA, propostas por Fehr (2015): quanto à natureza das informações, ao tipo de informação, à frequência do compartilhamento das informações, ao nível de detalhe das informações, à direção do compartilhamento das informações, aos propósitos de uso das informações na perspectiva do comprador e na perspectiva do fornecedor, aos processos que contempla, à forma de comunicação, aos determinantes de custos que contempla, e também, às condições em que ocorre o compartilhamento de informações e os incentivos para o compartilhamento de informações.

Quadro 4 - Sistematização e estruturação das dimensões do *Open-Book Accounting*

Dimensões do OBA	Descrição
a) Quanto à natureza das informações	<ul style="list-style-type: none"> - Físico-operacionais (exemplos: em quantidade, em percentuais, em taxas de produtividade, de consumo de recursos, tempo por unidade, <i>lead time</i>, tempos de condução e entrega, peças defeituosas, entre outros); - Monetárias (exemplos: custos de material, de mão de obra, de desenvolvimento, de pesquisas, da qualidade, <i>overheads</i> da produção, entre outros); - Físico-operacionais e monetárias.
b) Quanto ao tipo de informação	<p>Previsão de vendas; gestão de preços; margens de lucro; custos de material, de matéria-prima, de mão de obra, de <i>overhead</i> da produção, de embalagens, de componentes, de transportes; custo total do produto; custos de <i>overheads</i> administrativos; custos para controle da qualidade; custos de sucatas e subprodutos; custos de desperdícios; custos logísticos; informações sobre estruturas de custos (exemplos: componentes de produtos e operações envolvidas); sobre saturação da capacidade, <i>set-ups</i>, tempos de ciclo, tempos de movimento; sobre produtividade e eficiência da produção; sobre lucratividade do produto; sobre planos para investimentos e desenvolvimento de produtos; sobre qualidade de materiais, produtos e componentes; sobre defeitos de materiais, produtos e componentes; sobre competências de P&D; sobre o custo meta do produto; sobre o custo padrão do produto.</p>
c) Quanto à frequência do compartilhamento das informações	<ul style="list-style-type: none"> - Anual, semestral, trimestral, mensal, semanal ou diária; - Instantaneamente (transferência on-line); - Indeterminada.
d) Quanto ao nível de detalhe das informações	<ul style="list-style-type: none"> - Todos os tipos de informações de custos, disponibilizadas por meio de sistema integrado de contabilidade; - Informações sobre custos de materiais, mão de obra, custos indiretos, fretes, embalagens, perdas, impostos, margens de lucro, disponibilizadas por processo, por produto, por componente do produto, por unidade do produto e/ou por consumo de recursos; - Informações sobre custos de materiais, matéria-prima, mão de obra, custos indiretos, margens de lucro, disponibilizadas apenas por produto (e não por processo ou por consumo de recurso); - Informações sobre estruturas de custos dos produtos (ex.: matéria-prima, mão de obra, inventário); - Informações agrupadas apenas sobre custos diretos e/ou indiretos; - Informações consolidadas sobre materiais diretos, mão de obra direta e custos indiretos (agrupadas em relação aos diferentes modelos do produto ou componente).
e) Quanto à direção do compartilhamento das informações	<ul style="list-style-type: none"> - Unilateral no sentido do fornecedor para o comprador: somente o fornecedor compartilha informações de custos com o comprador; - Unilateral no sentido do comprador para o fornecedor: somente o comprador compartilha informações de custos com o fornecedor; - Bilateral: tanto o fornecedor quanto o comprador compartilham suas informações; - Multilateral: tanto o comprador quanto os fornecedores <i>tier 1</i>, <i>tier 2</i> etc. divulgam suas informações de custos.

continua

Quadro 4 - Sistematização e estruturação das dimensões do *Open-Book Accounting*

f) Quanto aos propósitos de uso das informações - perspectiva do comprador	Controlar as atividades conjuntas; avaliar fornecedores; selecionar fornecedores; melhorar as políticas operacionais referentes ao relacionamento comprador-fornecedor (por exemplo: taxa de entrega); demonstrar compromissos mútuos; comunicar objetivos e metas para o fornecedor; aplicar técnicas de gestão de custos: gestão simultânea de custos, investigação de custos interorganizacionais, sistema <i>Kaizen</i> ou análises de valor; auxiliar o fornecedor no processo de tomada de decisões; aumentar eficiência na cadeia; auxiliar o fornecedor a identificar falta de competência; auxiliar o fornecedor a identificar ineficiências; identificar os custos de produção do fornecedor; identificar margens de lucro do fornecedor; pressionar o fornecedor para redução de preços; assegurar margens; identificar custos ocultos; desenvolver projetos conjuntos para superar as ineficiências; garantir confiança entre as partes; identificar oportunidades de redução de custos; eliminar desperdícios na cadeia de suprimentos; facilitar o desenvolvimento de produtos e serviços; permitir a otimização de produtos e serviços; permitir a otimização de processos administrativos; coordenar a cadeia de suprimentos; conhecer o processo de produção do fornecedor; qualificar fornecedores; negociar com fornecedores; renegociar com fornecedores; avaliar pós-compra.
g) Quanto aos propósitos de uso das informações - perspectiva do fornecedor	Demonstrar compromissos mútuos; aplicar técnicas de gestão de custos: gestão simultânea de custos, investigação de custos interorganizacionais, sistema <i>Kaizen</i> ou análises de valor; identificar falta de competência; identificar ineficiências; desenvolver projetos conjuntos para superar as ineficiências; garantir confiança entre as partes; identificar oportunidades de redução de custos; eliminar desperdícios na cadeia de suprimentos; facilitar o desenvolvimento de produtos e serviços; permitir a otimização de produtos e serviços; facilitar a melhoria contínua; permitir a otimização de processos administrativos; conhecer o processo de produção do comprador; entrar no ramo de atividade do comprador; pressionar para aumento de margem.
h) Quanto aos processos que contempla	Projeto do produto; pré-produção; produção em curso; comercialização; logística; administrativos.
i) Quanto à forma de comunicação	Oral; impressa; via sistemas; outros.
j) Quanto aos determinantes de custos que contempla	Modelo de gestão; escala; utilização da capacidade; escopo; experiência; tecnologia; diversidade (produtos e serviços, fornecedores, clientes, máquinas e equipamentos); comprometimento; qualidade (qualidade do produto ou serviço, gestão da qualidade total); arranjo físico; projeto do produto ou serviço; relações na cadeia de valor; estrutura de capitais; tempestividade; localização; fatores institucionais.
k) Condições em que ocorre o compartilhamento de informações	<ul style="list-style-type: none"> - Conflitivas e sem confiança; - Baseadas em cooperação e confiança; - Coercitivas, por meio do uso de assimetrias de poder; - Baseadas em equilíbrio de poder entre as partes.
l) Incentivos para o compartilhamento de informações	Estabelecimento de benefícios mútuos (“ganha-ganha”); sistema de compensação; benefício de ser escolhido como fornecedor; aumento do volume de negócios mútuos das firmas e contratos mais longos; demonstração de que as informações compartilhadas não terão uso abusivo; aumento de eficiência e/ou produtividade por meio de suporte técnico oferecido pela empresa receptora das informações; aumento nas vendas por meio de suporte em marketing oferecido pela empresa receptora das informações; suporte nas negociações de preços com outras firmas; resolução de problemas em conjunto; garantia de contrato futuro; garantia de determinada margem de lucro pelo comprador; proteção contratual dos interesses do fornecedor; proteção contratual dos interesses do comprador; indicação para outros clientes.

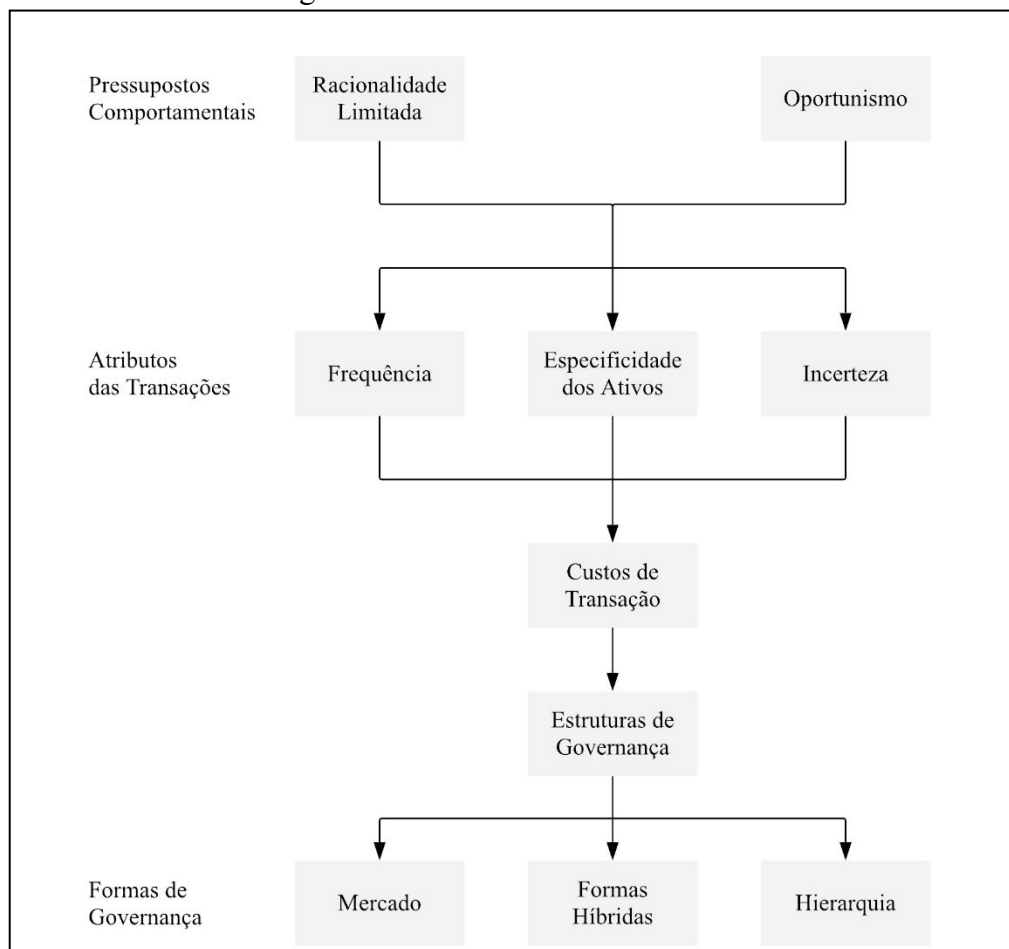
Fonte: Adaptado de Fehr (2015).

As dimensões do OBA foram estruturadas por categorias de análise e descritas em forma de exemplos para permitir a identificação dos itens que compõem cada categoria. Considerando a prática do OBA, cada item possui a qualidade da informação que se deseja identificar quando da troca de informações entre empresas parceiras ou que compõem uma rede ou cadeia de suprimentos. Na próxima seção, serão abordadas as características da ECT, teoria base da presente pesquisa.

2.5 Economia de Custos de Transação (ECT)

Partindo das análises de Coase (1937, 1988) sobre a natureza da firma e dos custos de transação e seus desdobramentos, Williamson (1993, 1996) sistematizou a Teoria dos Custos de Transação ou Economia dos Custos de Transação (ECT), conforme mostrado na Figura 5, a seguir, a fim de consolidar a ideia de que a estrutura institucional do sistema econômico impacta significativamente o funcionamento do mercado e, por consequência, da firma.

Figura 5. Estrutura Conceitual da ECT



Fonte: Desenvolvido a partir de Williamson (1993, 1995) e Guedes (2000).

Com base nas características das transações (especificidade dos ativos, frequência, risco/incerteza, etc.) e nos pressupostos comportamentais de racionalidade limitada e oportunismo, Williamson (1993, 1995, 1996) apresenta seu constructo teórico que busca explicar o alinhamento entre as características das transações e as formas de governança, sob a égide do comportamento eficiente de minimização dos custos de produção e de transação.

As formas de governança, nessa perspectiva, serão arquitetadas buscando lidar com possibilidades futuras de rompimento contratual, ressaltando o papel das organizações em coordenar e minimizar os custos de transação, como os custos de desenhar, monitorar e exigir o cumprimento de contratos (COASE, 1988; WILLIAMSON, 1993, 1996).

Para Williamson (1996, p. 377) o contrato é “um acordo entre um comprador e um fornecedor no qual os termos da troca são definidos por uma tríade: preço, especificidade do ativo, e salvaguardas”. Assim, o alinhamento eficiente nesses relacionamentos provém da relação entre as características das transações, dos agentes, das leis e das organizações, dentro da lógica minimizadora dos custos de transação (COASE, 1988; WILLIAMSON, 1996).

Também, de acordo com a ECT, a combinação de contratos incompletos (decorrentes da racionalidade limitada) com informações pouco confiáveis (decorrentes do oportunismo) corroem a ideia de que o simples conhecimento do contrato entre duas partes será suficiente para eliminar problemas pós-contratuais, considerando que contratos complexos são, inevitavelmente, incompletos (WILLIAMSON, 1985, 1996, 2005).

A ECT busca analisar as transações das empresas, considerando os elementos do ambiente onde ocorrem. Assim, operações envolvendo negociações de direitos de propriedade, bens e serviços, bem como os custos a elas associados são exemplos de elementos da ECT (ZYLBERSZTAJN, 1995).

Essa teoria se justifica pelo enfoque microanalítico e institucional que a caracteriza e que contribui para uma análise detalhada dos arranjos institucionais e de suas relações com o ambiente institucional (HART; MOORE, 1990; WILLIAMSON, 1993). O caráter microanalítico revela-se na análise aprofundada das transações e das múltiplas dimensões dos arranjos contratuais que as governam, considerando alguns pressupostos comportamentais dos agentes econômicos (WILLIAMSON, 1993). Essa abordagem contribui para que se possam identificar os determinantes da dinâmica dos arranjos contratuais adotados entre firmas e dentro delas.

Portanto, a abordagem institucional envolve a análise conjunta de regras formais e informais relacionadas com direitos de propriedade, tributos, defesa da concorrência, meio ambiente e outros aspectos, que regulam a ação dos agentes, assim como as organizações

instituídas para criar e aplicar essas regras e solucionar conflitos. A ECT tem desenvolvido uma visão contratual das firmas e dos mercados, abrindo novas perspectivas para a compreensão das relações entre firmas.

Como exposto, a origem da ECT está nos trabalhos de Coase (1937), onde o autor argumenta que os custos de transações, como os de coordenação e contratação, deveriam ser considerados explicitamente para se entender a extensão da integração vertical. Desse ponto de vista, as firmas, na busca da maximização de lucros, passariam a realizar as atividades que envolvessem custos inferiores em relação à contratação no mercado.

Os custos de transação foram divididos por Williamson (1979, 1985, 1993) como os custos *ex-ante* de preparar, negociar e salvaguardar um acordo, bem como os custos *ex-post* dos ajustamentos e adaptações quando a execução de um contrato é afetada por falhas, erros, omissões e alterações inesperadas: em suma, são os custos de conduzir o sistema econômico.

Segundo Zylbersztajn (1995), o objetivo dessa teoria é estudar o custo das transações como indutor dos modos alternativos de organização da produção (governança) dentro de um arcabouço analítico institucional. Assim, a unidade de análise fundamental passa a ser a transação, onde são negociados os direitos de propriedade. Para o autor, as empresas são constituídas por um nexo de contratos.

Williamson (1993, 1995, 1999) apresenta a ECT em quatro vértices fundamentais, conforme apresentado no Quadro 5.

Quadro 5 - Vértices Fundamentais da ECT

Vértices	Descrição/Características
Custos de transação	Aparecem tanto na utilização do sistema de preços como em transações regidas por contratos internos à firma, o que significa que todos os tipos de contratos (externos ou internos à firma) são importantes para o funcionamento da economia.
Ambiente institucional	As transações ocorrem em ambientes institucionais estruturados (regulamentos formais ou informais nos diversos agrupamentos sociais) e as instituições interferem nos custos de transação, por afetarem o processo de transferência dos direitos de propriedade (uso, controle e apropriação de resultados dos ativos).
Racionalidade limitada	Considera-se que o agente econômico busca um comportamento otimizador e racional, mas que não consegue satisfazer esse desejo dado sua limitação na capacidade cognitiva de receber, armazenar, recuperar e processar informações, o que faz com que não seja totalmente racional em suas decisões.
Oportunismo	Conceito que resulta da ação dos indivíduos na busca de seu autointeresse, mas com uma conotação não cooperativa. Pode ocorrer, por exemplo, quando um agente tem uma informação sobre a realidade não disponível a outro agente, e ela é utilizada de modo a permitir que o primeiro desfrute de algum benefício do tipo monopolístico.

Fonte: desenvolvido a partir de Willianson (1993, 1995, 1996, 1999) e Zylbersztajn (1995).

Portanto, apresentados os vértices, percebe-se que a ECT tem como objeto principal de análise as transações entre os agentes econômicos, em determinado ambiente institucional (externo e interno às firmas). Busca explicar e, se possível, prever a dinâmica dessas transações, com base na premissa de que os agentes têm como objetivo final minimizar os custos de transação em busca de maior eficiência econômica (COASE, 1988; WILLIAMSON, 1993; ZYLBERSZTAJN, 1995; NOGUEIRA, 2003).

Na seção seguinte, são apresentados alguns estudos correlatos, os quais serviram de base para comparação e discussão dos achados desta pesquisa.

2.6 Estudos anteriores

O Quadro 6 apresenta alguns estudos anteriores sobre a prática do OBA em diferentes contextos e países, apresentando os objetivos e métodos dessas pesquisas, e também os principais resultados. Na sequência, são apresentadas algumas lacunas encontradas nesses estudos e sua relação com a presente pesquisa.

Quadro 6 - Estudos anteriores sobre a temática do *Open-book Accounting*

Autores	Objetivos e Metodologia	Achados da Pesquisa
Kajüter e Kulmala (2005)	Identificar as possíveis razões que fazem o OBA ser bem-sucedido em alguns casos e falho em outros. A pesquisa examina, por meio do estudo de caso em 4 empresas, os principais obstáculos que as impedem de trocar dados de custos nas redes, analisando os fatores contextuais que influenciam a implementação e utilização do OBA.	O OBA em redes só é bem-sucedido em circunstâncias específicas e vários requisitos devem ser atendidos no nível da empresa e da rede (tipo de produto, infraestrutura de rede, natureza social da rede etc.) para garantir o cumprimento das expectativas do OBA. As evidências apresentadas confirmam que o OBA não é aplicado na maioria das relações em rede. Embora mais estreitas, as relações cooperativas geralmente levam a um compartilhamento de informações mais abrangente, mas essa troca é muitas vezes restrita a previsões de vendas, dados operacionais e conhecimento técnico. A divulgação de dados de custos internos é muito mais sensível, pois envolve o risco de ser mal utilizado (oportunismo).
Caglio e Ditillo (2012)	Explicar, por meio de <i>surveys</i> aplicadas numa indústria da moda italiana e toda sua rede de fornecedores, as razões pelas quais as empresas colaboradoras “abrem seus livros” e compartilham informações contábeis gerenciais que, de outra forma, seriam mantidas em sigilo. Buscou investigar o efeito de variáveis relacionadas às tarefas desempenhadas pelos indivíduos que compõem os relacionamentos em rede (análise de tarefas, interdependência, interdependência de equipe, duração do relacionamento), por meio das firmas parceiras.	Os resultados evidenciaram que a quantidade de informações contábeis gerenciais compartilhadas está positivamente relacionada à interdependência de tarefas. Sugere que a troca de informações contábeis gerenciais não pode ser totalmente relegada a mecanismos formais e baseados em TI, porque a participação ativa de indivíduos na troca pode promover a abertura adicional que é benéfica para a gestão e manutenção da relação interorganizacional. Os achados também mostram a relevância de algumas variáveis adicionais, como a extensão da relação, que pode fazer com que o investimento em mecanismos formais de compartilhamento de informações seja desnecessário e oneroso. A análise também confirma a importância dos fatores relacionais ao nível da empresa na explicação das trocas de informações contábeis gerenciais.

continuação

Quadro 6- Estudos anteriores sobre a temática do *Open-book Accounting*

Kumra, Agndal e Nilsson (2012)	Explorar, por meio de estudos de casos, como as firmas indianas praticam a política de OBA em relacionamentos com fornecedores em três setores (indústria de veículos, indústria de construção e indústria de tecnologia da informação). Outro objetivo foi estudar os determinantes de práticas de OBA.	Os resultados sugerem que a política de OBA é usada por compradores para diversos fins, desde estratégicos a operacionais: p. ex., engenharia de valor na fase de desenvolvimento do produto, para garantir margens de fornecedores, para auto-aperfeiçoamento e redução de custos, e decisões de entrada/operação no país. Observou-se que os dados compartilhados no relacionamento variaram de estreito a amplo em escopo e escala. Verificou-se que as assimetrias de poder, o número de fornecedores alternativos, as características e o valor do desempenho do produto, os incentivos oferecidos e os esforços dos compradores influenciam as práticas de OBA.
Windolph e Möller (2012)	Investigar, por meio de uma <i>survey</i> aplicada aos fornecedores da indústria automotiva alemã, em que medida o OBA influencia a satisfação do fornecedor no relacionamento com o comprador, considerando a GCI neste contexto.	Os resultados indicam que o OBA influencia negativamente a satisfação do fornecedor no relacionamento com o comprador e representa um risco à cooperação, devido à falta de confiança e ao risco de oportunismo do comprador, pois somente os fornecedores compartilham suas informações. Assim, os resultados não suportam o argumento de que os fornecedores se beneficiam diretamente da divulgação dos dados de custo. Os achados evidenciam também que o estabelecimento de adequadas normas sociais de relacionamento reduz o efeito negativo do OBA em relação à satisfação dos fornecedores, visto que diminuem o risco de oportunismo dos compradores e, portanto, os custos de transação dos fornecedores.
Sadeghia e Jokar (2014)	Identificar e classificar as dimensões do OBA de acordo com a GCI, em empresas petroquímicas listadas na Bolsa de Valores do Teerã-Irã. Os dados foram coletados por meio de questionário respondido por especialistas (listados no <i>Tehran Stock Exchange</i>) em contabilidade e finanças das empresas petroquímicas.	O estudo identificou quatro dimensões do OBA: (i) natureza das informações compartilhadas, (ii) usos das informações compartilhadas, (iii) condições do OBA e, (iv) custo de implementação do OBA. Os resultados mostraram que, considerando os comentários sobre as dimensões da natureza das informações compartilhadas, a forma de divulgação dos dados contábeis tem maior relevância. Nos usos das informações compartilhadas, a coordenação e o planejamento entre os membros da equipe desempenham o papel mais importante. De acordo com as condições do OBA, a confiança é a característica mais importante.
Alenius, Lind e Stromsten (2015)	Investigar, por meio de um estudo de caso em uma rede de supermercados da Suécia, o papel do OBA na criação e gestão de relacionamentos interorganizacionais em uma cadeia de suprimentos, formada por uma rede de fornecedores diretos e indiretos.	O estudo mostrou que a empresa utiliza o OBA para criar e gerenciar relacionamentos interorganizacionais em diferentes situações, tanto na gestão de relacionamentos com fornecedores de primeiro nível, quanto de segundo e terceiro níveis. Por meio do estudo empírico, concluiu-se que o OBA não influencia apenas as relações diretas, mas também as indiretas, na constante combinação de recursos para identificar e solucionar problemas, definir interfaces técnicas e organizacionais, e também os limites da rede.

continua

Quadro 6- Estudos anteriores sobre a temática do *Open-book Accounting*

Fehr (2015)	Identificar, sob a ótica da ECT, como o OBA e a confiança influenciam a satisfação com o relacionamento entre fornecedores e comprador na cadeia de suprimentos do setor automotivo, por meio de estudo de casos múltiplos envolvendo uma montadora de veículos e três de seus fornecedores diretos.	Os resultados mostram que o OBA é unilateral, forçado pela montadora, constituindo-se em um processo seletivo de informação, uma vez que os fornecedores tentam proteger o valor de suas informações. O OBA é usado principalmente para reajuste de preços e em condições conflitivas baseadas mais em pressão para redução de preços que em estratégias conjuntas. Os resultados mostram que a confiança é parcial e a cooperação não é espontânea, ambas motivadas pela busca de benefícios. Foi verificado que o OBA pode ter tanto um efeito positivo quanto negativo sobre a satisfação econômica e social dos fornecedores, dependendo de como são utilizadas as informações pela montadora.
DhaifAllah et al. (2016)	Revisar a literatura recente sobre práticas de gerenciamento de custos interorganizacionais (GCI) e de contabilidade aberta (OBA) e sua relação com a redução de custos. O estudo abrangeu o período de 1992 a 2016 e os principais periódicos internacionais da área.	Indicou que estudos nos EUA, Reino Unido e Japão dominaram a pesquisa na área de GCI e OBA, mas, nos últimos anos, mais europeus e outros países estiveram envolvidos. Em termos do papel da GCI e do OBA para reduzir os custos na relação fornecedor-comprador, a partir da revisão, apenas estudos conceituais e qualitativos abordaram a questão, sendo que alguns desses estudos argumentam que a GCI e o OBA podem melhorar as relações interorganizacionais, particularmente quando os parceiros desenvolvem salvaguardas relacionais para prevenir o oportunismo.
Di e Wang (2017)	Investigar, por meio de <i>survey</i> aplicada em empresas chinesas, o impacto do OBA no desempenho organizacional. A pesquisa estabelece um modelo que relaciona o OBA e a GCI com o desempenho, positivo ou negativo, da empresa. Também introduz a Tecnologia de Informação (TI) como uma variável regulada, para analisar seu impacto no gerenciamento da GCI.	Os resultados mostram que o OBA tem um impacto positivo na gestão da ferramenta GCI, promovendo a melhoria do desempenho organizacional. Também evidencia que a TI desempenha um papel regulador positivo na relação entre a GCI e o desempenho interorganizacional. Nesse sentido, concluiu-se que o uso combinado da TI, da GCI e do OBA, no gerenciamento dos custos interorganizacionais, melhoram o desempenho da empresa.
Ellström e Larsson (2017)	Entender, por meio de um estudo de caso envolvendo um comerciante da construção civil e um fabricante de madeira, como as diferenças entre os preços estáticos e dinâmicos na forma de composição do OBA influenciam a relação cliente-fornecedor.	As evidências encontradas sustentam que, quando os preços dinâmicos são usados no OBA, o risco (imprevisibilidade) é deslocado do fornecedor para o cliente. Ocorre então de o cliente se concentrar mais detidamente nos custos do fornecedor fazendo com que a dependência aumente e, ambas as partes busquem um relacionamento de longo prazo. Os achados sugerem, ainda, que o cliente considera o preço menos importante, e a realocação de atividades entre o cliente e o fornecedor é mais fácil nas configurações do OBA em que os preços dinâmicos são usados.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Caglio e Ditillo (2012) explicam que para entender o OBA faz-se necessário abrir a “caixa preta” das empresas e coletar informações detalhadas sobre as tarefas, atividades e as relações exatas que ocorrem entre os indivíduos integrantes das empresas colaboradoras. A alusão à “caixa preta” encontrada nos aviões é pertinente para compreender o funcionamento

do OBA, já que ambos os dispositivos reservam informações cujo conhecimento não se dá por acesso direto, justamente por serem informações consideradas secretas, sigilosas e confidenciais. Por outro lado, verificou-se no estudo que os autores não consideraram a GCI na análise e nem a influência dos ativos específicos investidos nesse tipo de relacionamento.

