

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DIEGO MENTOR ANDRADE GALVÃO

**CONTABILIDADE INTERORGANIZACIONAL: UM ESTUDO ENVOLVENDO
EMPRESAS DE CAMPINA GRANDE – PB**

JOÃO PESSOA – PB

2018

DIEGO MENTOR ANDRADE GALVÃO

**CONTABILIDADE INTERORGANIZACIONAL: UM ESTUDO ENVOLVENDO
EMPRESAS DE CAMPINA GRANDE – PB**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Informação contábil

Linha de Pesquisa: Informação contábil para usuários internos

Orientador: Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado.

JOÃO PESSOA – PB

2018

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

G182c Galvao, Diego Mentor Andrade.

Contabilidade Interorganizacional: um estudo envolvendo
empresas de Campina Grande - PB / Diego Mentor Andrade
Galvao. - João Pessoa, 2018.

99 f. : il.

Orientação: Aldo Leonardo Cunha Callado.

Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Contabilidade Interorganizacional. 2.
Compartilhamento de informações. 3. Relacionamento
comprador-fornecedor. I. Callado, Aldo Leonardo Cunha.
II. Título.

UFPB/BC

DIEGO MENTOR ANDRADE GALVÃO

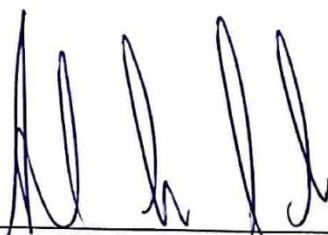
**CONTABILIDADE INTERORGANIZACIONAL: UM ESTUDO ENVOLVENDO
EMPRESAS DE CAMPINA GRANDE – PB**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de pesquisa: Informação contábil para usuários internos

Dissertação aprovada em 28 de fevereiro de 2018.

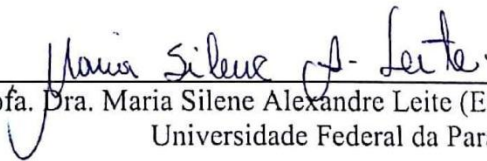
Banca Examinadora



Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado (Orientador)
Universidade Federal da Paraíba



Profa. Dra. Simone Bastos Paiva (Examinador interno)
Universidade Federal da Paraíba



Profa. Dra. Maria Silene Alexandre Leite (Examinador externo)
Universidade Federal da Paraíba

*Aos meus pais, Francisco Mentor e Eugenia
Andrade, pelas incessantes contribuições em
toda a minha vida.
Dedico.*

AGRADECIMENTOS

Sem dúvida, essa é a página mais antiga desse trabalho, pois não fosse a contribuição de todos aqui citados, nada disso seria realizado. Talvez a palavra usada não expresse o tamanho da gratidão que eu sinto, mas na falta de uma outra mais apropriada: MUITO OBRIGADO!

Ao Eterno, por todos os seus benefícios para comigo.

Aos meus pais, primeiros mestres que conheci, por me ensinarem que o conhecimento é a maior riqueza que o homem pode conquistar.

À minha família, por acreditarem e investirem na minha educação, em especial os tios Alexandre Mentor, Bernadete Galvão, Carlos Mentor, Elizabeth Galvão, Gutemberg Mentor e Nilfran Mentor.

A Ramon Trindade, pela cumplicidade, apoio e compreensão nessa jornada.

À minha amiga Professora Gislaine Fernandes, pela primeira oportunidade na Academia.

À minha professora da graduação e amiga Brasileira Sulamita, por toda a ajuda e incentivo desde o processo seletivo.

A tantos outros, amigos e familiares, pela grande sorte de tê-los no meu caminho: Minhas irmãs Caroline e Karina Mentor, minhas primas Regina Duarte e Monalisa Mattos, meus amigos Andréa Geruza, Érika Catarina, Eunice Monteiro, Gilmara Aires, Kamilla Barreto, Lamartine Gregório, Leandro Lima, Lípio Emanuel, Raquel Fernandes, Ranoika Lira, Roberto Guimarães, Rodolfo Rocha, Silvan Borborema, Sílvio Garcia e Thiago Kramer .