Pautando suas análises na perspectiva dos fornecedores, os resultados apresentados por Windolph e Moeller (2012) não consideraram o lado dos compradores, ou seja, a lacuna verificada nesse estudo está no fato de os autores não terem contemplado a ótica dos compradores para subsidiar suas análises numa perspectiva díade, e não terem analisado a influência dos ativos específicos investidos no relacionamento. Já Sadeghia e Jokar (2014) terminaram por identificar apenas quatro dimensões do OBA, ou seja, a lacuna do estudo é que os autores analisaram poucas dimensões do OBA para tecerem suas análises.

Por sua vez, Kumra, Agndal e Nilsson (2012) destacam que uma política de OBA pode ter uma aplicabilidade mais ampla do que a praticada pela maioria das empresas em relacionamentos interorganizacionais, servindo principalmente para fins de tomada de decisão estratégica, e não somente redução de custos. No entanto, uma lacuna verificada na pesquisa é que os autores não utilizaram a GCI para sustentar suas conclusões. E na pesquisa de Di e Wang (2017) os autores não consideraram fatores ligados ao comportamento oportunista e às salvaguardas para dar suporte às suas análises.

Para complementar as pesquisas sobre o OBA, Alenius, Lind e Stromsten (2015) argumentaram que a literatura anterior enfatizou o papel que o OBA desempenha em um relacionamento direto entre um comprador e um vendedor, ignorando os outros níveis de relacionamento. Por meio do estudo, puderam observar que o OBA não apenas influencia as relações diretas de uma empresa, tendo também um impacto considerável sobre as relações indiretas. Por sua vez, os autores não observaram a influência dos ativos específicos investidos em suas análises, sendo essa uma lacuna verificada no estudo.

Conforme discussão das pesquisas do Quadro 6, é possível afirmar que, por quase duas décadas os estudos sobre OBA e GCI concentraram-se em países avançados, sendo insipientes as pesquisas sobre o tema nas economias em desenvolvimento, como é o caso do Brasil. Outro fato é que não foram encontrados estudos sobre o OBA no setor agroindustrial, mesmo sendo uma atividade responsável por movimentar uma imensa cadeia de valor, assim como ocorre no setor automotivo. Também os trabalhos pesquisados não tiveram por objetivo analisar como o OBA é praticado nesses relacionamentos.

Portanto, esta pesquisa pretende somar à investigação do OBA o setor agroindustrial, cuja relevância é reconhecida mundialmente devido os grandes *traders* do setor serem

empresas multinacionais. Assim, a análise se deu em uma perspectiva díade (tanto fornecedor quanto comprador foram investigados) utilizando mais de uma fonte de evidência, tendo por escopo as doze dimensões do OBA propostas no estudo de Fehr (2015).

O próximo capítulo, visando o alcance dos objetivos propostos nesta pesquisa, trata dos procedimentos metodológicos que nortearam o desenvolvimento deste estudo de caso.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo trata dos procedimentos metodológicos utilizados no estudo incluindo: natureza e procedimentos da pesquisa, coleta de dados, métodos para tratamento dos dados, desenho da pesquisa, protocolo ético e categorias de análise.

3.1 Natureza e procedimentos da pesquisa

O presente estudo tem por objetivo geral identificar como o OBA é praticado no relacionamento entre uma empresa agroindustrial e um de seus fornecedores diretos, na perspectiva da ECT. O intuito é, entre outros, verificar como as empresas estão trabalhando para gerar benefícios mútuos, e como os agentes estão se organizando para lidar com o oportunismo pós-contratual (salvaguardas) que elevam os custos de transação.

Em relação ao problema, a pesquisa se caracteriza como um estudo de abordagem qualitativa. Segundo Denzin (2018), na pesquisa qualitativa o enfoque principal são as pessoas e suas relações com os outros, considerando o meio social em que vivem e atuam tanto pessoal quanto profissional. Significa dizer que a vida cotidiana gira em torno de pessoas que vivendo, também analisam, interpretam e julgam comportamentos e experiências próprias e dos outros.

Quanto à sua natureza, esta pesquisa pode ser classificada como aplicada, uma vez que, segundo Gil (2010), esse tipo de estudo tem por finalidade resolver problemas presentes no contexto das sociedades em que vivem os pesquisadores.

Com relação aos objetivos, este estudo tem natureza descritiva, pois pretende-se descrever como o OBA é praticado no relacionamento estudado, considerando suas dimensões. O objetivo não é explicar o porquê da presença de tais fatores, tendo a pesquisa descritiva por finalidade conhecer as qualidades, atributos e particularidades caracterizantes de uma determinada população (GIL, 2010).

Quanto aos procedimentos técnicos na presente pesquisa, utilizou-se a estratégia estudo de caso, que segundo Yin (2010, p. 32) é um estudo empírico que “investiga um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real, especificamente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. Trata-se, portanto, de um estudo em profundidade que tem por objetivo reunir o maior número de informações detalhadas, visando apreender e descrever uma determinada situação, fato ou fenômeno complexo (MARCONI; LAKATOS, 2011).

O estudo de caso utiliza diversas técnicas de coleta de dados como: entrevista, observação e análise de documentos (CRESWELL, 2014; GIL, 2009; MARTINS, 2008). Essas técnicas são confrontadas por meio de uma triangulação no sentido de se obter informações mais detalhadas e confiáveis que gerem resultados também confiáveis e de qualidade (GIBBS; COSTA, 2009). A triangulação, nesse sentido, busca contrapor a informação obtida por uma fonte com outras, visando corroborar os resultados da pesquisa (GIL, 2010). Por exemplo, os dados obtidos por meio de entrevistas devem ser contrastados com aqueles obtidos por observações e análise de documentos. As técnicas de coleta de dados empregadas neste estudo de caso são explicitadas na sequência.

3.2 Coleta dos dados

Conforme discutido no referencial teórico, o OBA e a GCI ocorrem, principalmente, em relacionamentos orientados para a colaboração no longo prazo. Assim, para o desenvolvimento desta pesquisa, escolheu-se empresas que apresentem relacionamentos colaborativos, com base no longo prazo, e não meramente relações transacionais de mercado do tipo *spot*.

Compõem esta pesquisa duas empresas, sendo uma empresa compradora agroindustrial e, a outra, um dos seus fornecedores diretos. Com o intuito de se manter a confidencialidade, os nomes das empresas foram omitidos, assim como dos entrevistados, sendo, nesta pesquisa, adotados os seguintes codinomes: Compradora X e Fornecedor Y. Algumas informações sobre as empresas também foram desconsideradas para que as mesmas não possam ser identificadas.

Para a coleta de dados foram utilizadas quatro fontes de dados: entrevista semiestruturada, análise documental, observação direta não participante e análise cruzada das informações das entrevistas, numa perspectiva díade (tanto a empresa compradora quanto um de seus fornecedores diretos foram entrevistados).

Na entrevista semiestruturada, o objetivo principal é coletar informações, dados e outros pontos de interesse do pesquisador por meio de uma conversação espontânea, mas guiada por pautas previamente estruturadas pelo pesquisador que precisam ser exploradas no curso da entrevista (GIL, 2010; MARTINS, 2008).

Para Marconi e Lakatos (2011), a entrevista é a principal técnica da pesquisa qualitativa, em que a conversa oral efetuada face a face pode proporcionar resultados satisfatórios quando o propósito é descobrir questões implícitas, uma vez que o respondente é

induzido a comentar sobre suas opiniões, percepções, atitudes e informações que dizem respeito ao tema investigado.

A seleção das empresas e dos entrevistados ocorreu por meio de amostragem intencional ou por julgamento, ou seja, a amostra intencional é aquela cuja seleção é baseada no conhecimento sobre a população e o propósito do estudo (CRESWELL, 2014). Na amostra por julgamento é possível a escolha de *experts* (profissionais especializados) para compor a pesquisa, já que o pesquisador usa o seu julgamento para selecionar os membros da população que são boas fontes de informação. Dessa forma, a escolha de *experts* é uma forma de amostragem por julgamento ou intencional usada para escolher elementos “representativos” para uma amostra, segundo os objetivos da pesquisa.

Resumidamente, o contato com a primeira empresa que poderia participar da pesquisa se deu quando o gestor de compras da mesma esteve na universidade para ministrar uma palestra sobre o tema Gestão de Compras para a turma de uma disciplina da Pós-Graduação, no primeiro semestre do ano de 2017. Ao final da palestra, foi disponibilizado e-mail de contato para dúvidas e esclarecimentos. Através desse contato de e-mail foi possível iniciar o diálogo para expor o teor da pesquisa e formalizar o convite para participação, mas antes foi necessário que a coordenação do Programa de Pós-Graduação, que havia convidado o gestor para ministrar a palestra, reforçasse o convite por meio de contato telefônico.

Aceito o convite, foi feito novo contato por e-mail para agendamento de uma visita inicial na empresa, que foi marcada para 13 de junho de 2018, para assinatura da declaração de aceite para participar da pesquisa, exigência do CEP (Comitê de Ética em Pesquisa), e outros esclarecimentos que fındaram por compor parte do material analisado na pesquisa. Nessa ocasião, foi indagado sobre os outros possíveis participantes da pesquisa, em que o gestor de compras da Compradora X indicou os outros informantes que poderiam participar: outro gestor na empresa compradora e o executivo de contas ligado à área de vendas do Fornecedor Y.

Entrou-se em contato via e-mail com o gestor de vendas do Fornecedor Y, o qual aceitou participar da pesquisa. Posteriormente, foi mantido contato por aplicativo de mensagens via celular porque o mesmo disponibilizou esse acesso. O contato com o outro gestor da área de compras da empresa compradora se deu por e-mail e telefone comercial.

Portanto, os respondentes foram gestores ligados ao departamento de Compras na empresa compradora e ao departamento de Vendas do fornecedor, por serem eles as pessoas que fazem o contato entre essas duas empresas estudadas. Consequentemente, são gestores

que possuem conhecimento aprofundado sobre o relacionamento e o compartilhamento de informações de custos, processos e/ou atividades entre a Compradora X e o Fornecedor Y.

As entrevistas começaram em junho de 2018, em que se teve uma conversa inicial sobre o processo de compartilhamento de informações de custos, processos e/ou atividades, as características de um relacionamento em que se aplicava o OBA (o qual foi indicado para a pesquisa), o tipo de produto negociado nesse relacionamento, etc. As demais entrevistas foram realizadas entre setembro de 2018 e janeiro de 2019, conforme a disponibilidade dos entrevistados. As entrevistas com os gestores da empresa compradora foram realizadas na própria empresa. No caso do gestor de vendas do fornecedor, aproveitou-se a oportunidade de entrevistá-lo na ocasião de uma visita à Compradora X, porém a entrevista foi realizada em um local escolhido pelo mesmo.

O roteiro de entrevista foi adaptado de Fehr (2015), o qual foi elaborado em blocos por assuntos tratados nesta dissertação, com o intuito de responder aos objetivos específicos da pesquisa (Apêndice A). Foi realizado um pré-teste com um gestor de compras de uma outra multinacional do agronegócio para verificar a necessidade de ajustes. Essa entrevista teve duração aproximada de 180 minutos, mais longa que as entrevistas realizadas posteriormente com os gestores das empresas investigadas. Isso se deu porque durante a aplicação da entrevista foi sendo perguntado ao entrevistado questões referentes ao entendimento das perguntas, com o intuito de eliminar e/ou reduzir as ambiguidades e ambivalências. Assim, em alguns pontos do roteiro foram realizados ajustes (substituição de palavras, reescrita de perguntas, diminuição de termos técnicos) após serem discutidos e julgados pertinentes.

Tratando-se da pesquisa documental, quando da condução de um estudo de caso, esta possui o intuito de proporcionar melhor entendimento do caso, bem como corroborar evidências coletadas por outros instrumentos ou outras fontes, para maior confiabilidade dos achados por meio da triangulação tanto de dados quanto de resultados (MARTINS, 2008; YIN, 2010).

Com a pesquisa documental, pretendeu-se obter informações para um melhor conhecimento do relacionamento e do processo de compartilhamento de informações de custos, processos, e/ou atividades nas empresas objeto de estudo. Foram levantadas informações em fontes públicas como revistas do setor do agronegócio e da agroindústria e nos *sites* oficiais na rede mundial de computadores (internet) das empresas investigadas.

Analisou-se o *Template*, que é um documento que contém o estudo de mercado do negócio contratado com o Fornecedor Y. Nele há a tabela dos principais custos e insumos do fornecedor, além de dados tratados (inclusive de agências especializadas que cobram pela

disponibilização de informações de mercado) sobre concorrentes, fornecedores, análise do mercado de suprimentos, análise da cadeia de valor de determinado segmento, e outros dados da cadeia de valor em que está inserida a empresa. Outros documentos analisados foram: o contrato firmado, regulamentos e protocolos do relacionamento (minutas e aditivo de contrato), e informações disponíveis nos *sites* das empresas.

Por fim, ocorreu a etapa da observação direta, e como o Fornecedor Y desenvolve parte das atividades contratadas *in loco* (nas dependências da Compradora X), observou-se os protocolos de suporte e soluções de problemas por meio de visita orientada ao chão de fábrica da Compradora X, que é onde ocorre o processo de produção em que o Fornecedor Y tem participação. Na ocasião, o engenheiro e também gerente da fábrica explicou como o serviço do Fornecedor Y está integrado ao processo produtivo da Compradora X, e foi também perguntado questões referentes ao relacionamento entre as duas empresas a fim de alcançar os propósitos dessa pesquisa. Esta etapa da investigação ocorreu no dia 24 de janeiro de 2019.

Na observação direta foi possível verificar a integração do Fornecedor Y no modelo de produção da Compradora X. O sistema de envase da produção de óleo da fábrica é contínuo, sendo que o embalamento dos pets de óleo ocorre ao final da linha de produção. O início da linha de produção é quando a máquina sopra o pet (a embalagem de plástico recebe um sopro de ar para se transformar em uma garrafa pet) para ser preenchido com o óleo e, em seguida, receber a tampa. Em sequência, segue na linha de produção para receber o rótulo da garrafa. A empresa trabalha com duas marcas de óleo, nessa unidade fabril, mas trata-se do mesmo tipo de óleo de soja, alternando apenas o nome no rótulo. Trata-se de uma estratégia de marketing escolhida pela empresa já que a mesma atende o país inteiro com suas marcas.

Depois de rotulados, os pets seguem na linha de produção para serem embalados na caixa de papelão, em conjunto de 20 unidades de pet por vez. Todo esse processo descrito é contínuo e integrado, mostrando a dependência da Compradora X com seus fornecedores tanto de pet, quanto de rótulo e tampa, além do fornecedor de caixas de papelão. O fornecimento das caixas de papelão é considerado mais crítico pela Compradora X porque ocupa mais espaço e por esse motivo o estoque é pequeno, o que exige que esse fornecedor faça entregas desse produto diariamente no chão de fábrica da empresa compradora.

É importante destacar que a proposta inicial era observar a reunião de ajuste de valores do contrato, onde é realizada a renegociação de preços, ao final de cada ano. No entanto, a Compradora X não disponibilizou esse acesso, mesmo explicando que seria uma observação não participante. Foi permitida, portanto, apenas a visita à fábrica acompanhado pelo gerente de produção, que conhece todo o processo produtivo e pôde esclarecer as dúvidas referentes

ao relacionamento pesquisado. O Quadro 7, na sequência, exhibe as informações sobre os entrevistados, a duração das entrevistas, da observação e da análise documental.

Quadro 7 - Dados das entrevistas, análise documental e observação.

Empresas	Entrevistado	Cargo	Tempo no cargo	Tempo no setor	Entrevistas		Observação	Análise de Documentos
					D*	Q**		Tipos
Compradora X	Entrevistado X1	Gerente de Compras	3 anos	10 anos	223	28	90	<i>Template;</i> Contrato; Minutas do contrato; Relatórios disponíveis nos sites das empresas; Boletins do mercado/setor.
	Entrevistado X2	Comprador Sênior	3 anos	3 anos	97	18		
Fornecedor Y	Entrevistado Y	Executivo de Contas	7 anos	7 anos	74	16		
Tempo total das entrevistas*** e da observação					394	62	90	

Fonte: Elaborado pelo autor.

* Duração em minutos

** Quantidade de páginas transcritas

*** Somadas as entrevistas originais e complementares

As entrevistas foram todas gravadas e transcritas posteriormente e com a transcrição, verificou-se a necessidade de complemento de algumas informações, o que foi realizado com todos os entrevistados, por meio de novas entrevistas realizadas com os entrevistados X1 e X2 nas dependências da Compradora X, e com o entrevistado Y por telefone, via troca de mensagens por aplicativo de celular. Posteriormente, por necessidade de novas complementações, foi mantido contato com os Entrevistados X1 e Y por meio de troca de mensagens por aplicativo de celular já que os mesmos deixaram esse canal aberto, o qual foi utilizado mais algumas vezes com o intuito de esclarecer algumas ambiguidades existentes nas informações coletadas.

Ademais, a pesquisa ocorreu na perspectiva díade, ou seja, tanto o comprador quanto o fornecedor foram investigados. O intuito foi confrontar e comparar, por meio da análise cruzada, as informações obtidas pelas entrevistas realizadas tanto na empresa compradora como no seu fornecedor direto, e aumentar a confiabilidade dos dados.

3.3 Tratamento dos Dados

Considerando-se que esta pesquisa é de natureza qualitativa, para análise das entrevistas foi empregada a Análise de Conteúdo (AC). Segundo Bardin (2011), a AC é um conjunto de instrumentos metodológicos em constante aperfeiçoamento que busca compreender, analisar, sintetizar e descrever, cientificamente e com rigor, as imagens, as palavras, os textos escritos, os discursos pronunciados, além de outros conteúdos temáticos. Utilizando-se de uma hermenêutica ou técnica de interpretação controlada, a AC produz inferências extraídas de deduções lógicas, com base em dados, informações e raciocínio analítico, objetivando alcançar uma conclusão válida.

Embora a AC apresente também a abordagem quantitativa, que tem por base a frequência de aparição de determinados elementos da mensagem, nesta pesquisa optou-se pela abordagem qualitativa, por esta permitir inferir certas características particulares presentes nos discursos dos informantes que vão além da frequência de aparição de certos elementos no discurso analisado (BARDIN, 2011). Assim, mesmo que haja descrições numéricas de algumas características do *corpus* do texto, considerável atenção é dada aos índices ou categorias temáticas presentes no texto, antes que qualquer quantificação seja feita.

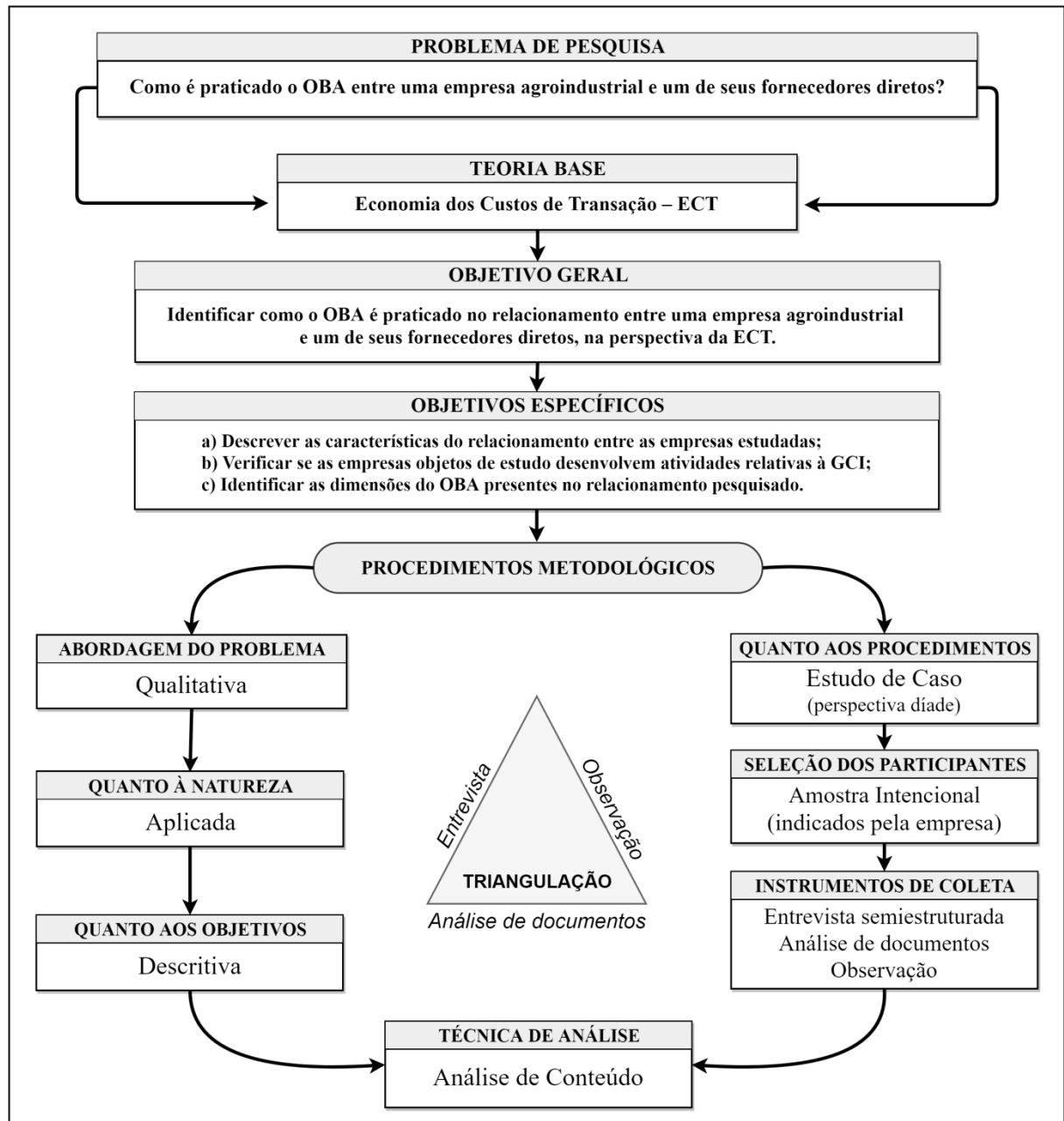
Nesse sentido, a análise qualitativa é válida na elaboração de deduções específicas sobre um acontecimento ou uma variável precisa, que forma um índice (tema, palavra, unidade de contexto etc.), não se restringindo à frequência com que aparece, mas sobretudo na presença ou na ausência da variável em análise, presente na comunicação ou discurso (BARDIN, 2011).

Nesta pesquisa, além dos dados secundários terem sido interpretados através desse método de análise, as entrevistas realizadas foram transcritas e passaram pelo mesmo processo analítico, de maneira que os achados foram classificados em categorias de análise baseadas no referencial teórico. Por fim, cabe destacar que, sempre que possível, foi utilizada a técnica de triangulação de dados, de maneira a validar os achados desse estudo.

3.4 Desenho da pesquisa

Na Figura 6 apresenta-se um panorama geral e ilustrativo da pesquisa.

Figura 6. Panorama Geral da Pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor.

Por meio do desenho da pesquisa é possível verificar o efeito da triangulação que, sempre que possível, foi buscada nesta pesquisa como forma de validar e corroborar os achados do estudo.

3.5 Operacionalização das categorias de análise

O Quadro 8 traz a categorização de análise desenvolvida para este estudo acerca do OBA, presentes no contexto dos relacionamentos interorganizacionais.

Quadro 8 - Categorização e detalhamento das dimensões do OBA investigadas

<i>Open-Book Accounting (OBA)</i>		
Categoria	Detalhamento ou subcategorias	Instrumento de análise
Dimensões do OBA	- Natureza das informações;	Entrevistas e documentos.
	- Tipo da informação;	Entrevistas, documentos e observação.
	- Frequência do compartilhamento das informações;	Entrevistas e documentos.
	- Nível de detalhe das informações;	Entrevistas, documentos e observação.
	- Direção do compartilhamento das informações;	Entrevistas e documentos.
	- Propósitos de uso das informações na perspectiva do comprador;	Entrevistas e documentos.
	- Propósitos de uso das informações na perspectiva do fornecedor;	Entrevistas e documentos.
	- Processos que contempla;	Entrevistas e documentos.
	- Forma de comunicação;	Entrevistas e documentos.
	- Determinantes de custos que contempla;	Entrevistas e documentos.
	- Condições do compartilhamento de informações;	Entrevistas, documentos e observação.
	- Incentivos para o compartilhamento de informações.	Entrevistas e documentos.

Fonte: Adaptado de Fehr (2015).

Considerando as dimensões do OBA (12 subcategorias), foi realizada a categorização dos trechos das entrevistas com base nas categorias propostas, tendo a ECT como suporte.

3.6 Carta de Apresentação e Protocolo Ético da Pesquisa

Como forma de esclarecer aos participantes da pesquisa como esta seria operacionalizada, foi elaborada uma carta de apresentação seguida do protocolo ético da pesquisa que contempla o escopo, os procedimentos éticos e operacionais, além dos benefícios para a organização participante (Apêndice B). É importante salientar que essa pesquisa foi aprovada pelo Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) da Universidade Federal de Uberlândia, conforme apresentado no Anexo A, ao final do trabalho.

4 DESENVOLVIMENTO, ANÁLISE, INTERPRETAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados os seguintes tópicos: contexto do setor pesquisado, descrição das empresas objetos de estudo e, posteriormente, a análise, interpretação e discussão dos resultados do estudo de caso.

4.1 Contextualização do setor pesquisado

Segundo a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA, 2018), o agronegócio no Brasil contribuiu com 23,5% do Produto Interno Bruto (PIB) do país em 2017, a maior participação em 13 anos. A criação de empregos foi a mais alta em 5 anos nos setores de agricultura e produção de carne, os únicos segmentos da economia que aumentaram o emprego, sendo a agricultura o principal responsável por reduzir a inflação no Brasil.

Embora parte dos números indiquem crescimento, a crise econômica que atinge o país é uma realidade. Manter o setor agroindustrial competitivo, em uma época na qual as despesas do consumidor comprometem grande parte do orçamento é uma tarefa importante para a melhoria do ramo, que depende dos grandes volumes de produção (ZIBETTI; BARROSO, 2009). Com isso, investimentos em tecnologia, infraestrutura, otimização da cadeia de suprimentos e outros (que visam reduzir custos, otimizar processos, aumentar volume de negócios), revelam-se como possíveis estratégias para que o setor continue operando com competitividade.

Nessa perspectiva, estudos como este podem trazer contribuições para o entendimento das relações que se estabelecem na cadeia produtiva agroindustrial, gerando a possibilidade de analisar como o setor consegue lidar com os problemas ocasionados pelos arranjos organizacionais do setor, com foco na redução dos custos de transação.

4.2 Descrição das empresas e dos entrevistados

A Compradora X é uma processadora de oleaginosa atuante no mercado global. Suas atividades vão desde a comercialização e processamento de grãos, fabricação de óleos vegetais e outros ingredientes e insumos para a indústria alimentícia e de nutrição animal, até a produção de biodiesel. Trata-se de uma empresa global verticalmente integrada com

operações de *sourcing* (abastecimento), produção e transporte (logística) de produtos agrícolas.

O produto principal é o farelo, mas dezenas de subprodutos são gerados da atividade principal [desde óleo, combustível e até insumos para outras indústrias], com valores agregados diferenciados, e muitos outros a explorar já que essa indústria está em constante mutação tecnológica e pesquisas em desenvolvimento. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, junho de 2018).

Os entrevistados na empresa Compradora X foram: o gerente de compras (entrevistado X1), que está na empresa há cerca de 10 anos e no cargo há 3 anos, e o comprador sênior (entrevistado X2), que está na empresa e no cargo há cerca de 3 anos. Estes entrevistados foram escolhidos porque o contato com o Fornecedor Y ocorre por meio do Departamento de Compras da Compradora X, responsável pelas compras dos insumos de fábrica. No caso, o gerente de compras (entrevistado X1) e o comprador sênior (entrevistado X2) possuem conhecimento aprofundado sobre o relacionamento e compartilhamento de informações com o Fornecedor Y.

Já o Fornecedor Y é uma empresa de matriz americana, assim como a Compradora X. No Brasil, a companhia atua em três divisões: florestal, papel kraft e papelão ondulado (embalagem). Sua estrutura é verticalizada, integrada desde a originação das fibras de celulose, passando pela produção de papel e, por fim, conversão de papelão ondulado a partir do papel kraft.

(...) nós somos verticalizados, a gente germina a semente, planta ela, a árvore cresce, corta, faz celulose (...) toda celulose é convertida em papel, [parte] desse papel é transferido pras fábricas de caixa, lá se converte o papel em caixa de papelão e aí expede pro cliente. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

O Fornecedor Y oferta a seus clientes desde projeto estrutural e gráfico, a serviços de engenharia e máquinas de embalagem automatizadas, oferecendo soluções de instalação, automação e integração de linha e embalagem. No presente caso, o Fornecedor Y possui máquinas encaixotadoras integradas à linha de produção da Compradora X.

O entrevistado indicado do Fornecedor Y foi o executivo de contas (entrevistado Y), ligado ao departamento de vendas da empresa, por ser ele o contato direto com a Compradora X, possuindo assim o conhecimento necessário sobre o relacionamento entre as duas empresas e sobre o compartilhamento de informações.

4.3 Análise do Caso

Na sequência, é apresentada a análise do estudo de caso em alinhamento com a teoria adotada nesta pesquisa. A análise envolve, nesse primeiro momento, as questões referentes ao contexto em que o OBA é praticado, e como o OBA e a GCI estão inseridos nesse relacionamento, abrangendo o objetivo específico “a” dessa pesquisa.

4.3.1 Características do relacionamento

A Área de Compras da Compradora X é formada por categorias, ou seja, equipes de compras estão divididas por áreas estratégicas. O gerente de compras responsável pelo relacionamento com o Fornecedor Y possui sob sua responsabilidade seis categorias, a saber: químicos, *packading* (embalagens), biomassa, tratamento de água, *lab supply*, jurídico e transporte. Portanto, é o responsável pela negociação de todos os insumos de fábrica. Nesse sentido, este estudo se opera no ambiente da fábrica, não englobando os serviços de campo da Compradora X.

Os insumos de fábrica ou insumos de produção são tudo aquilo que faz parte do custo do processo produtivo da companhia, ou seja, tudo o que tiver que ser transformado para gerar produto final. Na Compradora X, os principais produtos são: o grão de soja, o óleo nas três etapas de transformação (bruto, degomado e refinado), o farelo e o biodiesel.

(...) na fábrica esmago o grão, tiro o óleo e sobra o farelo. Lá no biodiesel eu pego o óleo degomado e por meio de um outro tipo de refinamento é produzido o biodiesel. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, junho de 2018).

Diferentemente do gestor de CAPEX (*Capital Expenditure*), por exemplo, que é responsável pelas compras realizadas em despesas de capital ou bens de capital, como edificações, equipamentos, entre outros que tenham valor considerável, nesse (Capex) não se negocia insumos de fábrica, que são as negociações que ocorrem mensalmente e em grande volume.

Segundo o gestor de compras da Compradora X, nas áreas maduras de *strategic sourcing* (maduras são aquelas áreas estratégicas de compras que se estabelece uma relação com o fornecedor segundo categorias mais críticas de fornecimento), o relacionamento com o fornecedor está acima do que é preestabelecido em contrato. Então, um relacionamento maduro não é estabelecido com qualquer fornecedor, segundo o Entrevistado X1.

(...) precisa ser um fornecedor de alto grau de complexidade de fornecimento e de demanda. É esse fornecedor que eu tenho que estabelecer. Porque ele é meu insumo de produção e faz parte do meu custo de produção. Eu sou responsável por demonstrar para a companhia o nível de risco que ela vai correr com aquele fornecimento ao longo do tempo. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, junho de 2018).

No presente estudo, o relacionamento analisado entre a Compradora X e o Fornecedor Y ocorre na categoria de insumos de fábrica, especificamente embalagens (*packaging*) que é a área responsável por soluções em embalagens e paletização, considerada estratégica pela empresa. Trata-se de um contrato de fornecimento de caixas de papelão kraft atrelado a empréstimo de máquinas encaixotadoras (ativo específico), instaladas na linha de produção da Compradora X, em mais de uma unidade fabril. Segundo o gestor de compras da Compradora X, a dependência com o Fornecedor Y na operação é alta e por isso envolve risco.

Segundo dados da pesquisa, o relacionamento da Compradora X com o Fornecedor Y vem sendo construído ao longo de seis anos, tendo iniciado em 2012. No início, era mais um fornecedor dentre outros disponíveis para compra transacional, via mercado (*spot*), sem contrato formalizado, e no decorrer do tempo foi crescendo até se tornar uma relação mais estratégica.

(...) o relacionamento é soberano ao papel [contrato formal]. Nos EUA ninguém faz contrato. Para a área de compras em si o contrato não tem importância, só para o pessoal do jurídico. Então hoje os contratos são estabelecidos por valor da negociação e por criticidade do meu fornecedor. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, junho, 2018).

Para avaliar suas parcerias de negócio, a Compradora X faz uso de uma ferramenta de GEC denominada TCO (*Total Cost of Ownership*) para redução de custo e adição de valor, o que possibilitou que o Fornecedor Y abrisse seus principais *cost drivers* (direcionadores de custos) ao longo do relacionamento.

(...) eu só consigo ter essa abertura de informações, nesse nível, porque eu tenho um trabalho de aplicação de ferramenta de *strategic sourcing* [TCO] com ele ao longo do tempo que criou um relacionamento tamanho que hoje a gente vem pra mesa aberta [custos e outras informações de processos e atividades], eu e ele. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, junho de 2018).

Devido ao tipo de relacionamento construído, a Compradora X firmou um novo contrato de mais oito anos de exclusividade com o Fornecedor Y, que está construindo uma das maiores fábricas de papel do mundo no Brasil para atender o mercado interno, por caixas de papelão customizadas e, o mercado internacional, por meio da exportação de papel virgem.

(...) ele é meu primeiro fornecedor com contrato de oito anos. Porque ele construiu ao longo desses seis anos muitos projetos comigo, e ele é também fornecedor dos meus principais fornecedores que vendem outros insumos para mim. Então, eu fui no meu outro fornecedor, no caso de pré-forma [outro item de embalagem] e falei: você vai negociar a caixa [embalagem de papelão kraft] com o Fornecedor Y porque você vai reduzir os seus custos e vai conseguir me repassar essa redução. E do outro lado eu disse: Fornecedor Y vai lá reduzir os custos que eu preciso comprar pré-forma mais barato. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, junho de 2018).

A estratégia da Compradora X de reduzir os custos de embalagens na cadeia se justifica por ela ser uma grande produtora de óleo, tendo um volume de compras de cerca de dois milhões de caixas (papelão ondulado kraft) de embalagem de óleo, por mês, do Fornecedor Y.

(...) então usando a ferramenta de *strategic sourcing*, eu [Compradora X] olhei pra dentro da cadeia de valor e vi o que eu podia fazer pra reduzir meu custo total, e fui fazer uma análise de TCO dentro da minha cadeia. Porque eu recebo tampa, rótulo e *pet* [garrafa] dentro de caixa dos meus fornecedores também. Então eu fui lá no Fornecedor Y e falei: eu preciso reduzir porque você concorda que caixa é um elemento do custo do meu fornecedor de tampa, *pet* e rótulo? Então você vai negociar com esses caras pra reduzir os custos deles porque eles vão repassar [essa redução nos custos] pra mim. Foi por isso então que eu sugeri que o Fornecedor Y fosse nesses meus fornecedores negociar as caixas com eles também (...) os meus fornecedores de pré-forma [garrafa] não tinham o Fornecedor Y como fornecedor deles. Eles compravam caixas de outro fornecedor. Então por minha causa, o Fornecedor Y ganhou um novo cliente. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, junho de 2018).

Para controlar suas atividades com o Fornecedor Y, a Compradora X faz uso de um programa de gerenciamento e classificação de fornecedor, além de fazer a gestão dos serviços do Fornecedor Y nas operações da Compradora X, já que o envolvimento dele com o modelo de produção da Compradora X é considerado crítico, com entregas das caixas sendo feitas diariamente, de forma direta e sequenciada.

Estamos fazendo gestão de OTIF (*on time in full*). Na prática é medição do nível de serviço do Fornecedor Y. Ele é meu fornecedor exclusivo. Então eu preciso garantir pra companhia um risco minimizado. Todos os meses eu entrego para ele uma ordem de compra com x cargas para ele me entregar x cargas por mês, então todos os meses ele vai me entregar um relatório. E ele faz entregas pra mim todo dia, porque a minha produção em [nome da cidade onde está localizada uma das fábricas], por exemplo, é 34 mil caixas/dia, então ele tem que entregar 34 mil caixas/dia, porque se ele não me entregar eu paro a produção. E eu não tenho espaço para colocar 6 ou 7 dias de estoque. Então eu recebo caixa todo dia (...) meu estoque é 3 ou 4 dias, no máximo. Então, eu tenho 34 mil caixas [de óleo] produzindo num dia, tenho mais 34 mil caixas [papelão kraft] num cantinho ali, que é meu estoque, e 34 mil vindo de [nome da cidade] para [nome da cidade] a cada dia. Entrevistado X1, comunicação pessoal, setembro de 2018).

Basicamente, o OTIF é uma medida logística de desempenho de entrega dentro de uma cadeia de suprimentos, geralmente expressa em porcentagem. Visa medir se a cadeia de fornecimento foi capaz de entregar o produto esperado na quantidade encomendada pelo cliente, e no local acordado. Nesse setor, onde a produção é contínua e quase ininterrupta, esse programa de gerenciamento exerce papel fundamental no controle do *lead time* logístico.

Em relação ao nível de dependência, verificou-se que a receita bruta do Fornecedor Y proveniente das vendas para a Compradora X, considerando os últimos 12 meses, girou em torno de 3% a 5% da receita bruta total da empresa no Brasil, o que indica que o Fornecedor Y não é dependente da Compradora X, em termos de faturamento total. Segundo dados da pesquisa, o Fornecedor Y possui em sua carteira outros grandes clientes no Brasil, mas a Compradora X está entre os sete maiores clientes, sendo que o maior representa entre 10% a 15% do faturamento da empresa.

Grande parte da receita do Fornecedor Y advém da exportação de papel que é um negócio maior e mais lucrativo do que a venda de caixas de papelão kraft, segundo afirmou o Entrevistado Y. No entanto, a empresa segue fazendo investimentos tanto no negócio do papel quanto do papelão, visando aumento de capacidade produtiva porque o mercado está demandando, e há expectativas de crescimento nos próximos anos, devido às grandes companhias agroindustriais estarem absorvendo as pequenas empresas ou grupos que atuam no setor.

(...) a Compradora X é uma empresa gigante, e tá constantemente procurando alguém pra comprar (...) a gente vê a movimentação, no Brasil hoje, do mercado assim: os pequenos, as empresas pequenas, cada vez mais elas vão sair do mercado, elas vão ser vendidas para os caras grandes (...). Não é compromisso da Compradora X falar pra nós: a gente tá olhando tal *player* pra comprar (...) não é um compromisso e outra, isso é uma informação sigilosa porque eles estão negociando e tal, só que a Compradora X chega a sinalizar pra gente: oh a gente tá fazendo alguma movimentação no mercado, a gente vai comprar alguém. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

O fato de a Compradora X sinalizar para o fornecedor que está negociando a aquisição de outras unidades fabris demonstra confiança e comprometimento, mas não somente, já que existe no contrato uma cláusula de exclusividade, onde o Fornecedor Y tem a preferência de fornecimento do seu produto/serviço para as unidades que vierem a serem adquiridas pela Compradora X. Nesse sentido, o Fornecedor Y precisa ser antecipadamente informado sobre planos de aquisição e expansão da produção da Compradora X para que consiga planejar e programar sua produção, e definir estratégias de investimentos. Por outro lado, a própria Compradora X poderia ser prejudicada caso não o fizesse, e correria o risco de não ter o

produto fornecido em sua linha de produção no momento demandado, porque ambas as empresas trabalham com estoque mínimo de materiais em suas fábricas. O Entrevistado Y comenta esse fato:

(...) a nossa matéria-prima é papel principalmente, e pra estocar papel na nossa fábrica é muito difícil porque a bobina ocupa muito espaço, uma bobina ela pesa 30 toneladas, uma bobina de papel que vai virar caixa de papelão. Então assim: o papel é uma commodity que dá muito dinheiro pra você exportar, então 70% do papel que a gente produz a gente direciona pra nós, 30% a gente vende. Então se a Compradora X vier amanhã - é lógico que a gente sabe que ela não tem capacidade pra isso ainda - e falar assim: eu quero comprar o dobro a partir de [mês que vem] eu não vou conseguir atender porque eu não provisionei esse papel no mês passado pra esse mês agora, e eles sabem disso, até o mercado sabe disso. Papel hoje no Brasil é uma commodity extremamente valiosa, porque são poucos *players* que produzem papel kraft que é o que eles utilizam, e você não consegue ter esse volume todo, da noite pro dia. Então é meio que um negócio provisionado mensalmente. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018)

O produto vendido pelo Fornecedor Y, juntamente com a disponibilização das máquinas encaixotadoras nas operações da Compradora X, apresenta duas características importantes de ressaltar. A primeira delas é que a caixa de papelão kraft possui certa especificidade quanto à tecnologia de fabricação, já que foi empregada uma tecnologia própria patenteada pelo Fornecedor Y, que aumenta a resistência da caixa e sua performance na linha de produção. A segunda característica é que a máquina encaixotadora é feita sob medida para atender o cliente, ou seja, é customizada. Especificamente para a Compradora X, as máquinas foram fabricadas na Itália porque sua linha de produção é muito rápida e, segundo o Entrevistado X1, não há fabricante nacional que faça nas especificações técnicas e de qualidade exigidas.

(...) hoje a gente tem equipamentos dentro da Compradora X (...) hoje a gente tem [informou a quantidade de máquinas] e a gente tá com um projeto já aprovado para que no ano que vem a gente vai colocar lá [nas fábricas na Compradora X] [valor do investimento] milhões de reais em equipamentos (...) e a manutenção desses equipamentos são feitos por nós, o custo é todo nosso, por isso que é [contrato de] serviço mais fornecimento, e a gente não cobra por isso. A gente vende e a Compradora X tem o compromisso de comprar 100% das caixas, e a gente tem o compromisso de dar o equipamento mais o serviço pra eles montarem as caixas, é uma troca, vamos dizer assim. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

O contrato estabelecido entre as empresas para o fornecimento das caixas de papelão kraft e a aquisição, instalação e manutenção das máquinas encaixotadoras pelo Fornecedor Y possui uma cláusula de competitividade, ou seja, prevê duração de oito anos (contrato de “muito longo prazo”), mas a cada ano as companhias (Compradora X e Fornecedor Y) voltam

à mesa de negociação para analisar e discutir valores, visando a garantia da competitividade da Compradora X no mercado.

Na próxima seção é discutido as dimensões do OBA nesse relacionamento, referente ao objetivo específico “c” deste estudo.

4.3.2 Forma de adoção e uso do OBA

O compartilhamento de informações de custos, processos e/ou atividades parece ser necessário, em algum nível, para que relacionamentos entre empresas parceiras se tornem mais colaborativos, vantajosos e duradouros. A colaboração e a cooperação pretendem, entre outros, redução de custos, otimização de processos e atividades, ganho de eficiência e performance produtiva, parcerias em pesquisa e desenvolvimento e criação de vantagem competitiva sustentável (PORTER, 1986, 1989; KAJÜTER; KULMALA, 2005).

No entanto, o compartilhamento dessas informações pode variar de acordo com os propósitos de uso da informação, o tipo de informação compartilhada, o nível de detalhe, a frequência, a direção do compartilhamento, dentre outros. Ademais, pode variar também em função do tipo de relacionamento estabelecido, tipo de produto fornecido, se há dependência econômica entre as partes, etc. (KAJÜTER; KULMALA, 2005; CAGLIO; DITILLO, 2012).

No caso analisado, o Fornecedor Y não compartilhava informações ao nível do OBA desde o começo do relacionamento com a Compradora X, o compartilhamento de informações de custos, incluindo ainda informações sobre processos e/ou atividades foi se tornando possível à medida que novas oportunidades de negócios foram surgindo ao longo do tempo e o relacionamento foi se tornando mais consolidado. Verifica-se, pelas evidências, que a confiança foi um pré-requisito para o compartilhamento de informações (KULMALA, 2002), e certamente, ao mesmo tempo, favoreceu o aumento no nível de detalhamento das informações compartilhadas, já que a confiança reduz as chances de oportunismo (KAJÜTER; KULMALA, 2005). O entrevistado Y comenta:

(...) com relação ao mercado total que a gente vê, eu atendo só clientes grandes, o meu negócio são os grandes clientes (...) e assim, é um tipo de informação que você compartilha com empresa a partir do momento que ambas as empresas têm um sincronismo, uma idoneidade, e confiança principalmente. Não é de praxe assim do mercado você abrir essas informações, já começar dessa forma. Eu acho até que na Compradora X isso foi puxado pela pessoa do [nome do Entrevistado X1]. Pelo estilo dele, o jeito dele, ele abraçou essa causa e a gente viu com bons olhos e isso foi compartilhado, foi mais ou menos assim. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Atualmente, o Fornecedor Y compartilha informações de custos que contemplam materiais diretos de produção, como por exemplo: custos com madeiras e aparas, amido, soda, mão-de-obra, energia elétrica, gás, frete, etc. Todos esses itens foram inseridos numa fórmula de precificação desenvolvida pela Compradora X para acompanhar a variação dos preços de todos esses insumos que compõem os custos de produção da caixa de papelão kraft. De acordo com o Entrevistado Y, essa estrutura de custos foi pensada para atender a Compradora X.

(...) foi uma estrutura de custos consensuada exclusivamente com a Compradora X. O que a gente tem com o resto do mercado é um pouco diferente, que é: com o resto do mercado a gente fala em custo total de papel, com a Compradora X a gente fala em custos de madeira e apara, a gente não fala de papel propriamente dito. Apara é resto de papelão que aquele senhorzinho cata na rua, é aquela oscilação de preço que tem. Chove, choveu muito, pouco papelão no mercado reciclado pra comprar, preço sobe. Tá calor, não tá chovendo, preço desce. Então assim, a gente tem essa estrutura exclusiva com a Compradora X hoje. Eu acho que se eu pegar todos os contratos da nossa companhia, só ela tem esse contrato que é madeira e apara. O resto do mercado: junta essa madeira e apara em uma única palavra: papel. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Essa fórmula, construída a partir da aplicação da ferramenta TCO, possibilita analisar e investigar os custos, além de acompanhar a real variação no preço do papel, principal matéria-prima da caixa de papelão kraft, pela Compradora X. O Entrevistado X1 explica a razão de se trabalhar dessa forma.

Por que é que ele tem que abrir mais? Porque eu estou dando exclusividade do meu negócio pra ele. Então quem tem que mostrar mais agora é ele. Quem está ficando vulnerável nesse processo, eu ou ele? A vulnerabilidade é toda minha. Concorda? Porque quando ele vende pra mim, eu sou só mais um cliente dele. E um bom cliente, porque eu garanti pra ele 8 anos daquele faturamento [com exclusividade]. A contrapartida é que ele me garanta que eu estou pagando um bom preço, por isso ele tem que abrir mais que eu. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, setembro de 2018).

Cabe ressaltar que as informações compartilhadas pelo fornecedor se restringem às estruturas de custos do produto vendido à Compradora X, ou seja, não são compartilhadas informações sobre os custos totais do fornecedor. No entanto, informações sobre processos e atividades que tenham relação com os insumos utilizados para a produção da caixa de papelão são compartilhadas. Isso possibilita que ambas as empresas possam, ao longo do relacionamento, desenvolver em conjunto novos projetos e parcerias, visando a otimização dos custos na relação.

(...) nessa estrutura de custos, que está no contrato, tem detalhado lá vários itens que são os principais custos dele, a partir disso a gente conseguiu identificar que a gente tem um insumo aqui, que chamando eles pra conversar, a gente entendeu que o nosso consumo [desse insumo] era muito maior do que o deles, [da mesma forma] a

gente identificou que tem um outro insumo que nós, nos EUA, somos grandes produtores e que a gente poderia estabelecer também essa parceria de vender esse insumo pra eles também né. Então a origem disso é o fluxo de informações compartilhadas. (Entrevistado X2, comunicação pessoal, novembro de 2018).

(...) o tempo todo você tem que pensar o lugar que eu estou e o lugar que ele está. Eu enquanto compradora, e ele como vendedor. Com esse olhar, eu compras busco oportunidade o tempo todo, e ele como vendas o tempo todo traz oportunidade pra mim, [então] o nosso relacionamento se aprofunda ainda mais e a chance de a gente fazer mais negócio é maior. Muito maior do que os custos é o TCO, o *Total Cost of Ownership*, sou eu reconhecendo muitas oportunidades de negócio com esse cara (...) nesse ‘balaio de gato’ eu descobri que eu estou vendendo amido pra ele. Lá nos EUA, ele já é meu grande cliente de amido. E porque ele não é meu fornecedor de caixa nos EUA? Estados Unidos é que não abriu o olhar pro fornecedor, pro cliente. Eu já tenho um cara que tem potencial de gerar receita e gerar negócio, valor pra mim, também com a caixa. Aí quanto mais negócio a gente faz, mais estreito é o relacionamento, mais informação a gente vai trocar. A informação é consequência de tudo isso. Não é o fim, é o meio (...) porque o objetivo final é a geração de valor, eu quero gerar mais valor para a minha companhia, ele quer gerar mais valor pra companhia dele. E quando a gente chega nesse nível, a troca de informação é intrínseca desse processo, não tem jeito de não fazer (...). Isso tudo só existe por um motivo: pôr dinheiro no bolso. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, setembro de 2018).

Portanto, quanto ao nível de detalhes das informações compartilhadas, de acordo com Fehr (2015), que está relacionado ao tipo e à natureza das informações compartilhadas e à sua agregação ou não, foi possível verificar, por meio dos documentos analisados e das entrevistas, que ocorre principalmente por componente do produto e estrutura de custos, contemplando, conforme já mencionado, informações sobre custos com madeiras e aparas, amido, soda, mão-de-obra, energia elétrica, gás, frete, dentre outros. O Fornecedor Y também comenta:

(...) é dividida assim oh: o papelão pra você fazer, basicamente você tem um custo lá de 60% a 70% concentrado no papel, o papel é o maior custo, depois disso vem o frete, vem mão-de-obra, vem conversão, energia elétrica, amido. Então assim, o que a gente passa pra eles, que é o que tá observado no contrato é [por exemplo]: 70% é papel, qual foi a variação?, mão-de-obra, qual foi a variação?, conversão, energia, amido, variação? etc. Não tem assim, tipo: na conversão, por exemplo, ele não estoura [detalha], quanto é o preço de um clichê, quanto é o preço de um palete (...) ele é mais fechado. Ele é uma estrutura de custos mas (...) não é totalmente detalhada, ela é feita por componentes. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Assim, o Fornecedor Y não abre sua margem de lucro para a Compradora X, pois essa informação compõe os custos de conversão, mas abre os custos de vários componentes de fabricação da caixa de papelão kraft. Em análise de documento mostrado pela Compradora X, foi possível verificar que a abertura dos custos das principais matérias-primas que compõem a fabricação da caixa são apresentados em percentuais, por consumo de recursos e, às vezes, valores monetários, a exemplo do custo com energia elétrica, onde o Fornecedor Y chega a

mostrar notas fiscais de entrada e saída. Foi observado, em análise do contrato estabelecido entre as partes, que a Compradora X pode solicitar que o Fornecedor Y apresente notas fiscais de entrada e saída, o que possibilita chegar a cálculos mais precisos sobre os custos do fornecedor. De acordo com Entrevistado X1, é possível chegar a valores absolutos, o que foi corroborado pela fala do Entrevistado Y. Assim, são compartilhadas informações tanto físico-operacionais quanto monetárias. Portanto, há evidências de um nível mais detalhado de compartilhamento de informações na direção do Fornecedor Y para a Compradora X. O Entrevistado X2 comenta:

(...) a gente tem hoje (...) desde o contrato anterior né [e reproduzimos] pra esse novo contrato, a gente tem a estrutura de custos deles aberta, inclusive consta no contrato. Como é que funciona? Pra produção do insumo caixa de papelão, a gente tem uma planilha que ele tem em linhas gerais ali os principais (...) *drivers* de custo dele, então tem lá, por exemplo, madeira que é um componente pra fabricação de papel, tem amido, tem mão-de-obra (...) e a gente tem os pesos [de] quanto que cada um desses itens participa dos custos dele né, frete, energia elétrica, combustível, (...) uma série de itens nessa planilha de custos (...) e o que eles compartilham conosco (...) é o quanto variou cada um desses custos né. Eu não sei quanto que ele paga efetivamente ehh pra cada um desses itens. Alguns itens, mais representativos, como o preço do papel kraft, que é o papel virgem, e o papelão reciclado, que ele utiliza pra fazer o miolinho da caixa, isso de maneira até informal ele compartilha (...). (Entrevistado X2, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Do outro lado, a Compradora X compartilha informações com o Fornecedor Y, na medida do que considera importante para que o mesmo possa atender o que é demandado por ela. Ainda, o envolvimento do Fornecedor Y na operação da Compradora X para atender às suas necessidades permitiu que o mesmo tivesse acesso tanto à estrutura de custos com embalagens da Compradora X, no momento do envase (parte do processo produtivo responsável pela embalagem do produto final), como ao seu processo produtivo. O intuito foi a obtenção de melhorias no processo de envase da compradora, o que resultou em ganhos de escala e consequente redução de custos.