Aos meus colegas da turma 02, vocês foram incríveis! Em especial, a querida “Federação Campinense”: Derik Harisson, Genilda Soares, Ingrid Sena e Luciana Macedo, certamente os conhecimentos, sentimentos e emoções compartilhadas superaram o cansaço dos quilômetros percorridos.

À Rosana Andrade, Marcelo Teotônio, Ana França, Elizabeth Andrade, Kamilla Barreto e Samuel Martins, por terem aberto as portas de sua casa no período das viagens.

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB, aos professores e às secretárias que não mediram esforços para o sucesso de todos nós.

Ao meu orientador, Professor Dr. Aldo Callado, pela orientação, ensinamentos, paciência e pelo exemplo de ser humano que é.

Às professoras Dra. Simone Bastos e Dra. Silene Leite, pelas considerações na banca examinadora.

*“Vais encontrar o mundo, disse-me meu pai, à
porta do Ateneu. Coragem para a luta.”*

Raul Pompeia.

RESUMO

Ao longo dos anos, as empresas têm experimentado novas formas de relacionamento entre si, surgindo novas maneiras de coordenação, relacionamento e cooperação. Nesse contexto, a contabilidade em seus moldes tradicionais já não satisfaziam a necessidade de fornecer informações aos seus usuários, uma vez que estava restrita à realidade de uma empresa isoladamente, necessitando transpor essas barreiras para atingir esses objetivos. Nesse contexto, surge o conceito de contabilidade interorganizacional, um conjunto de práticas voltado para o compartilhamento de informações contábeis e gerenciais entre empresas participantes de uma cadeia visando a obtenção de benefícios mútuos. Dessa forma, foi realizada a presente pesquisa objetivando verificar se existe associação entre o perfil dos gestores e das indústrias e a prática de contabilidade interorganizacional no âmbito dos relacionamentos interorganizacionais de Campina Grande – PB. Como metodologia, foi utilizado uma *survey* através da aplicação de questionários. Foram obtidos 32 questionários respondidos. A análise dos dados se deu através de estatística descritiva a partir de observação de frequências e análise inferencial a partir de testes de hipóteses derivadas do objetivo geral utilizando o *software* estatístico IBM SPSS (versão 20) e teste de V de Cramer, com nível de significância de 5%. Como resultados, percebeu-se que a maior parte das empresas não compartilham informações no seu relacionamento comprador-fornecedor. Porém, entre as empresas que compartilham, houve uma predominância do compartilhamento de informações gerenciais com os compradores. A partir do teste das hipóteses, percebeu-se fatores do perfil dos gestores associados à prática de contabilidade interorganizacional, quais sejam: a área de formação, a área de atuação de o grau de relacionamento com a empresa. Os gestores proprietários tendem a compartilhar menos informações do que os gestores contratados. Algumas características das empresas, como a duração do contrato, o setor de atividade e o porte das empresas também foram consideradas associadas às práticas de contabilidade interorganizacional. Observou-se que as empresas que têm um setor de Gestão de Cadeia de Suprimentos implantado tendem a compartilhar mais informações do que as que não o tem. Semelhantemente, quanto maior o porte da empresa, maior sua tendência em compartilhar informações. A pesquisa também encontrou associação entre o compartilhamento de informações e o número de benefícios percebidos. Também foi encontrada uma associação entre a existência de um setor de cadeia de suprimentos, a duração do contrato e o porte da empresa com o volume de benefícios percebidos.

Palavras-chave: Contabilidade Interorganizacional. Compartilhamento de informações. Relacionamento Comprador-Fornecedor.