Na relação ainda de compra e venda, o vendedor sempre vai abrir mais pra mim. Agora, do ponto de vista, por exemplo, quando eu dou pra ele a minha operação e ele está lá dentro, ele vive a minha operação, então ele tem informação que muito fornecedor não tem. Simplesmente um cara pode me vender e nunca entrar dentro da fábrica. Esse [Fornecedor Y] não, ele tem acesso dentro da minha operação. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, setembro de 2018).

(...) um dos papéis da área de compras né, enquanto responsável guardião dos custos, vamos dizer assim, [é que] a gente não olha só para o custo do item que eu tô comprando, por exemplo do Fornecedor Y, que é o item caixa de papelão né. Eu tô olhando pra todo o processo em que eu manejo esse item dentro do meu processo produtivo e onde eu tenho oportunidade de fazer alguma mudança de processo que vai me levar a alguma redução do meu custo total, da minha operação né. Então o Fornecedor Y conhece toda a minha operação, desde a chegada do insumo que ele

fornece, [e de] como ele é movimentado dentro da fábrica até a utilização e, chegar ao produto final; então ele conhece todo esse processo, então a gente compartilha bastante informação de processos. (Entrevistado X2, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Assim, considerando suas necessidades, a Compradora X desenvolve seus fornecedores estratégicos e, para tanto, abre, inclusive, alguns tipos de informações de custos, mesmo que parcialmente.

É assim oh: a minha caixa de óleo tem 1 caixa de papelão, 20 garrafinhas [pet], 20 tampinhas, 20 rótulos, eu tô te dizendo que 25% é o custo que a caixa representa nesse conjuntinho pra nós (...) ele [Fornecedor Y] sabe a minha estrutura da caixa do óleo, ele sabe que 50% do meu custo é pré-forma [garrafa pet], 25% é ele [caixa de papelão kraft], 15% é a tampa e 5% ou 6% é o rótulo. E ele sabe (...) hoje [que] eu gasto [informado o valor exato em real] para cada caixa de óleo envasado. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, setembro de 2018).

Nesse relacionamento, o Fornecedor Y está inserido no processo produtivo da Compradora X como fornecedor exclusivo de caixas de embalagem de papelão kraft, e conforme relato do Entrevistado X1, o nível de envolvimento dele no modelo de produção da empresa é de 100% na parte de embalagem. O Entrevistado X1 explica a lógica de sua linha de produção e onde o Fornecedor Y está inserido nesse contexto:

(...) a minha linha ela é assim oh: eu tenho uma máquina aqui na ponta que eu sopro a pré-forma e vira garrafa, encho a garrafa, tampo a garrafa, rotulo a garrafa, aí é que eu vou encaixotar [parte que entra o Fornecedor Y]. Só que essa linha de produção tá interligada, então foi feito um estudo de engenharia porque essa máquina não é o fim de linha? Você concorda do ponto de vista matemático [que] se não tiver tudo sincronizado quando chegar aqui no final vai dar zebra? Então o ajuste, a capacidade técnica dessa máquina (...) se a minha enchedora parar 10 minutos (...) eu aqui na frente tô com um monte de garrafa tampando, rotulando e encaixotando (...) porque tudo numa linha industrial, o ganho dela é ganho de escala. E se a minha enchedora parar, eu paro a sopradora, e se eu paro a sopradora eu paro a refinaria. Porque meu tanto de óleo que está abastecendo a refinaria pra trazer o óleo é tudo contínuo. Se eu parar o envase - que a gente chama aqui a área do envase - eu paro a refinaria, se eu paro a refinaria, eu paro a extração, se eu paro a extração eu tenho que parar de esmagar a soja lá na ponta, se eu parei de esmagar eu tenho que parar de receber, aí eu paro a operação inteira. Isso custa uma fortuna: um milhão de reais a hora. Então na negociação e implantação [das máquinas encaixotadoras do Fornecedor Y] foi todo mundo pra mesa, minha área de projeto, de *tech center*, a fábrica, todo mundo. Isso foi até para o VP [vice presidente] global. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, setembro de 2018).

Percebe-se, portanto, que em relação à direção do compartilhamento de informações o mesmo ocorre de maneira bilateral, já que as duas partes compartilham informações sobre custos, processos e/ou atividades. No entanto, o fluxo de informações é bem mais intenso no sentido do fornecedor para a compradora do que da compradora para o fornecedor, em termos de nível de detalhamento, natureza e tipos de informações compartilhadas, e, ainda, em

termos frequência e de compromisso com o compartilhamento (não há formalização para o compartilhamento de informações da compradora para o fornecedor, mas existe no sentido contrário). Ademais, os entrevistados de ambas as empresas confirmaram que esse processo ocorre de forma diáde, ou seja, apenas entre a Compradora X e o Fornecedor Y, não envolvendo outras empresas na cadeia de valor ou de suprimentos

Os envolvidos no processo de compartilhamento são, principalmente, a área de compras da Compradora X e a área de vendas do Fornecedor Y. O Entrevistado Y dá um exemplo de como as informações de custos são compartilhadas no processo de reajuste de preço:

É assim oh (...) qualquer informação que a Compradora X pede pra nós (...) a gente tem o compromisso de repassar, não só por causa do contrato, [mas] por causa da confiança também (...) alguma coisa que eles estão pedindo e que faz sentido o porquê eles estão pedindo tais informações. Especificamente falando dessa cadeia de valores, pra reajuste, por exemplo, é um compromisso que a gente tem pra passar anualmente pra fazer aquele acerto anual de preço, porém, a cada seis ou cinco meses a gente atualiza com eles como tá esse índice, a gente vai e levanta o índice internamente [e] passa pra eles, pelo menos pra eles terem uma previsão de como vai ser o próximo ano deles, pra eles poderem fazer provisionamnto. Porque a embalagem, ela representa (...) no custo dela [da Compradora X], caixa de papelão que é o que a gente vende, se eu não me engano, representa uns 20% ou 25% do custo dela de insumos diretos. Então assim, é um custo muito alto (...) quanto mais informações eles têm pra provisionar o próximo ano pra eles é melhor. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Outras áreas também participam do processo de compartilhamento de informações de custos, processos e atividades, principalmente quando são iniciados novos projetos entre as companhias. Na Compradora X, os outros setores envolvidos além da área de compras são: área técnica de operação, produção e gerência da fábrica (formam o time de operações) e área de desenvolvimento de produtos, tecnologias e performance (formam o time de engenharia), além da área de qualidade, por se tratar de uma empresa *food service*. O setor de Controladoria também é responsável por compartilhar informações, mas apenas no nível interno entre algumas áreas da empresa, para registro, orientação e controle das operações. O Entrevistado X2 comenta:

Num primeiro momento é a área de compras (...) a área responsável pelo relacionamento com os fornecedores (...). Depois são envolvidos a área de operação mesmo, ou seja, a gerência da fábrica, as pessoas que tratam na operação de produção e também a nossa área técnica, a gente tem uma área de engenharia que responde por desenvolvimento de novas tecnologias, desenvolvimento de produtos e por performance operacional né, que trabalha então em parceria com a área de operações. Então essas duas áreas vêm na sequência pra poder fazer esse trabalho mais detalhado das informações né... que equipamento que roda na fábrica, qual a velocidade que ele precisa, qual a performance que precisa ter, e uma série de informações mais técnicas né que aí a gente tem o time de operações e a área de

engenharia pra trabalhar em conjunto com o fornecedor.(Entrevistado X2, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Do lado do Fornecedor Y, o setor comercial/vendas é o principal responsável pelo compartilhamento de informações, mas essas informações são produzidas pela área de Controladoria da companhia, conforme relatou o Entrevistado Y:

(...) a gente tem uma área chamada de Gestão de Preços e Custos que é dentro da Controladoria, e lá tem uma pessoa [que é] responsável meio que [por] uma inteligência de mercado (...) e quando tem algum repasse de custo dentro dessa cadeia, por exemplo, papel é uma commodity então o preço do papel tá assim [variando] mensalmente, essa pessoa é a responsável por passar pra quem faz o cadastro de preço no nosso sistema (...). Exemplo, hoje o papel tá 10 (...) se mês que vem o papel tá 15, essa área passa essa informação pra área de custos [que] atualiza no sistema, e aí tem as variações nas (...) nossas margens de venda, então é um negócio muito dinâmico. Tendo variação em qualquer tipo de custo, essa área vai lá e altera no sistema, e a gente já consegue enxergar no preço que a gente tá vendendo ao cliente. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

A forma de comunicação utilizada para o compartilhamento das informações é via e-mail, telefone e reuniões presenciais. Durante o desenvolvimento dessa pesquisa, nas visitas realizadas na Compradora X, foi possível observar que o contato entre as companhias ocorre principalmente por meio de chamada telefônica e troca de mensagens via aplicativo de celular. Sobre esse contexto, o Entrevistado Y comenta:

Eu toco todos os projetos, eu sou da área comercial, porém sou formado na área de engenharia de alimentos, e assim eu gosto de fábrica, gosto de ir na fábrica. Então, muitas coisas eu tenho pessoas pra tocar, mas eu faço. [Exemplo] A Compradora X precisa de alguma solução, eu tenho pessoa pra conversar com a Compradora X e fazer isso, mas eu prefiro fazer e entregar, por minha pessoa. É um modo meu de trabalho, tá. Então assim, 100% das informações entre a Compradora X e a Fornecedor Y cai em mim, todas. A Compradora X quer desenvolver alguma coisa, cai em mim (...) passa pedido, cai em mim (...) reprograma pedido, cai em mim. Tudo cai em mim e eu direciono. Mas assim, atrás de mim eu tenho times multifuncionais pra tudo, eu tenho time de gestão de pedidos, eu tenho um time de gestão de projetos, eu tenho um time pra tudo, mas no caso deles [em] específico, tudo cai em mim. Acho que por uma conveniência a gente se acertou dessa forma e dá certo, então a gente nunca mudou. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Esse tratamento diferenciado com a Compradora X pode demonstrar comprometimento e gera mais confiança no relacionamento, além de facilitar a troca de informações. Também, o contato com o Fornecedor Y precisa ser rápido e direto, já que o mesmo é responsável pela eficiência de parte do processo produtivo instalado na Compradora X. É previsto em contrato que a eficiência das máquinas encaixotadoras precisa ser de 95%,

então qualquer problema precisa ser rapidamente comunicado e resolvido, sendo o Entrevistado Y quem recebe e direciona essas ocorrências.

Nesse relacionamento, o compartilhamento de informações sobre processos e atividades ocorre quase que diariamente, devido a esse envolvimento do Fornecedor Y no processo produtivo da Compradora X. Assim, a área técnica (*tech center*) troca informações rotineiramente, porém o compartilhamento de informações de custos pelo Fornecedor Y ocorre quando se inicia um novo projeto e, depois, são compartilhadas a cada seis meses como uma prévia para negociação de preço e, oficialmente, uma vez por ano. Entrevistados X1 e X2 comentam:

Durante o projeto é todo dia [informações de custos] (...), agora minha área técnica entra todo dia, e comigo [área de Compras] é o fornecimento da caixa, e como ele é exclusivo não tem jeito, eu posso falar com ele toda semana. Um relacionamento nesse nível você não fala só uma vez por mês nunca. [Quanto a custos] agora é uma vez por ano, só na renegociação (...) esse envolvimento com a abertura do custo, o *clean sheet* que a gente tá falando (...) nós fizemos lá no momento da negociação do contrato e agora só quando o Fornecedor Y vai renegociar, agora por exemplo, ele foi lá renegociar, aí ele trouxe linha a linha da variação dos principais *drivers* dele, [e o Fornecedor Y] mostrou documento pra gente, até nota fiscal ele abriu. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, setembro de 2018).

Eu acho que tem alguns níveis né, o contrato que a gente tem com eles hoje é um contrato de longo prazo, ou seja, é um contrato de vários anos. A gente assinou esse ano agora [2018] no mês de junho (...) um novo contrato com eles de oito anos, ou seja, é um contrato de bastante longo prazo. Esse contrato prevê (...) uma cláusula de reajuste de preço que é anual, então informações relativas aos custos que ele tem pra produzir o produto que a gente consome, no mínimo anualmente ele compartilha, ele abre seus custos pra nós, apresenta quais foram as variações que ele teve pra pleitear um ajuste de preço pro ano seguinte. Então essa é uma primeira informação que basicamente numa base anual. A gente faz algumas prévias ao longo do ano? Fazemos né (...). Agora, com relação ao pacote de solução que ele vende (...), por exemplo, nesse novo contrato que a gente assinou agora eles estão adquirindo [informou quantidade] máquinas encaixotadoras que vão substituir os [informou quantidade] equipamentos que a gente tem em operação hoje em [informou quantidade] plantas no Brasil (...) então a gente tá num processo de trocar informações com eles o tempo todo, diariamente, semanalmente, porque tem todo um desenvolvimento que tem que ser feito [porque] o fabricante da máquina que é (...) italiano tá produzindo uma máquina customizada (...), então eles precisam de (...) todas as informações técnicas a respeito de cada uma das fábricas, diferenças em cada uma delas, pra produzir esses equipamentos que estão sendo finalizados (...). Então como a gente tá numa etapa inicial de um contrato novo né, até que essas [novas] máquinas estejam disponíveis nas plantas da [Compradora X], nós da área de compras, e principalmente a nossa área técnica [vem] intercambiando informação numa frequência diária, semanal, numa frequência bastante intensa. (Entrevistado X2, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Portanto, percebe-se que a frequência com que informações são compartilhadas depende do estágio do projeto desenvolvido entre as empresas e o nível das informações de custos, processos e/ou atividades; também varia conforme as etapas que caracterizam esse relacionamento. Contudo, informações de custos são oficialmente compartilhadas uma vez ao

ano pelo Fornecedor Y, conforme previsão contratual, embora sejam realizadas algumas prévias em períodos menores. Já a frequência de compartilhamento das informações de custos da Compradora X para o Fornecedor Y é indeterminada, visto que não há uma previsão de frequência. As evidências mostram que essas informações são compartilhadas eventualmente para que o fornecedor conheça o processo e a estrutura de custos do produto fornecido e possa atender às demandas da compradora tanto em termos do produto quanto de identificação de oportunidades de redução de custos.

Em relação aos determinantes de custos, o Entrevistado Y é quem passa a maior parte das informações para a Compradora X diretamente. Muitas dessas informações são apresentadas em reuniões e visitas técnicas à fábrica, e fazem parte do processo que qualifica o fornecedor a se tornar parceiro em algum projeto, sendo isso um requisito. Dessa forma, as principais informações relativas a determinantes de custos que o Fornecedor Y compartilha contemplam dados sobre o modelo de gestão operacional, especialmente sobre programas de qualidade, programa de acompanhamento de impacto ambiental, programas de segurança do trabalho, prêmios e certificações relacionadas, fatores institucionais como normas e legislações específicas que deve seguir, e também investimentos em ampliação e construção de novas fábricas.

O Entrevistado Y também comentou que ambas as empresas expõem seus códigos de conduta contendo as principais práticas, regras e legislações que devem ser seguidas. Em visita à Compradora X, foi possível observar no contrato assinado entre as empresas, cláusulas referentes ao código de conduta, minuta anticorrupção e corresponsabilidade ambiental e social das empresas.

Assim, é importante para a Compradora X a divulgação de informações que dizem respeito aos programas de controle e gestão ambiental que o Fornecedor Y deve seguir, justamente porque ele atua na originação da sua principal matéria-prima que é o papel. Então, questões sobre desmatamento, reserva e conservação de área e equilíbrio ambiental são compartilhadas, juntamente com as certificações e alvarás de órgãos de controle. As principais certificações do Fornecedor Y são: CERFLOR® (Certificação da Cadeia de Custódia), desenvolvida e gerenciada pelo Inmetro e reconhecida internacionalmente pelo PEFC (*Programme for the Endorsement of Forest Certification Schemes*), e o selo FSC® (*Forest Stewardship Council*). Ambas as certificações visam indicar que a madeira e produtos de base florestal são provenientes de floresta com manejo florestal sustentável. Essas informações, conforme exposto, são importantes para a Compradora X porque no caso de

problemas relacionados ao meio ambiente, ela é considerada corresponsável por ser um dos principais clientes.

Sobre escala (relacionada ao tamanho da empresa) e volume de produção, ambas as empresas intercambiam informações. Primeiro, porque o Fornecedor Y precisa saber sobre a capacidade de produção do seu cliente para poder se programar e fazer a gestão adequada do seu principal insumo que é o papel, uma *commodity* considerada valiosa pelo fornecedor no mercado internacional, como já apontado nessa pesquisa. Segundo, a Compradora X está ampliando seu parque industrial por meio de novas aquisições; então ela precisa de informações sobre porte e tamanho da empresa, investimentos em capacidade produtiva e participação de mercado do fornecedor. O entrevistado X1 comentou que esse projeto (contrato de longo prazo para fornecimento de caixas de papelão) só foi possível porque o Fornecedor Y é grande, em termos de capacidade de produção, e consegue atendê-la.

Informações sobre escopo da produção também são compartilhadas pelo Fornecedor Y, como suas instalações e as principais matérias-primas que são utilizadas na produção de mais de um produto inclusive, como por exemplo, o amido que é usado na produção tanto de papel, quanto de papelão, palete de papelão e outras embalagens, fazendo o Fornecedor Y ser um grande consumidor desse insumo. Tal abertura de informações fez com que a Compradora X visualizasse a possibilidade de novo projeto com o Fornecedor Y, já que ela é grande produtora de amido, e pode passar a vender esse insumo para ele utilizar nas operações no Brasil.

O Fornecedor Y também passa informações sobre tempestividade, visando oportunizar novos projetos, e sobre nível tecnológico relacionado à inovação e desenvolvimento de marcas e patentes, além de diversidade de produtos, serviços e máquinas. Muitas dessas informações, especialmente sobre diversidade de produtos e serviços, podem ser consultadas no site da empresa. O Entrevistado X2 comentou que o Fornecedor Y desenvolveu uma nova tecnologia que otimizou o *design* e a resistência da caixa de papelão kraft em um formato que ainda não existe no mercado, e ofertou para a Compradora X. É importante destacar que a Compradora X, nesse processo, torna-se dependente do Fornecedor Y porque trata-se de fornecimento de um produto customizado e que, até então, não existem outros fornecedores do produto nas especificações contratadas e que têm impacto nos ativos específicos investidos que são as máquinas encaixotadoras.

Informações sobre nível de experiência do fornecedor e diversidade de clientes servem para comprovar a *expertise* do fornecedor, as quais também são compartilhadas pelo Fornecedor Y. Inclusive, essas informações fizeram parte do critério de seleção do mesmo

pela Compradora X. Mesmo em um nível menor, informações sobre relações na cadeia de valor são compartilhadas pelo Fornecedor Y, especialmente para viabilizar o projeto que as empresas têm hoje sobre as máquinas encaixotadoras.

Informações sobre arranjo físico do sistema produtivo do Fornecedor Y também são compartilhadas e incluem: *layout* das instalações, informações de tempo de manuseio dos produtos e normas de acondicionamento dos mesmos. Já em relação à localização, o Fornecedor compartilha quanto ao posicionamento geográfico porque essa informação tem impacto nos custos, principalmente de frete.

Quanto à estrutura de capitais, ambas as empresas não compartilham essa informação aqui no Brasil, e o principal argumento é de que aqui elas são sociedades de responsabilidade limitada e, portanto, essas informações não são divulgadas ao mercado. Nesse sentido, o Entrevistado X2 diz ter dificuldade em obter essa informação e que o Fornecedor Y passa algumas coisas, mas informalmente. Informações sobre o comprometimento dos colaboradores com questões ligadas à melhoria contínua, programas de qualidade, valores e cumprimento de normas legais e regulamentares (*Compliance*) estão divulgadas nos sites das empresas.

Em relação aos processos que contemplam, as informações compartilhadas pelo Fornecedor Y contemplam principalmente a produção em curso, comercialização e logística, e eventualmente, pré-produção e alguns estágios do projeto do produto. Conforme relatou o Entrevistado Y, para o estabelecimento desse novo contrato, que envolveu a aquisição de ativos específicos e novo formato de caixa de papelão, estão sendo compartilhadas diversas informações técnicas, envolvendo áreas de engenharia que precisam de informações para ajuste, validação e acompanhamento do projeto.

Verifica-se, portanto, que são compartilhadas informações sobre quase todos os determinantes de custos, à exceção da estrutura de capitais, mesmo que o fluxo de informações sobre alguns determinantes ocorra de maneira limitada. Ainda, percebe-se que as informações compartilhadas pelo Fornecedor Y não se limitam a custos, abrangendo informações sobre atividades, processos (produção em curso, comercialização e logística), informações de qualidade e relações com fornecedores na cadeia de valor, por exemplo. O Fornecedor Y também informa à Compradora X, mesmo que de forma eventual, mudanças na estrutura organizacional da empresa.

Por outro lado, a Compradora X compartilha informações sobre previsão de vendas, mantendo o Fornecedor Y informado nos casos de replanejamento do plano de produção, de *marketing* de vendas, de lançamentos de novos produtos, também sobre a qualidade de

materiais, produtos e componentes utilizados no processo de envase e embalagem da produção. Muitas informações foram compartilhadas com o Fornecedor Y porque o mesmo precisou ter acesso à linha de produção da Compradora X para conseguir negociar a encaixotadora nas especificações técnicas exigidas, e integrar a engenharia da caixa de papelão ao novo maquinário. O Entrevistado X1 comenta:

(...) eu precisava de uma máquina nova... e eu tinha uma estratégia do negócio que era reduzir meu *working capital* (capital de giro) então eu falei: eu não quero comprar... vou fazer uma análise estratégica de compras que é o *make-or-buy*, aí quando eu fiz um *make-or-buy* que tá alinhado com a estratégia do negócio, eu chamei o [Fornecedor Y] pra comprar a máquina pra mim (...) ele [Fornecedor Y] teve que saber toda a sincronia do começo [ao fim], oh pra saber que quando ele fosse negociar a máquina italiana, [saber] a minha capacidade, eu discuti a eficiência da linha, quanto que eu preciso de máquina eficiente, quanto que eu preciso de performance, tudinho, ele teve acesso a tudo. (Entrevistado X1, comunicação pessoal, setembro de 2018).

Nesse sentido, essas informações compartilhadas pela Compradora X têm como propósito levar o Fornecedor Y a conhecer o processo de produção da mesma e para facilitar o desenvolvimento de produtos e serviços, permitir a otimização das soluções demandas pela compradora em relação à produtos/serviços, identificando inclusive ineficiências em seus processos e, ainda, para identificar oportunidades para redução de custos.

Qualquer informação que eu preciso, que a gente enxerga algum possível ganho de redução de custos, eles [Compradora X] passam na hora... a nossa planta é aberta pra eles, tanto que a deles é aberta pra nós. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Um fator apontado que possibilita identificar ineficiências na planta da Compradora X é quando o Fornecedor Y envia uma pessoa para capacitar e/ou reciclar o time operacional da Compradora X quanto ao manuseio correto da caixa de papelão dentro das fábricas, que vai reduzir as perdas, gerando eficiência no processo.

Já quanto aos propósitos de usos das informações recebidas pela compradora, estas são utilizadas, principalmente, para selecionar fornecedores, negociar e renegociar preços com fornecedores (no caso dos reajustes), e identificar os custos de produção do fornecedor, com o intuito primordial de encontrar oportunidades para redução de custos. Porém, essas informações servem também para gerar confiança, demonstrar compromisso mútuo, assegurar margens, identificar ineficiências, eliminar desperdícios e desenvolver produtos ou serviços (soluções).

Outro propósito de uso dessas informações é para a aplicação da técnica de Engenharia de Valor para redução de custos por meio de mudanças no projeto do produto, aplicada na fase de projeto. Nessa ocasião, as equipes de engenharia de ambas as empresas

somam sinergias para tentar substituir materiais ou otimizar o *design* do produto, mantendo a eficiência da linha de produção, porém o propósito é identificar oportunidades para reduzir custos e agregar valor. O Entrevistado Y comenta:

(...) a gente teve um projeto aí no passado onde a gente substituiu um palete, aquele palete [de madeira], a gente substituiu ele por uma folha de papelão colada, a gente eliminou esse palete e [hoje] entrega nessa folha, e a gente reduziu um custo da [Compradora X], o projeto só foi pra frente porque a [Compradora X] enxergou que seria possível e tocou esse projeto junto conosco. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Outro exemplo é o projeto da caixa de papelão que possui um *design* otimizado, que resultou em economia de material, aumento de performance na linha de produção e economia logística no transporte, gerando, portanto, benefícios para ambas as partes. O Entrevistado X2 comenta:

(...) existe uma troca de informações das duas áreas de engenharia, do [Fornecedor Y] e a nossa né... porque a gente também tem um corpo de engenharia muito forte né, eh do lado deles também têm, então existe essa troca de informação aí pra identificar o que seria o melhor cenário de solução pra [Compradora X]. (Entrevistado X2, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Na visão do Entrevistado X2, para que o Fornecedor Y continue vendendo para Compradora X, ou possa fazer o pleito de vender ainda mais, ele precisa fazer uma gestão de custos adequada para conseguir entregar um produto competitivo. Nesse sentido, as engenharias das duas empresas conversam bem, buscando as melhores soluções. Outro fator apontado que possibilita identificar ineficiências na planta da Compradora X é quando o Fornecedor Y envia uma pessoa para capacitar e/ou reciclar o time operacional da Compradora X quanto ao manuseio correto da caixa de papelão dentro das fábricas que vai reduzir as perdas, gerando eficiência no processo.

Ainda que nas entrevistas tenha sido mencionado que o propósito primeiro seja gerar confiança e parceria, os achados mostram que a essência do compartilhamento de informações é gerar economias de custos, o que, consequentemente, impacta o preço do produto/serviço do fornecedor, e, consequentemente, os custos da Compradora X, conforme evidenciam as falas a seguir:

(...) principalmente gerar confiança e parceria... a exemplo, se a [Compradora X] vai lançar um produto novo no mercado - ela não sabe fazer caixa, quem sabe fazer caixa é nós - então eles vão pedir ajuda pra gente, o negócio dela é fazer óleo, transformar, esmagar, enfim. Então assim, existe a confiança mútua, eles passam isso pra gente, entregam na nossa mão pra gente desenvolver e confia no que vai ser feito. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

(...) o objetivo é nós identificarmos (...) oportunidades, e compartilhar informações para que o fornecedor também construa a proposta de valor dele com base na nossa necessidade né, e que ao longo desse processo a gente consiga construir uma proposta de valor que vá trazer benefícios pra ambas as partes, tanto pra [Compradora X] quanto pro fornecedor. (Entrevistado X2, comunicação pessoal, janeiro de 2019).

No entanto, pôde-se verificar que existe certa confiança de que as informações serão utilizadas adequadamente. O Entrevistado Y menciona que o fato de as empresas serem de matriz americana facilita a parceria e a cooperação porque, segundo sua perspectiva, empresas americanas “conversam bem” entre si.

Nós não fecharíamos um contrato, não teríamos uma estrutura de contrato de negócio com um cliente que a gente não considera idôneo (...) empresas americanas conversam muito bem entre elas, principalmente quando é americana falando com americana. Agora quando você vem pro âmbito brasileiro, exemplo: uma empresa como a nossa, que é uma grande empresa, se [relacionando] com uma empresa pequenininha aqui da região, dificilmente a gente vai abrir informações pra um cara desses, que é um cara pequeno que a gente não sabe (...) como ele vai utilizar as informações, entendeu? (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Percebe-se que não é em qualquer tipo de relacionamento ou para qualquer empresa que informações são compartilhadas por meio do OBA, o que pode ser explicado pelo tipo de relacionamento estabelecido, tipo de produto fornecido (padrão ou customizado, alto ou baixo valor agregado, nível de tecnologia), dependência econômica entre as partes, tamanho da empresa, etc. Destaca-se que o tamanho da empresa parece ter um peso importante para se estabelecer relações de confiança e aplicar o OBA, já que dificilmente se compartilha informações com empresas pequenas, conforme mencionou o Entrevistado Y no trecho acima.

Em relato, o Entrevistado Y disse que o compartilhamento de informações de custos com a Compradora X não chega a ser uma exigência para se manter o relacionamento. Mesmo questionado sobre haver em contrato cláusulas que permitem à Compradora X exigir mais informações de custos, como a apresentação de notas fiscais, o entrevistado disse que o contrato existe para garantir que, trocando-se os atores que hoje são os principais negociantes nas empresas analisadas (Entrevistados X1 e Y), o *modus operandi* seja mantido.

(...) acho que está mais no contrato por que assim cara, amanhã o [Entrevistado X1] pode não estar mais na [Compradora X] e eu também posso não tá mais no [Fornecedor Y], então pra não ficar naquele negócio de boca, se escreve isso em contrato, até porque é um contrato longo, não é de praxe se ter um contrato nesse negócio, desse tamanho, o máximo que se tem são dois, três anos. E o nosso contrato é de oito [anos], então assim: mais por uma defesa de ambas as empresas, isso tem no contrato. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Assim, as condições em que ocorrem o compartilhamento de informações podem indicar que são baseadas em confiança, ainda que parcial, e em cooperação, mesmo o Entrevistado Y admitindo que em uma relação de compra e venda, ele (vendedor) compartilha mais detalhes.

Quanto aos incentivos para o compartilhamento de informações, o Entrevistado Y aponta que o principal motivo é ser fornecedor exclusivo da Compradora X, não tendo nenhum outro entrante. Caso a Compradora venha a adquirir e/ou expandir a produção, o Fornecedor Y tem preferência de fornecimento, gerando aumento no volume de negócios mútuos, e benefícios para ambos.

(...) tem também no nosso contrato: qualquer aquisição que a [Compradora X] fizer nós temos a preferência de fornecimento. Então, se a [Compradora X] adquirir uma empresa no Brasil [como ocorreu recentemente] que a gente não é fornecedor, nós temos a preferência de fornecimento. O que é essa preferência? Nós damos um custo [valor] pra gente chegar num número que seja viável pra mim e pra [Compradora X], [para] retirar aquele determinado fornecedor e colocar a gente no lugar. (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

A parceria entre as empresas também envolve a resolução de problemas conjuntos, mesmo quando não há uma contrapartida a ser oferecida, como no exemplo dado pelo Entrevistado Y sobre uma melhoria em seu processo de fabricação do papelão que gerou uma economia para o Fornecedor Y e não resultou em um ganho para a Compradora X.

(...) recentemente a gente tava com um problema numa linha nossa, coisa que parece mínimo, mas numa caixa de papelão... por exemplo: ela tinha lá 1,215 de comprimento, esse 1,215 tava afetando no nosso equipamento, e a gente tinha que diminuir 2 milímetros no tamanho total da caixa, parece irrisório mas não, impacta. Se a gente diminuísse esses 2 milímetros a gente conseguiria ter uma redução em perdas nossas dentro da fábrica, perdas de refilo, de reprocesso (...) nós trouxemos isso [esse problema] pra [Compradora X], mostramos pra eles e falamos oh se eu conseguir reduzir esses 2 milímetros eu vou ter um ganho na minha fábrica, eu não tenho nada pra te repassar, [e] realmente a gente não tinha nada pra repassar de ganho, porém, você vai me ajudar muito em refilo, resto de refilo dentro da minha fábrica. A [Compradora X] disse ok, manda a caixa aqui e vamos testar, se der certo ok. A gente mandou a caixa, testaram, ok, e foi implementado. Então assim, isso é muito aberto, é muito franco, a gente traz um projeto pra ela [Compradora X] mesmo que seja pra nosso ganho interno (algum ganho de processo, readequar o nosso processo) eles são bem abertos quanto a isso (...). (Entrevistado Y, comunicação pessoal, novembro de 2018).

A garantia de contrato futuro também foi citado como um benefício pelos entrevistados, mas tal garantia não é automática. Como abordado na seção 4.3.1, há uma cláusula de competitividade prevista em contrato, onde o Fornecedor Y precisa manter uma proposta de valor melhor do que aquela que seria conseguida no mercado pela Compradora X. O Entrevistado X2 comenta essa questão:

(...) nada garante nada numa relação comercial privada (...) se eu tô tendo um contrato com ele [Fornecedor Y] hoje, não me garante que eu vou ter um contrato com ele amanhã, né. Se ele fizer um trabalho muito bom no contrato que eu tenho com ele hoje e quando amanhã [eu for] abrir um *binding* (conexão com novos fornecedores) novo pra negociar um novo contrato pra esse mesmo insumo, além de convidar esse cara eu vou convidar mais um outro *pool* de fornecedores né, mas o que ele fez aqui pra mim hoje de bom, que ele agregou valor na minha operação hoje, não garante que ele vai ser o próximo né, porque num processo de *sourcing* além de reavaliar uma proposta atualizada dele, eu vou pro mercado olhar as demais, então por isso eu falei que numa relação comercial nada garante nada assim... o contrato de hoje não garante o de amanhã. (Entrevistado X2, comunicação pessoal, novembro de 2018).

Por outro lado, a parceria entre as empresas tem mostrado bons resultados, já que o contrato anterior de cinco anos, foi estendido por mais oito anos (novo contrato), mais longo e que inclui a aquisição de novos ativos específicos (máquinas encaixotadoras). O entrevistado X1 também disse que esse tipo de relacionamento extrapola “aquela coisa tradicional de compra para atender prateleira”, ou seja, envolve mais comprometimento e confiança de ambas as partes. Outros incentivos citados foram: suporte nas negociações de preços com outras empresas, como por exemplo, a Compradora X é melhor na negociação do insumo soda (por comprar um volume maior), que é uma matéria-prima usada pelo Fornecedor Y na produção do papel; e indicação para outros clientes, mantendo uma relação de “ganha-ganha”.

Na próxima seção, apresentam-se as discussões e a síntese dos resultados da pesquisa, de forma a atender, inclusive, os objetivos específicos “b” e “c” propostos.

4.3.3 Discussão e Síntese do Caso

A empresa Compradora X utiliza a estratégia de terceirização por entender que esta é a melhor alternativa possível para a satisfação das suas necessidades, e que o contrato com terceiros é realizado apenas se a opção de produzir internamente determinado bem ou serviço não for mais vantajosa para a empresa.

Nesse sentido, para tomar decisões no contexto do seu negócio, a Compradora X utiliza das informações produzidas pela Contabilidade Gerencial (CG), tornando possível sua estratégia de liderança em custos (PORTER, 1991), por meio da utilização da ferramenta TCO (*Total Cost of Ownership*). Esse posicionamento da empresa corrobora a literatura sobre GEC que preconiza que uma vantagem competitiva é alcançada quando há gestão de custos focada na gestão estratégica do negócio (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; HANSEN; MOWEN, 2010; SOUZA; HEINEN, 2012).

Para aplicar o TCO, a Compradora X desenvolve um estudo ampliado de mercado (análise interna e externa) para construção de um documento que denominou de *Template*, que contém dados tratados (inclusive de agências especializadas que cobram pela disponibilização das informações) sobre concorrentes, fornecedores, análise do mercado de suprimentos, análise da cadeia de valor de determinado segmento, e outros dados da cadeia de valor em que está inserida a empresa. O objetivo é a construção da sua *strategic sourcing* (estratégia de fornecimento ou abastecimento) com o propósito final de “economizar dinheiro”, conforme a fala do Entrevistado X1, melhorando o processo de aquisição, o desempenho do fornecedor e minimizando os riscos.

Hansen e Mowen (2010) sustentam que a construção de estratégias que envolvem a análise da cadeia de valor produz mudanças organizacionais que alteram a demanda por informações, especialmente de custos. No caso analisado, a aplicação do TCO pela Compradora X demanda um intenso fluxo de compartilhamento de informações sustentado pela aplicação do OBA. Embora no relacionamento analisado o compartilhamento de informações ocorra também no contexto da GCI, boa parte da literatura do OBA o considera apenas no contexto da GCI (WINDOLPH; MOELLER, 2012; SADEGHIA; JOKAR, 2014; FEHR, 2015). Esse fato, o uso do OBA para alimentar a ferramenta TCO com as informações de custos compartilhadas pelo fornecedor, é um achado que não se encontrou referência na literatura pesquisada.

Em relação à direção do compartilhamento de informações, constatou-se que a mesma ocorre de forma bilateral, ou seja, tanto o fornecedor quanto o comprador compartilham suas informações. Cabe destacar que o compartilhamento de informações no sentido do fornecedor para o comprador é bem mais intenso que no sentido contrário, o que pode ser explicado pelo fato de que em uma relação de compra e venda, o vendedor tende a abrir mais informações (KAJÜTER; KULMALA, 2005). Esse achado, compartilhamento bilateral de informações, contraria parte da literatura sobre o OBA, a exemplo de Windolph e Moeller (2012) e Fehr (2015), que mostra que, geralmente, apenas o fornecedor compartilha informações com o comprador, especialmente no setor automotivo. Na literatura pesquisada não se encontrou trabalhos no setor agroindustrial para comparação.

Mesmo que ocorra de maneira restrita e limitada, o fato de a Compradora X compartilhar informações com o Fornecedor Y pode gerar confiança e aumentar a disposição de o mesmo abrir mais detalhadamente suas informações, além de poder aumentar a possibilidade de identificação de oportunidades de redução de custos (AGNDAL; NILSSON, 2010; VILLENA; REVILLA; CHOI, 2011). Ademais, com menor assimetria de informações,

reduz-se o risco de oportunismo da compradora (KAJÜTER; KULMALA, 2005; WINDOLPH; MOELLER, 2012), e, consequentemente, os custos de transação, especialmente os de monitoramento (WILLIAMSON, 1985). Um aspecto que se destaca e que não se encontrou referência na literatura, é que o OBA pode ser uma fonte de economia de escala, visto que, com a abertura de informações pela compradora, ela obteve melhorias em seu processo produtivo, gerando ganhos de escala para a mesma.

Foi observado que o tipo de relação estabelecida entre a Compradora X e o Fornecedor Y não se caracteriza em uma relação transacional, definida como um acordo de compra e venda via mercado *spot*, e sim em uma relação colaborativa, de longo prazo, em que há cooperação e compartilhamento de informações com o objetivo de melhorar o desempenho por meio de uma relação de ganha-ganha (NYARA; WHIPPLE; LYNCH, 2010). O prazo de duração do contrato é considerado muito longo (oito anos), o que não é normal de se ocorrer no setor analisado, segundo o Entrevistado X1. Isso é um fator que também pode contribuir para que o Fornecedor Y compartilhe mais informações com a Compradora X.

Outro aspecto destacado como importante, pelo Entrevistado Y, para o estabelecimento de confiança e para o compartilhamento de informações é o tamanho da empresa, pois o mesmo mencionou, nas entrevistas, não compartilhar informações com empresas pequenas. Esse achado merece atenção, visto ser pouco explorado pela literatura no sentido de se entender o que falta para as empresas de porte pequeno conseguirem se inserir nesse processo.

O Entrevistado X1 também comenta que a Compradora X acaba por ficar bastante vulnerável na relação, já que a mesma está garantindo um contrato de exclusividade para o Fornecedor Y pelo período de oito anos, cujo volume de compra está estabelecido nesse contrato. O investimento em ativos específicos (máquinas encaixotadoras) feito pelo Fornecedor Y nas operações da Compradora X representa apenas 2% do valor total do faturamento a ser obtido com o fornecimento de caixas de papelão kraft ao longo dos 8 anos.

Verificou-se, nas entrevistas, que em caso de ruptura de contato, o Fornecedor Y conseguiria realocar as máquinas, mas demandaria certo tempo e algumas adaptações, incorrendo, portanto, em perdas. Já para a Compradora X, com a rescisão desse contato, teria dificuldade em encontrar outro fornecedor que conseguisse atender sua demanda em relação às máquinas, assim como em relação ao fornecimento das caixas. Esse fornecedor é um dos principais *players* do mercado no ramo de embalagens. Williamson (1993, 1996, 2005) observa que cresce a dependência bilateral das partes e o interesse em estabelecer contratos de maior duração quando há ativos específicos investidos. Nesse caso, celebrar contratos de

longo prazo é uma das formas de governança recomendada quando a transação envolver investimentos específicos de uma das partes, objetivando a minimização dos riscos envolvidos no relacionamento.

Como forma de mitigar os riscos, a Compradora X estabeleceu três importantes salvaguardas no contrato: cláusula de competitividade, cláusula de performance e cláusula com estabelecimento de multas. A cláusula de competitividade visa garantir que a Compradora X esteja pagando um “bom preço” pelo produto vendido pelo Fornecedor Y ao longo do contrato. O estabelecimento de salvaguardas é apontado pela ETC como uma maneira de mitigar riscos de comportamento oportunista, especialmente em relacionamentos de longo prazo e que envolvem ativos específicos (WILLIAMSON, 1996; ZYLBERSZTAJN; SZTAJN, 2005).

Segundo o Entrevistado X1, em última reunião para renegociação e ajuste de preços, o Fornecedor Y não repassou uma alta do mercado sobre o custo do papel, e isso gerou custo evitado (*cost avoidance*), o que significa que não houve redução no custo (*saving*) para a Compradora X, mas também não houve aumento. Importante salientar que nessa situação o Fornecedor Y também não absorveu esse custo, visto que o mesmo é um grande produtor de papel (atua desde a originação da celulose na cadeia produtiva dessa *commodity*), não dependendo do papel de terceiros, sendo na realidade um ator importante do setor, responsável (em parte) pelas variações de preços dessa *commodity* no mercado, já que é um forte exportador de papel.

Esse fato mostra que o compartilhamento de informações por meio do OBA, não ocorre em qualquer tipo de relacionamento, e sim naqueles considerados críticos e estratégicos para a empresa (AGNDAL; NILSSON, 2010), e que a adoção de cláusulas de competitividade e performance nos contratos podem ser entendidas como salvaguardas contratuais, uma vez que estabelece sanções (aplicação de multas e outras medidas) caso os produtos e serviços contratados não estejam em conformidade com o esperado, de acordo com critérios pré-estabelecidos em contrato, conforme prevê a ECT (WILLIAMSON, 1985, 1996).

O Quadro 9 apresenta um resumo das dimensões do OBA presentes no processo de compartilhamento das informações no relacionamento analisado nesta pesquisa. Os dados mostram que ambas as empresas compartilham informações no contexto do OBA, mesmo sendo o Fornecedor Y quem compartilha mais informações como forma de mostrar comprometimento e se tornar habilitado a ser um fornecedor estratégico para a Compradora X. Outro fator que pode contribuir para a bilateralidade do compartilhamento é o fato de ambas as empresas serem de grande porte, não conferindo uma posição de poder de uma

sobre a outra (assimetria de poder), o que reduz as assimetrias informacionais resultantes das relações de poder (PORTER, 1989).

Quadro 9 - Resumo das dimensões do OBA presentes no caso analisado

Dimensões do OBA	Fornecedor Y para Compradora X	Compradora X para Fornecedor Y
Natureza das informações	Físico-operacional e monetária.	Físico-operacional e monetária.
Tipo de informação	Custos de materiais diretos, de matéria-prima, de materiais auxiliares, de mão de obra direta, de transporte/frete, impostos, informações sobre qualidade, informações sobre produtividade e eficiência de produção e informações sobre novos projetos.	Previsão de vendas, custos de embalagens, informações sobre processos de produção, informações sobre qualidade, informações sobre produtividade e eficiência de produção, informações sobre novos projetos.
Frequência do compartilhamento	No mínimo, uma vez ao ano para negociação de preço. E semanalmente sobre processos e atividades.	Indeterminada (ocorre de maneira eventual)
Nível de detalhe	Mais detalhado	Menos detalhado
Direção do compartilhamento	Bilateral, porém com fluxo de informações mais intenso em termos de nível de detalhe e frequência no sentido do Fornecedor Y para a Compradora X.	
Propósitos de uso das informações (na perspectiva do comprador e na perspectiva do fornecedor)	Na perspectiva da Compradora X: selecionar, negociar, renegociar e avaliar fornecedor, identificar oportunidades para redução de custos, melhorar os processos produtivos, desenvolver novos produtos/serviços, garantir confiança, desenvolver conjuntamente produtos, identificar ineficiências do fornecedor, identificar margens de lucro, custos de produção e o processo de produção do fornecedor, aplicar técnicas de gestão de custos (Engenharia de Valor) e eliminar desperdícios.	Na perspectiva do Fornecedor Y: identificar oportunidades de redução de custos, facilitar o desenvolvimento de produtos e serviços, permitir a otimização de produtos e serviços e conhecer o processo de produção da compradora e identificar ineficiências.
Processos que contempla	Alguns estágios do projeto do produto, pré-produção, produção em curso, comercialização e logística.	Projeto do produto e produção em curso.
Forma de comunicação	E-mail, telefone (chamada de voz e troca de mensagens via aplicativo de celular) e reuniões presenciais.	
Determinantes de custos que contempla	Modelo de gestão, escala de produção, escopo da produção, nível tecnológico, uso da capacidade, fatores institucionais, projeto do produto, tempestividade, comprometimento, qualidade do produto, diversidade, nível de experiência, relações na cadeia de valor, localização, arranjo físico do sistema produtivo.	Projeto do produto e qualidade do produto.
Condições do compartilhamento	Baseado em confiança, mesmo que parcial, e cooperação.	
Incentivos para o compartilhamento	Suporte na negociação de preços com outras firmas, indicação de clientes, aumento no volume de negócios mútuos, resolução de problemas conjuntos e exclusividade de fornecimento à Compradora X.	Aumento de eficiência.

Fonte: dados da pesquisa.

Também há o compromisso, de ambas as empresas, estabelecerem e desenvolverem atividades conjuntas para otimização, gestão e redução de custos na cadeia de suprimentos, mantendo uma relação de “ganha-ganha” no relacionamento (SADEGHIA; JOKAR, 2014). No entanto, não existem times interorganizacionais nesse relacionamento, ou seja, não há times formados por pessoas das duas empresas juntas. O que se constatou foi que a Compradora X possui uma equipe formada por pessoas de várias áreas (compras, comercial, frete, operação) e regiões (Brasil, Estados Unidos, França) que são eleitas para o processo de negociação junto ao fornecedor.

O Fornecedor Y também possui uma equipe, denominada de times multifuncionais, formada por pessoas das áreas de gestão de projetos, de pedidos e *customer service*, além do próprio Entrevistado Y que é o responsável por tratar e direcionar todas as demandas da Compradora X. Os times de ambas as empresas se unem na negociação de novos projetos, momento em que as áreas de engenharia das duas empresas se comunicam para analisar a viabilidade técnica e operacional do projeto. Portanto, durante a fase do projeto (do produto e/ou serviço) há uma intensa troca de informações de custos, processos e atividades.

Ademais, a principal atividade conjunta empreendida pelas empresas analisadas é a aplicação da técnica de Engenharia de Valor para redução de custos por meio de mudanças no projeto do produto, já comentada na seção anterior, que está de acordo com a literatura sobre GCI (COOPER; YOSHIKAWA, 1994; COOPER; SLAGMULDER, 2004; SOUZA, 2008).

Ressalta-se que há times formados em cada uma das empresas, não sendo times interorganizacionais e sim equipes separadas que se unem para solução de problemas, sendo que os mesmos trabalham mais intensamente e de forma conjunta no momento da negociação e implantação de um novo projeto. Posteriormente, é a Compradora X que despende esforços para verificar oportunidades de redução de custos por meio de sua equipe de *sourcing*. Foi identificado o uso de mecanismo capacitador da GCI pela aplicação do OBA e pelo emprego da Engenharia de Valor, e do mecanismo incentivador, posto que há previsão de benefícios mútuos no relacionamento analisado (SADEGHIA; JOKAR, 2014; DI; WANG, 2017).

Contudo, as atividades conjuntas não ocorrem de forma sistemática e regular. Estas são pontuais (quando surgem novos projetos) e eventuais (quando surgem oportunidades de redução de custos). Com isso, verifica-se pelos resultados encontrados que não há uma prática efetiva da GCI. No entanto, Windolph e Moeller (2012) destacam que a prática do OBA não implica, necessariamente, a aplicação da GCI, e no relacionamento entre a Compradora X e o Fornecedor Y, a principal finalidade da aplicação do OBA é para o uso da ferramenta TCO.

Ambas as empresas possuem uma área denominada de PCP (Planejamento e Controle de Produção) que constituem um ponto de convergência de informações trazidas por distintos setores, tais como: engenharia de produtos, por meio de listas de componentes e materiais; engenharia de processos, por meio de planos de tempos-padrão e roteiros de produção; controle de qualidade, por meio da gestão de não-conformidades. São essas as áreas responsáveis pela troca de informações entre as fábricas (Compradora X e Fornecedor Y) no caso de mudanças nos planos e programas de produção. Segundo os Entrevistados Y e X2, esse processo é bem dinâmico e pode ocorrer todos os dias, já que algumas plantas da Compradora X funcionam quase que no sistema *Just-in-time* (estoque mínimo) e, nesse sentido, a Compradora X depende do Fornecedor Y para que as entregas sejam feitas no tempo e na quantidade demandada, já que trabalha com um estoque baixo na fábrica.

Nesse sentido, percebe-se que o Fornecedor Y tem um prazo muito curto para adequar seu plano de produção às necessidades da Compradora X, e ainda assim, isso não parece ser um problema para o Fornecedor Y que diz que a Compradora X confia em que as entregas sempre serão feitas em conformidade com a demanda, mostrando que o compartilhamento de informações tem o intuito de melhorar as atividades conjuntas e/ou interdependentes e gerar confiança (CAGLIO; DITILLO, 2012). Segundo o Entrevistado X1, a Compradora X tem foco no curto prazo, e isso gera um impacto na cadeia como um todo, sendo essa uma estratégia de negócio da empresa porque o mercado de *commodities* agrícolas é bastante sensível aos movimentos do mercado.

Verificou-se, na visão dos entrevistados de ambas as empresas e pela análise documental, que o contrato formal é a principal salvaguarda do relacionamento, corroborando Fehr (2015), Wagner e Bode (2014) e Paswan, Hirunyawipada e Iyer (2017). Pela análise documental, observou-se que o contrato possui vinte páginas de direitos e deveres e mais vinte de anexos que incluem minutas anti-corrupção e antitruste.

Uma cláusula importante observada é a de sigilo, *Mutual-Non-Disclosure Agreement* (MNDA) ou Acordo de Não-Divulgação Mútua, com proteções bilaterais cobrindo informações confidenciais/sigilosas. A cláusula de sigilo visa resguardar ambas as empresas e foi citada como importante pelo Entrevistado Y. Todavia, os achados mostram que há certo equilíbrio nas cláusulas, no sentido de não resguardar mais a compradora que o fornecedor. Inclusive, o Entrevistado Y considera que o contrato salvaguarda as duas partes de forma igualitária e justa “porque foi minuciosamente discutido por cerca de 5 meses”.