ABSTRACT

Over the years, companies have experimented with new ways of relating to each other, developing novel methods of coordination, relationship and cooperation. Accounting in its traditional forms no longer satisfied the need to provide information to its users, since it was restricted to the reality of a company in isolation, needing to overcome these barriers to achieve those goals. In this context, the concept of interorganizational accounting emerges, a set of practices aimed at the sharing of accounting and management information between participating companies in order to obtain mutual benefits. Thus, the present research was carried out in order to verify an association between the profile of the managers and industries and the practice of interorganizational accounting within the business relationships of Campina Grande - PB. As a methodology, a survey of 32 questions was utilized. Data analysis was performed through descriptive statistics based on frequency observation and inferential analysis based on general purpose hypothesis tests using the IBM SPSS statistical software (version 20) and the Cramer V test with significance level of 5%. The research revealed most companies do not share information in their buyer-supplier relationship. However, among the companies that did share, the majority of information came from suppliers to buyers. From the hypothesis test, factors of the managers' profiles associated to the practice of interorganizational accounting were perceived, namely the educational training of the manager and their relationship to the company. Companies with hired managers were more likely to share information than those managed by business owners. Some characteristics of the companies, such as the duration of the contract, the activity sector and the size of the companies were also associated with interorganizational accounting practices. Companies that have an implanted Supply Chain Management sector tend to share more information than those that do not. Similarly, larger company size corresponded with a greater tendency to share information. The research also found an association between information sharing and the number of perceived benefits. Additionally, an association was found between the existence of a supply chain sector, the duration of the contract and the size of the company with the volume of benefits perceived.

Keywords: Interorganizational Accounting. Sharing information. Buyer-Supplier relationship.

RESUMEN

Durante años, las empresas han experimentado nuevas formas de comunicarse entre sí, surgiendo nuevas maneras de coordinación, relación y cooperación. En este marco, la Contabilidad en sus moldes tradicionales ya no satisfacía la necesidad de proporcionar información a sus usuarios, ya que estaba restringida a la realidad de una empresa aislada, necesitando traspasar esas barreras para alcanzar sus objetivos. En este escenario, surge el concepto de Contabilidad Interorganizacional, un conjunto de prácticas orientado al intercambio de informaciones contables y gerenciales entre empresas participante de una cadena de beneficios recíprocos. De esta forma, fue realizada la investigación, con el objetivo de verificar si existe comunicación entre el perfil de los gestores, y de las industrias y la práctica de Contabilidad Interorganizacional en el ámbito de las relaciones interorganizacionales de Campina Grande-PB. Como metodología, fue utilizado una *survey* (encuesta) mediante la aplicación de cuestionarios. Se obtuvieron 32 cuestionarios respondidos. El análisis de los datos se dio por medio de estadística descriptiva a partir de observación de frecuencias, análisis inferencial, con pruebas de hipótesis; derivado del objetivo general, usando el *software* estadístico IBM SPSS (version 20) y prueba de V de Cramer, con nivel de significância del 5%. Como resultados, se observó que en su mayoría las empresas no comparten información en su relación comprador-proveedor. Sin embargo, entre las empresas que comparten, hubo un predominio de intercambio de información gerencial con los compradores. A partir de las pruebas de hipótesis, se observó factores del perfil de los gestores asociados a la práctica de Contabilidad interorganizacional, que son: el área de formación, el área de actuación y el grado de relación con la empresa. Los gestores propietarios han alcanzado compartir menos información que los gestores contratados. Algunas características de las empresas, como la duración de contrato, el sector de actividad y el porte de las empresas, también se consideraron asociadas a las prácticas de Contabilidad interorganizacional. Se observó que las empresas que tienen un sector de Gestión de Cadena de Suministros implantado, tienden a compartir más información que las que no tienen. De cierto modo, cuanto mayor sea el tamaño de la empresa, mayor será su predisposición a compartir información. La investigación también encontró relación entre el intercambio de información y el número de beneficios percibidos. También se encontró relación entre la existencia de un sector de cadena de suministros, la duración del contrato y el poder de la empresa con el volumen de beneficios percibidos.

Palavras-clave: Contabilidad Interorganizacional. Compartir información. Relación Comprador-Proveedor.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Caminhos da contabilidade interorganizacional	43
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Gênero dos gestores.....	51
Tabela 2 - Último grau de instrução obtido	51
Tabela 3 - Área de formação em nível superior	52
Tabela 4 - Vínculo com a empresa	53
Tabela 5 - Área de atuação na empresa	53
Tabela 6 - Existência de um setor específico de GCS.....	54
Tabela 7 - Tempo de experiência na área	54
Tabela 8 - Setor principal de atividade	55
Tabela 9 - Número de funcionários/ Porte da Empresa.....	55
Tabela 10 - Origem do capital da empresa	56
Tabela 11 - Duração de contrato.....	56
Tabela 12 - Compartilhamento de informações	57
Tabela 13 - Quantitativo de informações compartilhadas	58
Tabela 14 - Tipos de informações compartilhadas	58
Tabela 15 - Quantitativo de benefícios percebidos	59
Tabela 16 - Benefícios percebidos a partir da adoção de práticas de contabilidade interorganizacional	60
Tabela 17 – Benefícios individualizados por tipo de informação compartilhada	61
Tabela 18 - Utilização das informações compartilhadas	63
Tabela 19 - Formas de comunicação das informações	64
Tabela 20 - Barreiras para o compartilhamento de informações.....	65
Tabela 21 - Perfil dos gestores X Informações de custos compartilhadas com fornecedores..	66
Tabela 22 - Perfil dos gestores X Informações gerenciais (não-financeiras) compartilhadas com fornecedores.....	67
Tabela 23 - Perfil dos gestores X Informações de custos compartilhadas com clientes	69
Tabela 24 - Perfil dos gestores X Informações gerenciais compartilhadas com clientes.....	70
Tabela 25 Características dos gestores X Número de informações compartilhadas	71
Tabela 26 - Características dos gestores X Número de benefícios percebidos	73
Tabela 27 - Características das indústrias X Informações de custos compartilhadas com fornecedores.....	74
Tabela 28 - Características das indústrias X Informações gerenciais (não-financeiras) compartilhadas com fornecedores	75
Tabela 29 - Características das indústrias X Informações de custos compartilhadas com clientes.....	77
Tabela 30 - Características das indústrias X Informações gerenciais (não-financeiras) compartilhadas com clientes.....	77
Tabela 31 - Características das empresas X Número de informações compartilhadas	78
Tabela 32 - Características das empresas X Número de benefícios percebidos.....	80
Tabela 33 - Informação compartilhada X Número de benefícios percebidos	81

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

FIEPB	Federação de Indústrias do Estado da Paraíba
GCI	Gestão de Custos Interorganizacionais
GCS	Gestão da Cadeia de Suprimentos
IOCM	<i>Inter-organisational Cost Management</i> (Gestão de Custos Interorganizacionais)
MO	Mão-de-Obra
OBA	<i>Open-book Accounting</i>
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
1.1. Definição do problema de pesquisa	16
1.2. Objetivos	18
1.3. Justificativa	19
1.4. Hipóteses de pesquisa	20
2. REVISÃO DA LITERATURA	23
2.1. Ambiente interorganizacional	23
2.2. Relacionamentos interorganizacionais	24
2.3. Gestão da Cadeia de Suprimentos (GCS)	27
2.4. Contabilidade Interorganizacional	29
2.4.1. Práticas de Contabilidade Interorganizacional	31
2.4.1.1. <i>Open-Book Accounting</i> (OBA)	32
2.4.1.2. Gestão de Custos Interorganizacionais	35
2.4.1.3. Análise da Cadeia de Valor	36
2.4.1.4. Custeio Alvo	37
2.4.1.5. Controle do Custo Total	39
2.4.1.6. Informações qualitativas, não-financeiras e mecanismos informais de controle	39
2.5. Barreiras para implementação da contabilidade interorganizacional	41
2.6. Estudos anteriores	42
3. METODOLOGIA	47
3.1. População e amostra	47
3.2. Instrumento de coleta de dados	47
3.3. Procedimentos de coleta e análise de dados	48
3.4. Variáveis investigadas	49
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS	51
4.1. Análise descritiva	51
4.2. Análise inferencial	66
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	83
REFERÊNCIAS	86
APÊNDICE A	91

APÊNDICE B.....92
APÊNDICE C 98

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade e as formas clássicas de coordenação da hierarquia e do mercado são conceitos relacionados. Novas formas de coordenação, incluindo alianças e estreita cooperação entre empresas abriram novos desafios à forma como a contabilidade deve ser concebida e praticada.