Nessas circunstâncias, se por um lado os entrevistados também destacam a confiança mútua como uma das salvaguardas (sendo uma salvaguarda relacional) e é possível perceber

pelas evidências que de fato foi construída confiança no relacionamento, por outro lado, verifica-se que a confiança é parcial. Isso porque mecanismos formais de salvaguardas entre as partes foram adotados, certamente pelo risco de comportamento oportunista (WILLIAMSON, 1991, 1993; PASWAN; HIRUNYAWIPADA; IYER, 2017). Williamson (1996) corrobora ao defender que não existe confiança pura, e assim, as transações sempre terão algum tipo de salvaguarda.

4.3.4 Análise de Similitudes

Com o intuito de complementar os resultados apresentados após as etapas de processamento das entrevistas, foram interpretados os sentidos das palavras presentes nos discursos dos entrevistados. A nuvem de palavras (Figura 7) agrupa e organiza as palavras graficamente em função da sua frequência (posicionadas aleatoriamente de tal forma que as palavras mais frequentes aparecem em tamanho maior que as outras). De acordo com Camargo e Justo (2015), trata-se de uma análise lexical graficamente interessante, na medida em que possibilita a rápida identificação das palavras-chave de um *corpus* analítico.

Como se pode observar nas falas dos entrevistados, a nuvem abaixo exhibe a palavra “contrato” como uma das palavras mais evocadas nas falas dos entrevistados, o que pode indicar a sua importância no relacionamento. A palavra “confiança” aparece, mas com um destaque bem menor se comparado com o destaque da palavra “contrato”. No entanto, a palavra “informação” ocupa a posição mais destacada, sendo o termo mais usado pelos entrevistados, o que corrobora os resultados explicitados anteriormente de que a troca de informações é imprescindível no relacionamento em análise, e que o contrato é a principal salvaguarda utilizada, mesmo havendo confiança considerada parcial nesse relacionamento.

A Figura 7, a seguir exhibe a palavra “contrato” como uma das palavras mais evocadas nas falas dos entrevistados, o que pode indicar a sua importância no relacionamento e reforçar o fato de ser a principal salvaguarda utilizada. A palavra “confiança” aparece, mas com um destaque bem menor se comparado com o destaque da palavra “contrato”, e, conforme já comentado, percebe-se que a mesma é parcial. Já a palavra “informação” ocupa a posição mais destacada, sendo, portanto, o termo mais usado pelos entrevistados, corroborando os resultados apontados anteriormente de que a troca de informações é relevante no relacionamento em análise.

A palavra “custo” é o termo mais crítico porque no processo de compartilhamento de informações, o fornecedor é quem abre mais informações de custos, confirmando a literatura

dinheiro, porém o risco é calculado, é gerenciado”. De acordo com os preceitos da ECT, o oportunismo é uma séria ameaça nos relacionamentos e, portanto, precisa ser gerenciado adequadamente (WILLIAMSON, 1996, 2005; PASWAN; HIRUNYAWIPADA; IYER, 2017).

Do outro lado, sobre o risco de oportunismo da Compradora X quanto às informações compartilhadas pelo Fornecedor Y, o Entrevistado Y admite que esse risco existe em qualquer âmbito de negócio, porém não acredita que isso possa acontecer com as pessoas que estão hoje na Compradora X, e que seu relacionamento com o gerente de compras (Entrevistado X1) é muito transparente e idôneo. Nessas circunstâncias, percebe-se a presença de confiança no relacionamento, ainda que parcial, e que o mesmo é pautado em cooperação (COOPER; SLAGMULDER, 1999).

Ainda, o Entrevistado Y alega acreditar que a Compradora X sempre cumprirá os acordos estabelecidos, formal ou informalmente, devido à confiança já estabelecida entre as empresas. Cita, também, como demonstração de confiança, o fato de a Compradora X sinalizar quando está fazendo algum movimento no mercado (no sentido de comprar alguma empresa) conforme já ocorreu, mesmo sendo informação sigilosa por ainda estar em negociação.

Completa-se, também, que o contrato formal não é suficiente para salvaguardar relacionamentos estreitos e cooperativos, devido em parte à racionalidade limitada dos indivíduos em especificar todas as condições que podem sobrevir ao relacionamento (custos *ex ante*). Embora os tomadores de decisão possam querer agir racionalmente, eles são limitados em sua capacidade de receber, armazenar, recuperar e comunicar informações sem erros, por exemplo (GROVER; MALHOTRA, 2003). Esse fato faz com que o contrato seja necessariamente incompleto e que as partes incorrerão em custos (custos *ex post*) de administração e controle do contrato, e nesse sentido, a confiança tem a função de mitigar as incertezas advindas da racionalidade limitada, conforme prevê a ECT (WILLIAMSON, 1985, 1996).

Da mesma forma, a presença de comportamento oportunista que as partes podem assumir requer monitoramento e aumenta o custo das transações (GROVER; MALHOTRA, 2003). Dessa forma, a confiança gerada ao longo do relacionamento e a frequência das entregas realizadas à Compradora X pelo Fornecedor Y reduzem a incerteza quanto ao risco de comportamento oportunista por parte dos negociantes (WILLIAMSON, 1991, 1996).

A Figura 8, na sequência, elaborada por meio da Análise de Similitude, permite visualizar a relação entre as palavras e a sua conectividade dentro de cada classe e, ainda, a

relacionada ao compartilhamento de informações sobre processo e produto principalmente, e o termo “confiança” está próxima à “informação”, corroborando a ideia de que a troca de informações deve ocorrer em um ambiente que tenha alguma confiança entre as partes, e o contrato está vinculado ao ativo específico (máquina) que se liga ao fornecimento de caixa (embalagem) também.

Quanto ao termo “custo”, percebe-se que se vincula a preço e a mercado, evidenciando que o custo, nesse relacionamento, tem por previsão a negociação de preço e o mercado como parâmetro de comparação. Como já discutido, a gestão de custo interorganizacional é mitigada e, em compensação, a abertura de informações ao nível do OBA serve para aumentar o volume de projetos conjuntos e sustentar a relação de ganha-ganha estabelecida entre as partes, por meio da cooperação.

Ademais, à medida que as empresas terceirizam itens significativos e se engajam no compartilhamento de informações ao nível do OBA, acabam desenvolvendo contextos relacionais que não se enquadram na simples dicotomia entre mercado e hierarquia (WILLIAMSON, 1985, 1996; KAJÜTER; KULMALA, 2005). Conforme observado no presente caso, o relacionamento entre as empresas (Compradora X e Fornecedor Y) apresenta um modo de governança intermediário ou híbrido, que permite que elas tenham acesso às soluções de problemas de maneira mais eficiente do que através de transações puramente comerciais ou por meio de integração vertical (WILLIAMSON, 1991). Esse fato é importante nessa relação porque a Compradora X é dependente do fornecimento do seu parceiro, dentro de limites rigorosos de *lead time* e qualidade, respeitando os parâmetros de performance exigidos.

Em síntese, os achados da pesquisa evidenciam um nível mais detalhado de informações de custos do Fornecedor Y para a Compradora X, que a princípio, parece atender ao que é desejado por esta última. Todavia, as evidências mostram que não há dependência econômica por parte do fornecedor e o produto fornecido à compradora, nas especificações exigidas (produto customizado), parece não ser facilmente encontrado no mercado, o que demonstra que não seria uma tarefa simples para a compradora trocar de fornecedor. Nestas condições, a priori, o Fornecedor Y teria o poder de não aceitar compartilhar suas informações a um nível de detalhamento considerado alto, e restringir as informações de custos compartilhadas.

Posto isto, outros fatores podem justificar o alto detalhamento de informações pelo fornecedor. Por exemplo, o contrato entre as partes é de longo prazo, cujo período é superior ao normalmente praticado no mercado, sendo de exclusividade de fornecimento; e, ainda que

pontual e eventual, a compradora também compartilha, com o Fornecedor Y, informações de custos, processos e atividades. As partes destacam bastante a questão da confiança e parceria desenvolvidas ao longo do tempo; é um relacionamento pautado no “ganha-ganha”.

Os aspectos apresentados mostram frequência das transações, redução das incertezas e, conseqüentemente, reduz os riscos de comportamento oportunista das partes e, ainda, reduz os custos de transação, conforme previsto pela ECT. No entanto, as partes se valem de salvaguardas para se protegerem, sendo a principal delas o contrato formal, embora os entrevistados de ambas as empresas tenham ressaltado que o mesmo teria utilidade mais no caso de saída dos atuais gestores dessas empresas. Porém, identificou-se também que existem salvaguardas relacionais, como a confiança, mesmo que ela seja parcial.

Embora não ocorra de maneira regular, existem atividades conjuntas desenvolvidas entre as partes que caracterizam certo uso da GCI, a exemplo da Engenharia de Valor. Entretanto, o OBA tem a finalidade principal de alimentar a ferramenta TCO com as informações compartilhadas pelo Fornecedor Y, e não efetivamente a gestão dos custos interorganizacionais, ainda que essa gestão seja realizada no âmbito da Compradora X, pois é evidente que a mesma gere seus custos a partir das informações compartilhadas pelo fornecedor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo identificar como o OBA é praticado no relacionamento entre uma empresa agroindustrial e um de seus fornecedores diretos, na perspectiva da ECT. Verificou-se, por um lado, que o OBA pode servir a propósitos não diretamente relacionados à tomada de decisões de gerenciamento de custos interorganizacionais, ao nível descrito pela GCI. Por outro lado, esse processo de compartilhamento de informações, conforme demonstrado nas análises, pode ser uma maneira de permitir ao comprador ajudar o fornecedor a desenvolver suas habilidades com mais eficiência (por exemplo: melhorar a performance da caixa de papelão na linha de produção da Compradora X). Um benefício adicional é que o comprador pode obter um conhecimento significativo sobre o mercado de suprimentos, e isso ser utilizado em outras relações com fornecedores.

O OBA também pode ser uma maneira de aliviar a tensão que ocorre nas negociações, particularmente no que diz respeito ao reajuste de preço, caso os benefícios gerados pela economia sejam aproveitados para ambos os negociantes. Ainda, o compartilhamento de informações de custos, processos e/ou atividades também sinaliza a disposição do fornecedor e do comprador em construir um relacionamento de longo prazo. Nesse sentido, no caso analisado, o OBA desempenha papel importante na avaliação geral do relacionamento, já que as partes enfatizam que a troca de informações é uma forma de mostrar confiança, possibilita a construção de projetos conjuntos e reforça o compromisso dos parceiros com uma visão de longo prazo.

Quanto às implicações ao nível gerencial, os achados dessa pesquisa mostraram que, possivelmente, o tipo de relacionamento (de longo prazo, com oportunidades de ampliação de negócios, com previsão de benefícios mútuos, com contrato de exclusividade, e com compartilhamento bilateral de informações) faz com que o OBA seja praticado a um nível alto de detalhamento das informações. Essa situação ocorre ainda que o Fornecedor X não apresente dependência econômica em relação à Compradora X, e mesmo que a principal utilidade do OBA seja para negociação com o fornecedor, no intuito de identificar oportunidades de redução de custos, diferentemente do que traz parte da literatura sobre o OBA (KAJUTER; KULMALA; FEHR, 2015), especialmente no setor automotivo, em que esse processo é unilateral e imposto.

Percebe-se, portanto, que muitas vezes na prática, o OBA não é adequadamente utilizado no relacionamento comprador-fornecedor, tendo seu potencial de uso limitado

devido, por exemplo, aos atributos das transações, às estruturas de governança e ao risco de comportamento oportunista dos agentes. Com isso, conclui-se que o OBA necessita ser mais bem avaliado pelos gestores e ser percebido como uma prática que visa o desenvolvimento de parcerias de longo prazo, pautadas no princípio do “ganha-ganha”, com redução da assimetria de poder entre os participantes, fortalecimento e integração da cadeia de suprimentos e geração de vantagem competitiva sustentável frente às cadeias concorrentes.

Constatou-se, também, que a confiança foi um pré-requisito para aplicação do OBA e que, ao mesmo tempo, o compartilhamento de informações mais aberto e o fato de gerar benefícios para ambas as empresas (reduzindo o risco de oportunismo) favoreceu o aumento de confiança no relacionamento. A implicação disso é que a base de disposição para o compartilhamento e o aumento do nível de detalhamento das informações depende da previsão de “ganha-ganha”, conforme aponta a literatura. A conclusão é que o compartilhamento consensual de informações, com previsão de benefícios mútuos, aumenta a disposição ao uso do OBA e, conseqüentemente, aumenta as chances de identificação de oportunidades de otimização de custos.

Quanto às implicações para a academia, verificou-se, na prática, que o OBA não é aplicado com o intuito de gerir custos na cadeia, sendo este o principal propósito dessa ferramenta. Como visto, as informações compartilhadas são utilizadas para apoiar outra ferramenta, o TCO, empregada, principalmente, para seleção, negociação e renegociação com fornecedores, e não necessariamente a gestão de custos. Isso implica a necessidade de mais pesquisas sobre o assunto, de forma a entender as razões das diferenças do que se observa na prática e do que é previsto na teoria. Conclui-se, portanto, que há uma lacuna entre a literatura sobre OBA no aspecto apresentado e a sua prática nas empresas analisadas.

Dadas as características dos estudos qualitativos, em especial os estudos de caso, as conclusões deste trabalho se restringem ao momento em que a pesquisa foi realizada e às peculiaridades do relacionamento analisado, em especial no que diz respeito aos achados sobre o contexto do relacionamento. Enquanto estudo de caso único, este trabalho favoreceu o caráter exploratório das particularidades do objeto analisado (*Open-book Accounting*), especialmente no setor da agroindústria, em que, na literatura pesquisada, não se encontrou outros trabalhos sobre o assunto, indicando também pontos a serem estudados em pesquisas futuras.

Considera-se que a pesquisa desenvolvida nesta dissertação, que visou verificar como é praticado o OBA entre uma empresa agroindustrial e um de seus fornecedores diretos, contribui para a ampliação de conhecimento nas áreas de Administração e Contabilidade

quando integra conhecimentos sobre Gestão Estratégica de Custos, relacionamentos interorganizacionais e Economia de Custos de Transação. Também, o referencial teórico levantado, as discussões apresentadas e as análises desenvolvidas na perspectiva diáde, durante todo o trabalho, colaboram para o avanço do conhecimento sobre a prática do OBA nos relacionamentos díades entre compradores e fornecedores.

Quanto às recomendações para futuras pesquisas, sugere-se que esta poderia ser desenvolvida, ainda na agroindústria, com uma compradora e alguns de seus fornecedores diretos que forneçam diferentes tipos de produtos para verificar se há diferenças na aplicação do OBA. Ainda, sugere-se incluir outras variáveis na análise do OBA, como a origem do capital das empresas investigadas (nacional, internacional ou misto), para verificar se fatores culturais interferem na aplicação dessa ferramenta. Ademais, outros fatores importantes para se incluir em pesquisas sobre o OBA seriam o tamanho das empresas e a relação de poder, os quais podem interferir no modo de aplicação dessa ferramenta.

REFERÊNCIAS

- AGNDAL, H.; NILSSON, U. Different open book accounting practices for different purchasing strategies. **Management Accounting**, v. 21, n. 3, p. 147-166, set. 2010. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.04.001>>. Acesso em: 17 mar. 2017.
- AGNDAL, H.; NILSSON, U. Interorganizational cost management in the exchange process. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 2, p. 85-101, 2009. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.07.001>>. Acesso em: 17 mar. 2017.
- AGNDAL, H.; NILSSON, U. Supply chain decision-making supported by an open books policy. **International Journal of Production Economics**, v. 116, n. 1, p. 154-167, nov. 2008. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2008.08.038>>. Acesso em: 15 ago. 2017.
- AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e *open-book accounting*. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 5, n. 1, p. 66-76, 2008. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/5176>>. Acesso em: 18 abr. 2017.
- ALENIUS, E.; LIND, J.; STRÖMSTEN, T. The role of open book accounting in a supplier network: creating and managing interdependencies across company boundaries. **Industrial Marketing Management**, v. 45, p. 195-206, fev. 2015. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.indmarman.2015.01.008>>. Acesso em: 17 mar. 2017.
- ANDRADE, L. C. M.; TEIXEIRA, A. J. C.; FORTUNATO, G.; NOSSA, V. Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. **RAM - Revista de Administração Mackenzie**, v. 14, n.1, p. 98-125, jan./fev. 2013. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/RAM/article/view/2889/3954>>. Acesso em: 15 abr. 2017.
- ANSARI, S. et al. **Target costing: the next frontier in strategic cost management**. New York: McGraw-Hill, 1997.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BARROS, G. S. A. C. Medindo o Crescimento do Agronegócio: bonança externa e preços relativos. In: VIEIRA FILHO, J. E. R.; GASQUES, J. G. (Org.). **Agricultura, Transformação Produtiva e Sustentabilidade**. 1. ed. Brasília: IPEA, 2016. p. 219-250.
- BASTOS, E. K. X.; ARAÚJO, B. C. **Variações na Renda Real não Captadas pelo PIB: efeito termos de troca e efeito preços relativos entre comerciáveis e não comerciáveis - Brasil, 1991-2016**. Brasília: IPEA, 2017.
- CAGLIO, A. To Disclose or Not to Disclose? An Investigation of the Antecedents and Effects of Open Book Accounting. **European Accounting Review**, v. 27, n. 2, p. 263-287, 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1080/09638180.2017.1315313>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

CAGLIO, A.; DITILLO, A. Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer-supplier relationships. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 2, p. 61-78, jun. 2012. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.03.001>>.

CAMACHO, R. R. et al. Evidências de práticas da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil. **RC&C - Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n. 2, p. 90–105, mai./ago. 2014. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/35117>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

CAMACHO, R. R. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência**. 2010. São Paulo. 206 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22012011-164307/en.php>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

CAMARGO, B. V.; JUSTO, A. M. IRAMUTEQ: um software gratuito para análise de dados textuais. **Temas em Psicologia**, Ribeirão Preto, v. 21, n. 2, p. 513-518, dez. 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.9788/TP2013.2-16>>. Acesso em: 07 dez. 2018.

COASE, R. H. **The Firm, the market, and the law**. Chicago, IL: The University of Chicago Press, 1988.

COASE, R. H. The Nature of the Firm. **Economica**, v. 4, n. 16, p. 386-405, nov. 1937. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-0335.1937.tb00002.x/full>>. Acesso em: 03 mai. 2017.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Interorganizational cost management and relational context. **Accounting, Organization and Society**, v. 29, n. 1, p. 1-26, jan. 2004. Disponível em: <[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00020-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00020-5)>. Acesso em: 03 mai. 2017.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. **Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management**. Productivity Press: Portland, 1999. 512 p.

COOPER, R.; YOSHIKAWA, T. Interorganizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. **International Journal of Production Economics**, v. 37, p. 51-62, 1994. Disponível em: <[https://doi.org/10.1016/0925-5273\(94\)90007-8](https://doi.org/10.1016/0925-5273(94)90007-8)>. Acesso em: 03 mai. 2017.

CRESWELL, J. W. **Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa: escolhendo entre cinco abordagens**. 3. ed. Porto Alegre: Penso, 2014.

DAHLMAN, C. J. The problem of externality. **Journal of Law and Economics**, v. 22, n. 1, p. 141-162, abr. 1979. Disponível em: <<https://doi.org/10.1086/466936>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

DAY, G. S; REIBSTEIN, D. J. **A dinâmica da estratégia competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

DENZIN, N. K. Investigação Qualitativa Crítica. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 105-119, jan./abr. 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i1.14178>. Acesso em: 01 out. 2018.

DHAIFALLAH, B. et al. Inter-Organizational Cost Management and Open Book Accounting: a review. **Asian Journal of Accounting Perspectives**, v. 9, n. 1, p. 67-95, dez. 2016. Disponível em: <<https://ajap.um.edu.my/index.php/AJAP/article/view/7269>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

DI, W.; WANG, S. Empirical research on the impact of open-book accounting on organizational performance. **Research on Modern Higher Education**, Hong Kong, v. 2, p. 199-204, 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.24104/rmhe/2017.02.02010>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

DUARTE, S. L. **Gestão de custos interorganizacionais em organizações cooperativas e investor-owned firms-IOFs no setor de cafeicultura no Brasil**. 2017. 302 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) - Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14062017-104903/pt-br.php>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

ELLRAM, L. M; SIFERD, S. P. Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. **Journal of business logistics**, [s.l.], v. 19, n. 1, p. 55-84, 1998. Disponível em: <<https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-0002102239&origin=inward&txGid=6a0b88636c15a74c70ac2b067fdc2a09>>. Acesso em: 13 abr. 2017.

ELLSTRÖM, D.; LARSSON M. H. Dynamic and static pricing in open-book accounting. **Qualitative Research in Accounting & Management**, [s.l.], v. 14, n. 1, p. 21-37, 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1108/QRAM-09-2015-0071>>. Acesso em: 18 abr. 2017.

FEHR, L. C. F. de A. **Open-book accounting e confiança: influência sobre a satisfação com o relacionamento entre comprador e fornecedores no setor do Brasil**. 2015. 305 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) - Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-28032016-095116/pt-br.php>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

FEHR, L. C. F. de A.; ROCHA, W. Open-book accounting and trust: influence on buyer-supplier relationship. **RAUSP Management Journal**, São Paulo, v. 53, n. 4, p. 597-621, out. 2018. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/rausp-06-2018-0034>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

FERREIRA, A. C; FERREIRA, P. C. A. Ronald Coase: um economista voltado para o Direito. In: COASE, R. H. **A firma, o mercado e o direito**. Tradução de Heloisa Gonçalves Barbosa. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017. p. XII-LIX. (Coleção Paulo Bonavides).

FREZZATI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade e Finanças**, n. 44, p. 9-22, Mai./Ago., 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n44/a02v1844>>. Acesso em: 18 mai. 2017.

GIANISELLA, R. L. G.; SOUZA, M. A.; ALMEIDA L. B. Adoption of Strategic Alliances by Shoes Industries of the Vale do Rio dos Sinos-RS and Franca-SP clusters: an exploratory study. **Review of Business Management**, [S.l.], v. 10, n. 26, p. 45-62, mar. 2008. Disponível em: <<https://rbgn.fecap.br/RBGN/article/view/202>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

GIBBS, G.; COSTA, R. C. **Análise de dados qualitativos**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. C. **Estudo de Caso**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GONZÁLEZ-DIAZ, M.; ARRUÑADA, B.; FERNANDEZ, A. Causes of subcontracting: evidence from panel data on construction firms. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v.42, n.2, p.167-187, 2000. Disponível em: <[https://doi.org/10.1016/S0167-2681\(00\)00084-6](https://doi.org/10.1016/S0167-2681(00)00084-6)>. Acesso em: 18 fev. 2018.

GRAFTON, J.; MUNDY, J. Relational contracting and the myth of trust: control in a co-competitive setting, **Management Accounting Research**, vol. 36, p. 24-42, set. 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.008>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

GROVER, V.; MALHOTRA, M. K. Transaction cost framework in operations and supply chain management research: theory and measurement. **Journal of Operations Management**, v. 21, n. 4, p. 457-473, jul. 2003. Disponível em: <[https://doi.org/10.1016/S0272-6963\(03\)00040-8](https://doi.org/10.1016/S0272-6963(03)00040-8)>. Acesso em: 04 mar. 2018.

GUEDES, S. N. R. **Verticalização da agroindústria canavieira e a regulação fundiária no Brasil**: uma comparação internacional e um estudo de caso. 2000. 254 f. Tese (Doutorado em Economia) - Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas - IE/UNICAMP, Campinas, 2000. Disponível em: <<http://repositorio.unicamp.br/jspui/handle/REPOSIP/285576>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, vol. 11, n. 1, p. 113-135, mar. 2000. Disponível em: <<https://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>>. Acesso em: 10 jul. 2018.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

HART, O.; MOORE, J. Property Rights and the Nature of the Firm. **Journal of Political Economy**, v. 98, n. 6, p. 1119-1158, dez. 1990. Disponível em: <<https://doi.org/10.1086/261729>>. Acesso em: 18 set. 2017.

HARVEY, D. **Spaces of capital**: towards a critical geography. New York: Routledge, 2001.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial: uma abordagem gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KAJÜTER, P.; KULMALA, H. I. Open-book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 2, p. 179-204, jun. 2005. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2005.01.003>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

KOTLER, P.; ARMSTRONG, G. **Princípios de marketing**. 7. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

KOURTI, I. Why should we collaborate? Exploring partners' interactions in the psychosocial spaces of an inter-organizational collaboration. **Scandinavian Journal of Management**, v. 33, n. 2, p. 93-101, jun. 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.scaman.2017.03.002>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

KULMALA, H. I. Developing cost management in customer-supplier relationships: three case studies. **Journal of Purchasing and Supply Management**, v. 10, n. 2, p. 65-77, 2004. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.pursup.2004.02.003>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

KULMALA, H. I. Open-book accounting in networks. **The Finnish Journal of Business Economics**, v. 52, n. 2, p.157-177, 2002. Disponível em: <http://lta.lib.aalto.fi/2002/2/lta_2002_02_a2.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2017.

KULMALA, H. I.; PARANKO, J.; UUSI-RAUVA, E. The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics**, v. 79, p. 33-43, 2002. Disponível em: <[https://doi.org/10.1016/S0925-5273\(00\)00061-X](https://doi.org/10.1016/S0925-5273(00)00061-X)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

KUMRA, R.; AGNDAL, H.; NILSSON, U. Open book practices in buyer-supplier relationships in India. **Journal of Business & Industrial Marketing**, v. 27, n. 3, p. 196-210, 2012. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/08858621211207225>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

LATUSEK, D.; VLAAR, P. W. L. Uncertainty in interorganizational collaboration and the dynamics of trust: a qualitative study. **European Management Journal**, vol. 26, ed. 1, p. 12-27, set. 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.emj.2017.10.003>>. Acesso em: 28 jan. 2018.

LIU, Y. et al. Knowledge transfer in buyer-supplier relationships: the role of transactional and relational governance mechanisms. **Journal of Business Research**, vol. 78, p. 285-293, set. 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2016.12.024>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

NOGUEIRA, A. C. L. **Custos de transação e arranjos institucionais alternativos: uma análise da avicultura de corte no Estado de São Paulo**. 2003. 153 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. São Paulo: Universidade de São Paulo. 2003. Disponível em: <http://pensa.org.br/wp-content/uploads/2011/10/Custos_de_transacao_e_arranjos_institucionais_alternativos_uma_analise_da_avicultura_de_corte_no_estado_SP_2003.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2017.

NYAGA, G. N.; WHIPPLE, J. M.; LYNCH, D. F. Examining supply chain relationships: do buyer and supplier perspectives on collaborative relationships differ?. **Journal of operations management**, v. 28, n. 2, p. 101-114, mar. 2010. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jom.2009.07.005>>. Acesso em: 12 mai. 2018.

PASWAN, A.K.; HIRUNYAWIPADA, T.; IYER, P. Opportunism, governance structure and relational norms: an interactive perspective. **Journal of Business Research**, vol. 77, ago. 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2017.04.012>>. Acesso em: 28 jan. 2018.

PECI, A. Emergência e proliferação de redes organizacionais: marcando mudanças no mundo de negócios. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 33, n. 6, p. 7-24, mar. 1999. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7596>>. Acesso em: 21 jun. 2018.

PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise das indústrias e da concorrência**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 15. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PORTER, M. E. **Competition in global industries**. Boston: Harvard Business School Press, 1986.

PORTER, M. E. **Competitive strategy**. New York: The FreePress, 1980.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. **Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã**. Rio de Janeiro: Campus, 2005, 373 p.

PREVITALI, F. S.; FRANÇA, R. L. de; FAGIANI, C. C. Trabalho e reestruturação produtiva na agroindústria sucroalcooleira. In: PREVITALI, F. S. et al. (Org.). **Trabalho, educação e reestruturação produtiva**. São Paulo: Xamã, 2012. cap. 3, p. 145-164.

QUINN, J. B. Outsourcing innovation: the new engine of growth. **Sloan Management Review**, v. 41, n. 4, p. 13-28, 2000. Disponível em: <<https://link.galegroup.com/apps/doc/A64190752/AONE?u=googlescholar&sid=AONE&xid=cae7b481>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

RADHAKRISHNAN, A. et al. The impact of inter-organizational information systems-enabled external integration on capabilities of buyer-supplier dyads. **European Management Journal**, v. 36, n. 4, p. 558-572, ago. 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.emj.2017.09.006>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

RIBBINK, D.; GRIMM, C. M. The impact of cultural differences on buyer-supplier negotiations: an experimental study. **Journal of Operations Management**, v. 32, n. 3, p. 114-126, mar. 2014. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jom.2014.01.004>>. Acesso em: 03 jan. 2019.

ROCHA JÚNIOR, W. F. da et al. Avaliação de contratos: uma abordagem utilizando a Análise Fatorial de Correspondência. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, Brasília, v. 46, n. 2, p. 455-480, jun. 2008. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0103-20032008000200007>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

ROCHA, W.; BORINELLI, M. L. Análise Estratégica de Cadeia de Valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 7, p. 145-165, jan./jun. 2007. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/835/656>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

ROMANO, P.; FORMENTINI, M. Designing and implementing open book accounting in buyer-supplier dyads: a framework for supplier selection and motivation. **International Journal Production Economics**, v. 137, p. 68-83, mai. 2012. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2012.01.013>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

ROUSSEAU, D.; SITKIN, S.; BURT, R.; CAMERER, C. Not so different after all: a cross discipline view of trust. **Academy of Management Review**, v. 23, n. 3, p. 393-404, 1998. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/50313187_Not_So_Different_After_All_A_Cross-discipline_View_of_Trust>. Acesso em: 22 dez. 2018.

SADEGHI, L.; JOKAR, I. Identification and classification of open book accounting dimensions by considering inter-organizational cost management: a case study of petrochemical companies listed in Tehran Stock Exchange. **Management Science Letters**, v. 4, n. 2, p. 295-302, 2014. Disponível em: <http://www.growingscience.com/msl/Vol4/msl_2013_399.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2018.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, R. P. D.; ROCHA, W. Contabilidade focada nos concorrentes: um estudo exploratório no setor de agronegócios. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 6, n. 1, p. 18-38, 2011. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/33919/competitor-focused-accounting--an-exploratory-study-in-the-agribusiness-industry-/i/en>>. Acesso em: 20/02/2018.

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

SHEN, L.; WANG, Y; TENG, W. The moderating effect of interdependence on contracts in achieving equity versus efficiency in interfirm relationships. **Journal of Business Research**, vol. 78, p. 277-284, set. 2017. Disponível em:

<<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2016.12.023>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

SILVA, Â. M.; PINHEIRO, M. S. de F.; FRANÇA, M. N. **Guia para normalização de trabalhos técnico-científicos: projetos de pesquisa, trabalhos acadêmicos, dissertações e teses**. Uberlândia: EDUFU, 2013.

SOUZA, B. C. de. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais**. 2008. 141 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FEA/USP, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07042008-225007/en.php>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

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

SOUZA, M. A.; HEINEN, A. C. Práticas de Gestão Estratégica de Custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 15, n. 2, p. 23-40, mai./ago. 2012. Disponível em: <<https://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/397/pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

SZTAJN, R. Law and Economics. In: ZYLBERSZTAJN, D.; SZTAJN, R. (Org.). **Direito & Economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier: Campus, 2005. p. 74-83.

SZTAJN, R.; ZYLBERSZTAJN, D.; AZEVEDO, P. F. Economia dos Contratos. In: ZYLBERSZTAJN, D.; SZTAJN, R. (Org.). **Direito & Economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier: Campus, 2005. p. 102-136.

VILLENA, V. H.; REVILLA, E.; CHOI, T. Y. The dark side of buyer–supplier relationships: A social capital perspective. **Journal of Operations management**, v. 29, n. 6, p. 561-576, set. 2011. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jom.2010.09.001>>. Acesso em: 12 mai. 2018.

VOLDNES, G.; GRONHAUG, K.; NILSSEN, F. Satisfaction in buyer–seller relationships - influence of cultural differences. **Industrial Marketing Management**, v. 41, n. 7, p. 1081-1093, out. 2012. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.indmarman.2012.03.001>>. Acesso em: 03 jan. 2019.

WAGNER, S. M.; BODE, C. Supplier relationship-specific investments and the role of safeguards for supplier innovation sharing. **Journal of Operations Management**, v. 32, n. 3, p. 65-78, mar. 2014. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jom.2013.11.001>>. Acesso em: 04 jan. 2019.

WEI, Y.; XU, C.; HU, Q. Transformation of optimization problems in revenue management, queueing system, and supply chain management. **International Journal Production Economics**, v. 146, n. 1, p. 588-597, dez. 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2013.08.007>>. Acesso em: 22 Mar. 2018.

WILLIAMSON, O. E. Por que Direito, Economia e Organizações? In: ZYLBERSZTAJN, D.; SZTAJN, R (Org.). **Direito & Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. Cap. 2, p. 16-59.

WILLIAMSON, O. **The Mechanisms of Governance**. New York: Oxford University Press, 1996.

WILLIAMSON, O. Transaction cost economics and organization theory. **Industrial and Corporate Change**. Oxford University Press, v. 2, n. 2, p. 107-156, 1993. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1093/icc/2.2.107>>. Acesso em: 03 abr. 2017.

WILLIAMSON, O. E. Comparative economic organization: the analysis of discrete structural alternatives. **Administrative Science Quarterly**, v. 36, n. 2, p. 269-296, 1991. Disponível em: <<https://www-jstor-org.ez34.periodicos.capes.gov.br/stable/2393356>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

WILLIAMSON, O. **The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting**. London: Macmillan Free Press, 1985.

WILLIAMSON, O. E. Transaction cost economics: the governance of contractual relations. **Journal of Law and Economics**, v. 22, p. 233-261, 1979. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/725118?origin=JSTOR-pdf&seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 12 ago. 2017.

WINDOLPH, M.; MOELLER, K. Open-book accounting: reason for failure of inter-firm cooperation?. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 1, p.47-60, 2012. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.mar.2011.07.001>>. Acesso em: 22 jul. 2017.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. (Trad. Ana Thorell).

ZHANG, Q.; et al. Untangling the safeguarding and coordinating functions of contracts: direct and contingent value in China. **Journal of Business Research**, vol. 78, p. 184-192, 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2016.12.014>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

ZIBETTI, D. W.; BARROSO, L. A. (Org.). **Agroindústria: uma análise no contexto socioeconômico e jurídico brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 2009. 327 p.

ZYLBERSZTAJN, D. **Estruturas de governança e coordenação do agribusiness: uma aplicação da nova economia das instituições**. 1995. 239 f. Tese de Livre Docência. Departamento de Administração, Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995. Disponível em: <http://pensa.org.br/wp-content/uploads/2011/10/Estruturas_de_governanca_e_coordenacao_do_agribusiness_uma_aplicacao_da_nova_economia_das_instituicoes_1995.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2017.

ZYLBERSZTAJN, D.; SZTAJN, R. (Org.). **Direito & Economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

APÊNDICE A - ROTEIROS DAS ENTREVISTAS

EMPRESA COMPRADORA X

Fonte: adaptado de FEHR (2015)

Observação: Este é um roteiro de entrevista semiestruturado que tem por objetivo apoiar o pesquisador na tarefa de conduzir a entrevista frente às principais perguntas que deverão ser abordadas. Esse tipo de entrevista pode fazer emergir informações de forma mais livre e as respostas não estão condicionadas a uma padronização de alternativas, podendo ser complementadas por outras questões inerentes às circunstâncias momentâneas à entrevista.

IDENTIFICAÇÃO

Empresa: _____

Respondente: _____

Cargo ocupado: _____

Departamento/Setor: _____

Tempo na empresa: _____

Tempo no cargo: _____

Tempo no setor agroindustrial: _____

Data: ____/____/____. Início: _____ Término: _____

BLOCO A – Questões preliminares sobre *Open-Book Accounting* (OBA)

Objetivo das questões 1 a 11: investigar em que contexto se dá a aplicação do *Open-Book Accounting* (OBA). *Relacionado ao objetivo específico “a”*.

1. Há quanto tempo a Compradora X relaciona-se com o Fornecedor Y?
2. A Compradora X compartilha informações de custos, processos e/ou atividades com o Fornecedor Y?
3. A Compradora X recebe informações de custos, processos e/ou atividades do Fornecedor Y?
4. Caso as questões 2 e/ou 3 sejam afirmativas, quando a Compradora X iniciou o processo de compartilhamento de informações de custos, processos e/ou atividades junto ao Fornecedor Y? E para iniciar esse processo de compartilhamento, primeiro houve um tempo de relacionamento ou não?
5. O relacionamento entre a Compradora X e o Fornecedor Y trata-se de contrato de serviços ou de fornecimento de produtos, componentes, peças etc.? Qual o prazo de duração do contrato entre vocês?

() Contrato de fornecimento.

() Parceria desde o projeto.

() Outro: _____

6. Qual é o nível de envolvimento (se desde o projeto, no desenvolvimento, etc.) do Fornecedor Y com o modelo de produção da Compradora X?
7. Qual é o prazo médio que o Fornecedor Y tem para entregar o que ele fornece à Compradora X? Com que frequência as entregas são realizadas?
8. Caso ocorra atraso na entrega ou má conformidade no que o Fornecedor Y entrega, quais são as penalidades ou sanções aplicadas?
9. Atualmente, a Compradora X tem quanto da produção (ou custo do produto), em termos percentuais (%), na dependência do Fornecedor Y?
10. Existe um contrato global com o Fornecedor Y, ou seja, ele já atua com a matriz ou em outras filiais da companhia em outros países?
11. O Fornecedor Y está estabelecido no Parque Industrial da Compradora X? Se não, ele está próximo?

BLOCO B – Forma de adoção e uso do <i>Open-Book Accounting</i> (OBA)

Objetivo das questões 12 a 23: verificar como o OBA vem sendo praticado em relação à direção do compartilhamento de informações, ao nível de detalhe das informações, ao tipo e à natureza das informações compartilhadas, aos processos que contempla, aos propósitos de uso das informações compartilhadas, aos determinantes de custos que contempla, às condições em que ocorre o compartilhamento de informações, aos incentivos oferecidos e à forma de comunicação. *Relacionado ao objetivo específico “c”.*

12. Como ocorre o compartilhamento de informações de custos nesse relacionamento? Observar a direção do compartilhamento.
 - () De forma díade (apenas entre a Compradora X e o Fornecedor Y).
 - () Em parte da cadeia de valor.
 - () Em toda a cadeia de valor.
 - () Outros: _____
13. Quem, na Compradora X, se envolve com o processo de compartilhamento de informações de custos, processos e/ou atividades (p. ex. pessoal técnico, pessoal de custos etc.)?
14. Qual é a forma de comunicação utilizada para o compartilhamento de informações (de custos, processos e/ou atividades) entre a Compradora X e o Fornecedor Y?
 - () Oral.
 - () Impressa.
 - () Via sistemas. Que tipo de sistema? _____
 - () Outra: _____
15. Com que frequência a Compradora X recebe informações de custos? E de processos e/ou atividades do Fornecedor Y? () Anualmente. () Semestralmente. () Trimestralmente. () Mensalmente. () Semanalmente. () Diariamente. () Instantaneamente (on-line).

16. Em termos de nível de detalhe, como são compartilhadas as informações pelo Fornecedor Y? Observar se alto, médio ou baixo.

- ☐ Por processo, por produto, por componente do produto, por unidade.
- ☐ Sobre estruturas de custos.
- ☐ Sobre custos diretos (materiais, mão de obra etc.) e/ou custos indiretos.
- ☐ Transferidas sem atrasos e sem modificações (ex.: informações da contabilidade interna).
- ☐ Outros: _____

17. Quanto à natureza das informações, como elas são compartilhadas pelo Fornecedor Y?

- ☐ Físico-operacionais (em quantidade, em percentuais, consumo de recursos etc.).
- ☐ Monetárias (custos dos material, da mão de obra, custo da qualidade etc.).
- ☐ Ambas (tanto físico-operacionais quanto monetárias).

18. As informações de custos, processos e/ou atividades recebidas do Fornecedor Y contemplam informações sobre (identificar os determinantes de custos):

- ☐ Modelo de gestão?
- ☐ Escala de produção?
- ☐ Escopo da produção?
- ☐ Nível tecnológico?
- ☐ Uso da capacidade?
- ☐ Estrutura de capitais?
- ☐ Fatores institucionais (normas, políticas, regulamentações, legislações etc.)?
- ☐ Tempestividade (aproveitamento das oportunidades de negócios)?
- ☐ Projeto do produto ou serviço?
- ☐ Comprometimento?
- ☐ Qualidade do produto ou serviço?
- ☐ Diversidade (de produtos e serviços, de fornecedores, de clientes, de máquinas e equipamentos)?
- ☐ Nível de experiência?
- ☐ Relações na cadeia de valor?
- ☐ Localização (local de estabelecimento da empresa)?
- ☐ Arranjo físico do sistema produtivo?

19. Quais os tipos de informações relativas a custos, processos e/ou atividades recebidas do Fornecedor Y? E existem outros tipos de informações recebidos do Fornecedor Y que não se referem a custos, processos e/ou atividades? (Observar as dimensões do OBA).

- ☐ Previsão de vendas.
- ☐ Gestão de preços.
- ☐ Informações sobre qualidade.
- ☐ Outras: _____

20. Quais são os propósitos de uso das informações compartilhadas pelo Fornecedor Y?

- ☐ Controlar as atividades conjuntas.
- ☐ Auxiliar o Fornecedor no processo de decisão dos assuntos referentes ao relacionamento.
- ☐ Garantir confiança.

- () Demonstrar compromisso mútuo.
- () Identificar ineficiências do Fornecedor.
- () Identificar oportunidades para redução de custos.
- () Assegurar margens.
- () Desenvolver conjuntamente produtos ou serviços.
- () Comunicar objetivos/metastas.
- () Eliminar desperdícios.
- () Identificar custos ocultos.
- () Avaliar e selecionar fornecedores.
- () Outros: _____

21. As informações compartilhadas (recebidas) pelo Fornecedor Y contemplam quais processos?

- () Pré-produção.
- () Produção em curso.
- () Projeto do produto.
- () Apenas alguns estágios do projeto do produto.
- () Comercialização.
- () Logística.
- () Processos administrativos.
- () Outros: _____

Se a Compradora X não compartilhar informações de sua empresa com o Fornecedor Y, ir para a questão 23.

22. Caso a Compradora X compartilhe informações de custos, processos e/ou atividades com o Fornecedor Y, esse compartilhamento de informações ocorre porque:

- () Há confiança de que as informações serão utilizadas adequadamente.
- () Existe cooperação entre as partes.
- () Apesar de não haver confiança, é importante para os negócios da empresa.
- () Apesar de não haver cooperação, é importante para os negócios da empresa.
- () Outros: _____

23. A Compradora X oferece algum tipo de benefício para que o Fornecedor Y compartilhe suas informações de custos, processos e/ou atividades com vocês? Se sim, quais?

- () Benefício de ser escolhido como nosso fornecedor.
- () Aumento no volume de negócios mútuos.
- () Benefícios mútuos (“ganha-ganha”).
- () Sistema de compensação.
- () Aumento de eficiência e/ou produtividade.
- () Resolução de problemas conjuntos.
- () Garantia de contrato futuro.
- () Outros: _____

BLOCO C — Desenvolvimento de atividades conjuntas por meio da GCI

Objetivo das questões 24 a 26: identificar a extensão pela qual são empreendidas atividades conjuntas entre a Empresa Compradora X e o Fornecedor Y para economia de custos. *Relacionado ao objetivo específico “b”.*

24. Times interorganizacionais são nomeados entre a Compradora X e o Fornecedor Y para a gestão de custos do relacionamento?
 25. Quando há mudanças nos planos e programas de produção, quais são as ações tomadas em relação ao Fornecedor Y? O que é comunicado, a quem e com qual antecedência?
 26. São desenvolvidas atividades conjuntas entre a Compradora X e o Fornecedor Y para otimizar e/ou melhorar processos interorganizacionais? Se sim, quais?
- () Custeio alvo da cadeia.
- () Trade-Off entre Preço, Funcionalidade e Qualidade.
- () Técnicas de Engenharia de Valor para redução de custos por meio de mudanças no projeto do produto (Investigação de Custos Interorganizacionais).
- () Gestão Simultânea de Custos.
- () Outras: _____

BLOCO D – Variáveis da Economia de Custos de Transação (ECT)

Objetivo das questões 27 a 31: verificar se a Compradora X investe em ativos específicos no relacionamento com o Fornecedor, e se perderia valor nos investimentos feitos, caso houvesse ruptura de contrato. *Relacionado com os objetivos específicos “b” e “c”.*

27. A Compradora X tem feito investimentos (por exemplo, em equipamentos, em sistemas de suporte e/ou em pessoal) que são específicos para o relacionamento com o Fornecedor Y, ou seja, que são difíceis de serem realocados para outros relacionamentos?
 28. O Fornecedor Y tem feito investimentos (por exemplo, em equipamentos, em sistemas de suporte e/ou em pessoal) que são específicos para o relacionamento com a Compradora X, ou seja, que são difíceis de serem realocados para outros relacionamentos?
 29. A Compradora X oferece expertise e/ou tecnologia própria ao Fornecedor Y?
- Se a Compradora X não fizer investimentos em ativos específicos no relacionamento com o Fornecedor Y, ir para a questão 32.*
30. Se houvesse ruptura de contrato com o Fornecedor Y, a Compradora X teria perdas de valor nos investimentos feitos em função desse relacionamento? A Compradora X conseguiria realocar/redistribuir esses ativos em outros relacionamentos?
 31. O fato de a Compradora X investir em ativos específicos no relacionamento com o Fornecedor Y facilita o processo de compartilhamento de informações?

Objetivo das questões 32 a 35: verificar quais são os tipos de salvaguardas utilizadas para proteger o relacionamento contra comportamentos oportunistas. *Relacionado ao objetivo específico “a”*.

32. Quais são as salvaguardas que a Compradora X adota no relacionamento com o Fornecedor Y? Ou seja, como vocês se protegem nesse relacionamento?
33. Ao longo do tempo, foi possível desenvolver formas de trabalhar com o Fornecedor Y que não necessitaram estar expressas formalmente?
34. O relacionamento entre a Compradora X e o Fornecedor Y é flexível no sentido de apoiar um ao outro caso surjam problemas?
35. Os eventuais problemas surgidos são resolvidos em conjunto entre a Compradora X e o Fornecedor Y?

Se a Empresa Compradora X não compartilhar informações de sua empresa com o Fornecedor Y, ir para a questão 37.

Objetivo da questão 36: verificar se o Fornecedor Y faz uso indevido das informações compartilhadas pela Compradora X. *Relacionado ao objetivo específico “a”*.

36. Em sua opinião, existe algum risco de o Fornecedor Y usar, em benefício próprio, alguma informação compartilhada pela Compradora X? Se sim, esse risco interfere no processo de compartilhamento de informações?
37. Existe alguma outra informação que costuma ser analisada, referente ao relacionamento com o Fornecedor Y, que não foi aqui citada? Qual?

Roteiro de Entrevista - FORNECEDOR Y

Fonte: adaptado de FEHR (2015)

Observação: Este é um roteiro de entrevista semiestruturado que tem por objetivo apoiar o pesquisador na tarefa de conduzir a entrevista frente às principais perguntas que deverão ser abordadas. Esse tipo de entrevista pode fazer emergir informações de forma mais livre e as respostas não estão condicionadas a uma padronização de alternativas, podendo ser complementadas por outras questões inerentes às circunstâncias momentâneas à entrevista.

IDENTIFICAÇÃO

Empresa: _____

Respondente: _____

Cargo ocupado: _____

Departamento/Setor: _____

Tempo na empresa: _____

Tempo no cargo: _____

Tempo no setor agroindustrial: _____

Data: ____/____/____. Início: _____ Término: _____

BLOCO A – Contexto da aplicação do <i>Open-Book Accounting</i> OBA)
--

Objetivo das questões 1 a 6: investigar em que contexto se dá a aplicação do *Open-Book Accounting* (OBA). *Relacionado ao objetivo específico “a”.*

1. Há quanto tempo o Fornecedor Y relaciona-se com a Compradora X?
2. O Fornecedor Y compartilha informações de custos, processos e/ou atividades com a Compradora X?
3. A Compradora X compartilha, com vocês, informações de custos, processos e/ou atividades dela para o processo do *Open-Book Accounting*?
4. Para iniciar o compartilhamento de informações de custos, processos e/ou atividades de sua empresa com a Compradora X, primeiro houve um tempo de relacionamento para posteriormente começar o compartilhamento de informações ou já é prática da Compradora X contratar o fornecedor com essa condição?
5. O relacionamento entre o Fornecedor Y e a Compradora X trata-se de contrato de serviços ou de fornecimento de peças, componentes etc.? Qual o prazo de duração desse contrato?
6. Considerando-se os últimos doze meses, em média, quanto da receita bruta de sua empresa, em termos percentuais, foi proveniente do relacionamento com a Empresa Compradora?

BLOCO B – Forma de adoção e uso do *Open-Book Accounting*

Objetivo das questões 7 a 21: verificar como o OBA vem sendo praticado em relação à direção do compartilhamento de informações, ao nível de detalhe das informações, ao tipo e à natureza das informações compartilhadas, aos processos que contempla, aos propósitos de uso das informações compartilhadas, aos determinantes de custos que contempla, às condições em que ocorre o compartilhamento de informações, aos incentivos oferecidos e à forma de comunicação. *Relacionado ao objetivo específico “c”.*

7. Como ocorre o compartilhamento de informações de custos nesse relacionamento?

- () De forma díade (apenas entre vocês e a Compradora).
 () Em parte da cadeia de valor.
 () Em toda a cadeia de valor.
 () Outros: _____

8. Quem, no Fornecedor Y, se envolve com o processo de compartilhamento de informações de custos, processos e/ou atividades (por exemplo: pessoal técnico, pessoal de custos)?

9. Qual é a forma de comunicação utilizada para o compartilhamento de informações (de custos, processos e/ou atividades) com a Compradora X?

- () Oral.
 () Impressa.
 () Via sistemas. Que tipo de sistema? _____
 () Outra: _____

10. Com que frequência vocês compartilham informações de custos com a Compradora X?

- () Anualmente. () Semestralmente. () Trimestralmente. () Mensalmente. () Semanalmente. () Diariamente. () Instantaneamente (transferência on-line).

Se a Compradora X não compartilhar as informações dela com vocês, ir para a questão 12.

11. Caso a Compradora X compartilhe as informações de custos, processos e/ou atividades dela com sua empresa, com que frequência vocês recebem essas informações? () Anualmente. () Semestralmente. () Trimestralmente. () Mensalmente. () Semanalmente. () Diariamente. () Instantaneamente (transferência on-line).

12. Em termos de nível de detalhe, como são as informações compartilhadas com a Compradora X? Observar se alto, médio ou baixo.

- () Por processo, por produto, por componente do produto, por unidade.
 () Sobre estruturas de custos.
 () Sobre custos diretos (materiais, mão de obra etc.) e/ou custos indiretos.
 () Transferidas sem atrasos e sem modificações (ex.: informações da contabilidade interna).
 () Outros: _____

13. Quanto à natureza das informações, como elas são compartilhadas com a Compradora X?

- () Físico-operacionais (em quantidade, em percentuais, consumo de recursos etc.).
 () Monetárias (custos dos materiais, da mão de obra, custo da qualidade etc.).

() Ambas (tanto físico-operacionais quanto monetárias).

14. As informações de custos compartilhadas com a Compradora X contemplam informações sobre (identificar os determinantes de custos):

- () Modelo de gestão?
- () Escala de produção?
- () Escopo da produção?
- () Nível tecnológico?
- () Uso da capacidade?
- () Estrutura de capitais?
- () Fatores institucionais (normas, políticas, regulamentações, legislações etc.)?
- () Tempestividade (aproveitamento das oportunidades de negócios)?
- () Projeto do produto ou serviço?
- () Compromissos mútuos?
- () Qualidade do produto ou serviço?
- () Diversidade (de produtos e serviços, de fornecedores, de clientes, de máquinas e equipamentos)?
- () Nível de experiência?
- () Relações na cadeia de valor?
- () Localização (local de estabelecimento da empresa)?
- () Arranjo físico do sistema produtivo?

Se a Compradora não compartilhar suas informações com o Fornecedor, ir para a questão 16.

15. Quais os tipos de informações relativas a custos, processos e/ou atividades recebidas da Compradora X? E existem outros tipos de informações recebidas da Compradora X que não se referem a custos, processos e/ou atividades? (Observar as dimensões do OBA).

- () Previsão de vendas.
- () Gestão de preços.
- () Informações sobre qualidade.
- () Outras: _____

16. A Compradora X os mantém informados, caso haja um replanejamento do plano de produção ou de novos lançamentos?

Se a Compradora X não compartilhar suas informações com o Fornecedor Y, ir para a questão 18.

17. Caso a Compradora X compartilhe suas informações, quais são os propósitos de uso das informações compartilhadas por ela?

- () Garantir confiança.
- () Demonstrar compromisso mútuo.
- () Identificar ineficiências.
- () Identificar oportunidades para redução de custos.
- () Assegurar margens.
- () Desenvolver conjuntamente produtos ou serviços.

- () Eliminar desperdícios.
- () Facilitar desenvolvimento de produtos.
- () Conhecer o processo de produção da Montadora Alfa.
- () outros: _____

18. As informações de sua empresa compartilhadas com a Compradora X contemplam quais processos?

- () Pré-produção.
- () Produção em curso.
- () Todos os estágios do projeto do produto.
- () Apenas alguns estágios do projeto do produto.
- () Comercialização.
- () Logística.
- () Processos Administrativos.
- () Outros: _____

19. Vocês compartilham suas informações com a Compradora X porque:

- () há confiança de que as informações serão utilizadas adequadamente.
- () existe cooperação entre as partes.
- () é uma exigência da Empresa Compradora.
- () apesar de não haver confiança, é importante para os nossos negócios.
- () apesar de não haver cooperação, é importante para os nossos negócios.
- () outros: _____

20. A Compradora X oferece algum tipo de benefício para que vocês compartilhem com ela as informações de custos de sua empresa? Se sim, quais?

- () Benefício de ser escolhido como fornecedor da Compradora X.
- () Aumento no volume de negócios mútuos.
- () Benefícios mútuos (“ganha-ganha”).
- () Sistema de compensação.
- () Aumento de eficiência e/ou produtividade.
- () Resolução de problemas conjuntos.
- () Garantia de contrato futuro.
- () Outros: _____

21. O processo de compartilhamento de informações praticado com a Compradora X é diferente daquele praticado com as outras empresas compradoras com as quais vocês trabalham? Caso afirmativo, por quê?

BLOCO C – Desenvolvimento de atividades conjuntas por meio da GCI
--

Objetivo das questões 22 a 24: identificar a extensão pela qual são empreendidas atividades conjuntas entre a Empresa Compradora e o Fornecedor para economia de custos. *Relacionado ao objetivo específico “b”.*

22. Times interorganizacionais são nomeados para a gestão de custos do relacionamento?

23. Quando há mudanças nos planos e programas de produção, quais são as ações tomadas? O que é comunicado, a quem e com qual antecedência?
24. São desenvolvidas atividades conjuntas entre vocês e a Compradora X para otimizar e/ou melhorar processos interorganizacionais? Se sim, quais?
- () Custeio alvo da cadeia.
- () Trade-Off entre Preço, Funcionalidade e Qualidade.
- () Técnicas de Engenharia de Valor para redução de custos por meio de mudanças no projeto do produto (Investigação de Custos Interorganizacionais).
- () Gestão Simultânea de Custos.
- () Outras: _____

BLOCO D – Variáveis da Economia de Custos de Transação

Objetivo das questões 25 a 29: verificar se o Fornecedor Y investe em ativos específicos no relacionamento com a Compradora X, se perderia valor nos investimentos feitos, caso haja ruptura de contrato e se os ativos específicos investidos influenciam o OBA. *Relacionado com o objetivo específico “a”.*

25. Vocês têm feito investimentos (por exemplo, em equipamentos, em sistemas de suporte e/ou em pessoal) que são específicos para o relacionamento com a Compradora, ou seja, que são difíceis de serem realocados/reaproveitados para outros relacionamentos?
26. Vocês oferecem expertise e/ou tecnologia própria à Compradora X?
27. Se houvesse ruptura de contrato com a Compradora X, vocês teriam perdas de valor nos investimentos feitos em função desse relacionamento? Vocês conseguiriam realocar/redistribuir esses ativos em outros relacionamentos?

Se a Compradora X não fizer investimentos específicos no relacionamento com o Fornecedor Y, ir para a questão 30.

28. A Compradora X tem feito investimentos específicos no relacionamento com sua empresa?
29. Vocês acreditam que os investimentos em ativos específicos realizados pela Compradora X influenciam o processo de OBA?

Objetivo das questões 30 a 33: verificar quais são os tipos de salvaguardas utilizadas para proteger o relacionamento contra comportamentos oportunistas. Relacionado ao objetivo específico “a”.

30. De que forma vocês se resguardam contra eventuais comportamentos oportunistas por parte da Compradora X em relação às informações compartilhadas com ela?
31. Caso haja um contrato ou acordo formal de fornecimento estabelecido com a Compradora X, qual a sua opinião em relação a ele? Você acredita que esse contrato/acordo salvaguarda as duas partes de forma igualitária e justa?

32. Ao longo do tempo, foi possível desenvolver formas de trabalhar com a Compradora X que não necessitaram estar expressas formalmente?
33. O relacionamento entre sua empresa e a Empresa Compradora é flexível no sentido de apoiar um ao outro caso surjam problemas?

Objetivo das questões 34 e 36: verificar se a Compradora X faz uso indevido das informações compartilhadas pelo Fornecedor. Relacionado ao objetivo específico “a”.

34. Vocês acreditam que a Empresa Compradora viola, em benefício próprio, acordos formais e/ou informais referentes ao relacionamento entre vocês? Por quê?
35. Em sua opinião, existe algum risco de a Compradora X usar, em benefício próprio, alguma informação compartilhada pelo Fornecedor Y? Se sim, esse risco interfere no processo de compartilhamento de informações?
36. Existe alguma outra informação que costuma ser analisada, referente ao relacionamento com o Fornecedor Y, que não foi aqui citada? Qual?

**APÊNDICE B - CARTA DE APRESENTAÇÃO E
PROTOCOLO ÉTICO DE PESQUISA (PEP)**

Uberlândia/MG, ____ de _____ de 2018.

Senhor (a) XXXX
Gerente de XXXX da XXXX

Prezado (a) senhor (a),

Em primeiro lugar gostaríamos de agradecer pela atenção dispensada na ocasião da apresentação de nosso projeto de dissertação. Queremos, também, agradecer pela gentileza e disponibilidade por ter permitido acesso à sua empresa para desenvolvimento da parte prática de nossa pesquisa.

Com o objetivo de assegurar a qualidade do trabalho, sob o princípio de que a pesquisa não pode em nenhuma hipótese prejudicar aqueles que participam, ao contrário disso, o pesquisador deve oferecer um retorno à organização, procurando ajudá-la em áreas de sua atuação, o trabalho será guiado de acordo com procedimentos éticos relacionados à pesquisa de campo.

Nessas circunstâncias, segue um modelo do protocolo ético de pesquisa para vossa apreciação. Esse documento contempla os procedimentos que serão realizados em sua organização, o que inclui a descrição da conduta ética. Entretanto, estamos disponíveis para eventuais alterações, caso a empresa entenda como necessário.

Esperamos ter esclarecido os pontos referentes ao projeto e nos colocamos à disposição para eventuais esclarecimentos adicionais.

Mais uma vez, muito obrigado pela atenção.

Anderson Martins Cardoso

Mestrando em Controladoria e Contabilidade

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis
FACIC/UFU

Profa. Dra. Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr

Doutora em Controladoria e Contabilidade

Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia
FACIC/UFU

PROTOCOLO ÉTICO DE PESQUISA

A EMPRESA XXXX concorda em participar como empresa do trabalho de campo relativo ao projeto de pesquisa de dissertação de mestrado intitulado “*Open-book Accounting no relacionamento entre comprador e fornecedor no setor agroindustrial*”. A natureza do projeto possui as seguintes diretrizes:

ESCOPO

- 1) O objetivo do estudo é identificar como o OBA é praticado no relacionamento entre uma empresa agroindustrial e um de seus fornecedores diretos, na perspectiva da Economia dos Custos de Transação (ECT). Os principais focos de atenção compreendem:
 - a) Descrever as características do relacionamento entre as empresas estudadas;
 - b) Identificar as dimensões do OBA presentes no relacionamento pesquisado;
 - c) Verificar se as empresas objetos de estudo desenvolvem atividades relativas à GCI;
 - d) Verificar quais as variáveis da ECT podem estar relacionadas à aplicação do OBA.
- 2) Definições:
 - (i). **Open-Book Accounting (OBA)**: processo de compartilhamento de informações, a princípio sigilosas, relativas a custos, processos e/ou atividades, entre partes em um relacionamento, com o objetivo de otimizar a gestão de custos.
 - (ii). **Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI)**: processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa.
 - (iii). **Especificidade de Ativos Investidos**: refere-se ao grau em que um ativo pode ser redistribuído para uso alternativo sem sacrifício do valor produtivo. Assim, quanto maior o nível de especificidade do ativo, maior a possibilidade de perdas no caso de ruptura de contrato.
 - (iv). **Mecanismos de Governança**: são regras e normas formais ou informais que se destinam a garantir a eficácia da transação (do relacionamento).
 - (v). **Comportamento Oportunista**: refere-se à busca do auto-interesse com averse.

PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Os procedimentos que serão realizados compreendem a análise documental, as entrevistas semi-estruturadas e a observação direta.

1. *Descrição da empresa e do contexto*: Fase preliminar para a compreensão da empresa e do contexto do estudo, por meio de pesquisa no *site* corporativo, pesquisa documental e entrevista (questões preliminares). O objetivo dessa etapa é a compreensão da trajetória sócio-histórica, do contexto em estudo e do relacionamento desses elementos com o fenômeno em estudo.
2. *Descrição do processo de OBA*: entender como ocorre o processo de OBA na empresa objeto de estudo (empresa Compradora e Fornecedor direto).
3. *Análise Documental*: refere-se aos aspectos relacionados ao histórico da empresa e ao contexto em que ocorre o processo de OBA, envolvendo, por exemplo, documentos contábeis (como planilhas de custos), acordos operacionais, contratos, regulamentos e protocolos de relacionamento estabelecidos entre as empresas pesquisadas.
4. *Observação direta*: como o fornecedor desenvolve parte de suas atividades in loco (nas dependências da empresa Compradora), pretende-se observar os protocolos de suporte e soluções de problemas, negociação e tipo de informações compartilhadas conjuntamente.
5. *Entrevistas*: serão realizadas com o gestor de vendas e/ou gestor de custos, e/ou outra pessoa de cargo hierarquicamente igual ou superior com conhecimento aprofundado sobre o relacionamento entre as empresas pesquisadas, e serão adotados os seguintes procedimentos:
 - a) As entrevistas terão um tempo de duração entre 60 a 90 minutos. Inicialmente, o participante falará de sua formação e experiência na empresa e em seguida de questões propostas pelo pesquisador.
 - b) O entrevistado terá o direito de negar a responder quaisquer questões colocadas sem providenciar justificativas.
 - c) Será garantido o sigilo dos participantes.

PROCEDIMENTOS ÉTICOS

Esta pesquisa é regida pelos princípios gerais relativos (i) ao consentimento informado, (ii) à preocupação em não prejudicar a empresa e as pessoas que nela trabalham e (iii) manter a confidencialidade das pessoas e empresa, sempre que demandado. Em termos específicos, os seguintes procedimentos serão adotados para assegurar confidencialidade dos participantes da pesquisa, bem como da empresa:

- a) Não haverá a identificação dos participantes. As pessoas e a organização serão designadas através de códigos que impossibilitem quaisquer riscos de identificação;
- b) Os pesquisadores se comprometem a manter confidencialidade quanto a eventuais informações confidenciais coletadas por ocasião da análise documental e da observação direta.
- c) Apenas a equipe de pesquisadores terá acesso aos registros das entrevistas;
- d) Gravações de entrevistas só serão efetuadas de acordo com a ciência e concordância do entrevistado;
- e) As gravações serão destruídas após um ano de conclusão do projeto;
- h) Após a transcrição da entrevista, o entrevistado terá a oportunidade de efetuar modificações de questões que possam deixá-lo desconfortável. O entrevistado terá 2 (duas) semanas para comunicar qualquer inconveniente desse tipo. Após esse prazo, o pesquisador entenderá que o entrevistado concorda com a entrevista transcrita;
- i) A empresa definirá que tipo de documentos podem ser acessados dentro e fora de seu ambiente.

BENEFÍCIOS PARA A ORGANIZAÇÃO

Será encaminhada à empresa uma cópia da pesquisa de dissertação após a banca de defesa e as devidas correções. Todavia a empresa poderá escolher outra forma de reciprocidade. Uma sugestão seria:

- *Feedback* sobre o seu perfil, por meio de apresentação oral (pelo pesquisador e sua orientadora) em data a ser definida conjuntamente.

Este projeto está sendo desenvolvido sob a orientação da Profa. Dra. Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, sendo requerido como parte das exigências para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria do mestrando Anderson Martins Cardoso.

Uberlândia/MG, ____ de _____ de 2018.

De acordo.

Profa. Dra. Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr

Doutora em Controladoria e Contabilidade

Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia

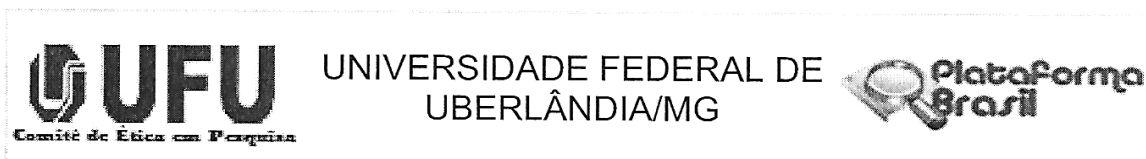
FACIC/UFU

Anderson Martins Cardoso

Mestrando em Controladoria e Contabilidade

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis

FACIC/UFU

ANEXO A - PARECER DO COMITÊ DE ÉTICA DA UFU**PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP****DADOS DO PROJETO DE PESQUISA**

Título da Pesquisa: COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS (OPEN-BOOK ACCOUNTING) NO RELACIONAMENTO COMPRADOR-FORNECEDOR NO SETOR AGROINDUSTRIAL.

Pesquisador: LARA CRISTINA FRANCISCO DE ALMEIDA FEHR

Área Temática:

Versão: 2

CAAE: 91725518.3.0000.5152

Instituição Proponente: Faculdade de Ciências Contábeis

Patrocinador Principal: Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 2.927.372

Apresentação do Projeto:

Segundo apresenta o projeto:

O objetivo do trabalho é identificar a extensão pela qual o OBA é praticado no relacionamento entre uma empresa agroindustrial e um de seus fornecedores diretos, sob a ótica da ECT. Serão investigadas uma empresa compradora e um de seus fornecedores diretos, constituindo-se a pesquisa em um estudo de caso. Para coleta de dados serão realizadas entrevistas semi-estruturadas, análise documental e observação direta.

Pretende-se entrevistar gestor e diretor de compras na empresa compradora e no fornecedor, gestor e diretor de vendas. Para análise das entrevistas será aplicada a Análise de Conteúdo.

Objetivo da Pesquisa:

“Objetivo Primario: Identificar a extensao pela qual o OBA e praticado no relacionamento entre uma empresa agroindustrial e um de seus fornecedores diretos, sob a otica da ECT.

Objetivo Secundario:Objetivos Especificos: Para alcancar o objetivo geral e responder ao problema de pesquisa proposto, foram definidos como objetivos especificos do estudo:

a) Identificar o contexto de aplicacao do OBA nas empresas estudadas;b) Verificar as dimensoes do OBA presentes nas empresas objeto de estudo;c) Relacionar as dimensoes do OBA identificadas com a extensao da sua aplicabilidade nas empresas estudadas.”

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
Bairro: Santa Mônica **CEP:** 38.408-144
UF: MG **Município:** UBERLÂNDIA
Telefone: (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4335 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 2.927.372

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Segundo os pesquisadores:

"Riscos: Os riscos consistem em identificação da empresa e/ou do respondente da entrevista, contudo a forma em que as entrevistas serão operacionalizadas não permite a identificação do respondente ou da empresa (nenhuma pergunta confere identificação da empresa e/ou do entrevistado/a).

Benefícios: Os benefícios consistem no aperfeiçoamento do processo de compartilhamento de informações de custos em segmento significativo da Economia nacional, ampliando o conhecimento, o que pode favorecer para que os relacionamentos interorganizacionais se tornem bem-sucedidos e duradouros, e auxiliar as empresas envolvidas a criar e manter valor e vantagem competitiva, aspectos relevantes para a sua sobrevivência, dado o ambiente competitivo que elas estão inseridas em decorrência da globalização. Ainda, em termos mais específicos, será encaminhada a empresa uma cópia da pesquisa de tese após a banca de defesa e as devidas correções. Todavia a empresa poderá escolher outra forma de reciprocidade. Uma sugestão seria um feedback sobre o seu perfil, por meio de apresentação oral (pela pesquisadora e seu orientador) em data a ser definida conjuntamente."

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

Trata-se de uma pesquisa de estudo de caso e descritivo, com o objetivo de identificar a extensão pela qual o OBA é praticado no relacionamento entre uma empresa agroindustrial e um de seus fornecedores diretos, sob a ótica da ECT. O estudo será realizado com duas empresas, compradora e fornecedora, as quais adotam o OBA. Será aplicado um questionário aos participantes, os quais serão executivos, diretores ou gestores ligados aos departamentos de Vendas, Controladoria e Logística, pelo fato de presumir-se que essas pessoas possuem conhecimento sobre a cadeia de suprimentos e compartilhamento de informações de custos entre as empresas. Com a pesquisa documental, pretende-se obter informações para um melhor conhecimento das empresas objeto de estudo. Para tanto, serão levantadas informações em fontes públicas como revistas do setor do agronegócio e nos sites oficiais da rede mundial de computadores (internet) das empresas investigadas.

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

Os termos foram apresentados.

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
Bairro: Santa Mônica CEP: 38.408-144
UF: MG Município: UBERLÂNDIA
Telefone: (34)3239-4131 Fax: (34)3239-4335 E-mail: cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 2.927.372

Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:

As pendências foram respondidas, conforme segue abaixo:

1- Os pesquisadores relatam que participaram do projeto funcionários de duas empresas, entretanto, apresenta apenas uma declaração de instituição coparticipante. Desta forma, deve-se apresentar a declaração de instituição coparticipante das duas empresas, das quais estarão os participantes do projeto. Resposta: "Resposta: Anexado a declaração da segunda empresa (empresa Fornecedora), nome do arquivo (Declaracao_Instituicao_Coparticipante_WR.pdf) que agora se soma à declaração da empresa Compradora, onde estarão os participantes do projeto.

Para sanar tal pendência, foi feito contato por email com a empresa Fornecedora para que o gestor assinasse a declaração de coparticipação também, após a empresa Compradora ter disponibilizado o contato do Fornecedor. Após resposta do gestor e devidos esclarecimentos, o mesmo enviou a declaração assinada. Obs.: O motivo da demora em providenciar a declaração do gestor, foi porque o mesmo ficou nos EUA a trabalho por mais de 30 dias."

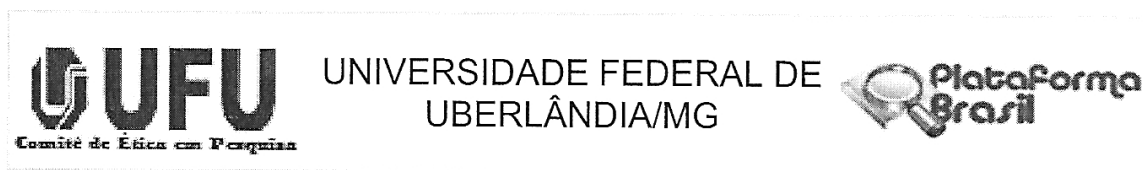
2- Explicar como os funcionários serão abordados para convite de participação no projeto.

"Resposta: Por já se ter conhecimento prévio da gestão de compras da empresa Compradora, o contato inicial foi com ela, primeiramente por email e depois por telefone. Após ter aceitado participar da pesquisa, foi agendada uma reunião para esclarecimentos iniciais, entre o pesquisador e a gestora de compras da Compradora. Nessa reunião, a gestora indicou o gestor de contas do Fornecedor para contato, mas antes ela mesma ligou para o Fornecedor, explicando sobre a pesquisa e a importância da sua participação, convidando-o a participar também. Após essa intermediação da empresa Compradora, fiz contato via telefone com a empresa Fornecedora, onde o gestor confirmou interesse em participar da pesquisa, e seguiu-se contato por email para providenciar documentação."

3- TCLE: acrescentar o tempo aproximado do participante no projeto, durante a aplicação do questionário.

"Resposta: Foi acrescentado o tempo de participação na pesquisa no TCLE e submetido na plataforma Brasil a nova versão, sendo o tempo de aplicação estimado de 60 a 90 minutos, devidamente acrescentado ao termo."

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
Bairro: Santa Mônica CEP: 38.408-144
UF: MG Município: UBERLÂNDIA
Telefone: (34)3239-4131 Fax: (34)3239-4335 E-mail: cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 2.927.372

De acordo com as atribuições definidas na Resolução CNS 466/12, o CEP manifesta-se pela aprovação do protocolo de pesquisa proposto.

O protocolo não apresenta problemas de ética nas condutas de pesquisa com seres humanos, nos limites da redação e da metodologia apresentadas.

Considerações Finais a critério do CEP:

Data para entrega de Relatório Final ao CEP/UFU: janeiro de 2019.

OBS.: O CEP/UFU LEMBRA QUE QUALQUER MUDANÇA NO PROTOCOLO DEVE SER INFORMADA IMEDIATAMENTE AO CEP PARA FINS DE ANÁLISE E APROVAÇÃO DA MESMA.

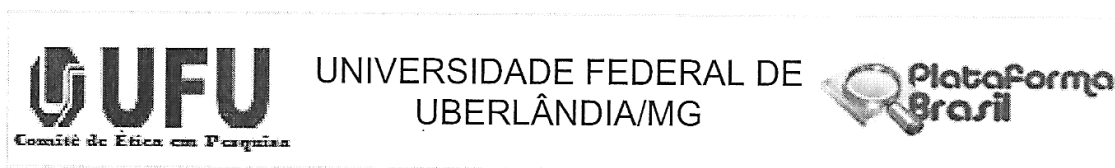
O CEP/UFU lembra que:

- a- segundo a Resolução 466/12, o pesquisador deverá arquivar por 5 anos o relatório da pesquisa e os Termos de Consentimento Livre e Esclarecido, assinados pelo Participante da pesquisa.
- b- poderá, por escolha aleatória, visitar o pesquisador para conferência do relatório e documentação pertinente ao projeto.
- c- a aprovação do protocolo de pesquisa pelo CEP/UFU dá-se em decorrência do atendimento a Resolução CNS 466/12, não implicando na qualidade científica do mesmo.

Orientações ao pesquisador :

- O Participante da pesquisa tem a liberdade de recusar-se a participar ou de retirar seu consentimento em qualquer fase da pesquisa, sem penalização alguma e sem prejuízo ao seu cuidado (Res. CNS 466/12) e deve receber uma via original do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, na íntegra, por ele assinado.
- O pesquisador deve desenvolver a pesquisa conforme delineada no protocolo aprovado e descontinuar o estudo somente após análise das razões da descontinuidade pelo CEP que o aprovou (Res. CNS 466/12), aguardando seu parecer, exceto quando perceber risco ou dano não previsto ao participante da pesquisa ou quando constatar a superioridade de regime oferecido a um dos grupos da pesquisa que requeiram ação imediata.
- O CEP deve ser informado de todos os efeitos adversos ou fatos relevantes que alterem o curso normal do estudo (Res. CNS 466/12). É papel de o pesquisador assegurar medidas imediatas

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
Bairro: Santa Mônica **CEP:** 38.408-144
UF: MG **Município:** UBERLÂNDIA
Telefone: (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4335 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 2.927.372

adequadas frente a evento adverso grave ocorrido (mesmo que tenha sido em outro centro) e enviar notificação ao CEP e à Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – junto com seu posicionamento.

- Eventuais modificações ou emendas ao protocolo devem ser apresentadas ao CEP de forma clara e sucinta, identificando a parte do protocolo a ser modificada e suas justificativas. Em caso de projetos do Grupo I ou II apresentados anteriormente à ANVISA, o pesquisador ou patrocinador deve enviá-las também à mesma, junto com o parecer aprobatório do CEP, para serem juntadas ao protocolo inicial (Res.251/97, item III.2.e).

Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_1133467.pdf	25/09/2018 19:08:44		Aceito
Outros	CARTA_RESPOSTA_DAS_PENDENCIAS_CEP.doc	25/09/2018 19:07:59	ANDERSON MARTINS	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	Projeto_Dissertacao_AndersonMartins_CEP.docx	25/09/2018 19:01:48	ANDERSON MARTINS CARDOSO	Aceito
Declaração de Instituição e Infraestrutura	Declaracao_Instituicao_Coparticipante_WR.pdf	24/09/2018 17:06:02	ANDERSON MARTINS CARDOSO	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE_Dissertacao_CEP.doc	24/09/2018 17:05:24	ANDERSON MARTINS CARDOSO	Aceito
Outros	Roteiro_entrevista_Projeto_Pesquisa_dissertacao_CEP.docx	18/06/2018 20:52:04	ANDERSON MARTINS	Aceito
Outros	Pesquisadores_curriculoLattes.docx	18/06/2018 20:27:04	ANDERSON MARTINS	Aceito
Declaração de Instituição e Infraestrutura	Declaracao_Instituicao_Coparticipante_ADM.pdf	18/06/2018 20:25:27	ANDERSON MARTINS CARDOSO	Aceito
Declaração de Pesquisadores	Termo_Compromisso_equipe_executora.pdf	18/06/2018 20:23:24	ANDERSON MARTINS	Aceito
Folha de Rosto	Folha_de_rosto.pdf	18/05/2018 14:17:09	ANDERSON MARTINS	Aceito
Outros	AndersonM_curriculo_2018.docx	17/05/2018 17:26:15	ANDERSON MARTINS	Aceito
Outros	Carta_de_Apresentacao_e_Protocolo_Etico_Pesquisa.docx	14/05/2018 14:50:54	ANDERSON MARTINS	Aceito

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
 Bairro: Santa Mônica CEP: 38.408-144
 UF: MG Município: UBERLÂNDIA
 Telefone: (34)3239-4131 Fax: (34)3239-4335 E-mail: cep@propp.ufu.br



UNIVERSIDADE FEDERAL DE
UBERLÂNDIA/MG



Continuação do Parecer: 2.927.372

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

UBERLÂNDIA, 29 de Setembro de 2018

Assinado por:

Karine Rezende de Oliveira
(Coordenador(a))

Prof.ª. Dra. Karine Rezende de Oliveira
Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos
UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
Coordenadora
Portaria SEI PROPP 22/2018

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
Bairro: Santa Mônica **CEP:** 38.408-144
UF: MG **Município:** UBERLÂNDIA
Telefone: (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4335 **E-mail:** cep@propp.ufu.br