Uma das mudanças de paradigmas mais significativas no âmbito da moderna gestão empresarial foi a concepção de que as empresas não mais competem como meras unidades autônomas, mas sim em conjunto. Nesse sentido, o sucesso de uma única empresa passa a ser dependente do sucesso da rede de empresas como um todo (LAMBERT, 2001).

A partir da década de 1980, houve uma tendência de concentração por parte das empresas em delimitar o foco em suas competências essenciais e transferência a terceiros das demais atividades outroras desenvolvidas internamente (HARLAND; LAMMING; COUSINS, 1999). Esse fato ocasionou um aumento de empresas envolvidas em relações interorganizacionais.

Nesse sentido, os estudos realizados apontam que para garantir vantagem competitiva, a empresa necessita despojar-se da visão de que ela é uma entidade individual para adotar a percepção de que ela é parte integrante (elo) de um relacionamento e apenas trabalhando em consonância com esses demais componentes poderá obter resultado satisfatório (CAGLIO; DITILLO, 2012a; ELLSTRÖM; LARSSON, 2017; LOPES et al., 2014; MEIRA; WANDERLEY; MIRANDA, 2005).

Nesse contexto, Filho et al. (2004) ressaltam que a Gestão de Cadeia de Suprimentos (GCS), tratada na literatura internacional como *Supply Chain Management*, vem sendo difundida de maneira ampla, o que leva a adoção pelas empresas de várias práticas relacionadas a esse aspecto de gestão, explorando novos espaços e contribuindo com a eficiência e eficácia das organizações participantes.

O desenvolvimento das cadeias de produção gerou a necessidade de introdução de novas ferramentas e técnicas de contabilidade gerencial ao lado dos relatórios contábeis convencionais. Majoritariamente, as práticas de contabilidade gerencial limitam-se às fronteiras legais de cada organização, não ultrapassando seus limites, o que faz com que as informações e processos também estejam limitados (KULMALA; PARANKO; UUSI-RAUVA, 2002).

A contabilidade abrange um conjunto completo de métodos e normas, os quais constituem a prática adotada pelas empresas. Esse conjunto complexo de métodos e normas

passou por uma evolução ao longo do tempo como resposta às práticas dos usuários da contabilidade e aplicação de alguns modelos teóricos. Essa experiência, motivadora dessa mudança de práticas, não foi uma vivência solitária das empresas, mas também resultou da interação de empresas individuais e outras organizações. Dessa forma, percebe-se que a contabilidade é influenciada pelo seu papel desempenhado na empresa, seja de controle ou gerenciamento (HÅKANSSON; LIND, 2006).

Dessa forma, uma temática de fundamental importância nesse sentido é a Contabilidade Interorganizacional, que trata do compartilhamento de informações entre as empresas que estão inseridas nesse contexto de relações interorganizacionais. Para Caglio e Ditillo (2012b), a contabilidade interorganizacional pode ser conceituada como o compartilhamento de informações gerenciais que possibilita as empresas conhecerem, dentro de um relacionamento, suas necessidades, dificuldades e processos, objetivando eficiência e eficácia através do desenvolvimento de ações conjuntas.

Os estudos em Contabilidade Interorganizacional têm focado principalmente em trabalhos de cunho conceitual e estudos de caso tratando sobre a implementação e uso das suas práticas, enquanto poucos focam nas percepções sobre as trocas de informações e como essas afetam a relação interorganizacional (WINDOLPH; MOELLER, 2012).

Nesse sentido, o presente trabalho busca preencher as lacunas do trabalho de Lopes (2014), no sentido de identificar a realidade de indústrias instaladas em outro estado brasileiro, investigando como se dá a prática de contabilidade interorganizacional nesse contexto, investigando ainda as barreiras que impedem a sua adoção, bem como os benefícios percebidos pelos gestores a partir dessas práticas. Espera-se que seus resultados contribuam para a literatura da contabilidade interorganizacional no sentido de fornecer *insights* de como os gestores têm adotado as práticas de contabilidade interorganizacional, bem como percebem os benefícios oriundos destas práticas.

1.1. Definição do problema de pesquisa

A gestão da cadeia de suprimentos pode ser justificada pelo pressuposto de que frente à concorrência dos mercados, poucas empresas possuem os recursos materiais e competências essenciais para manter-se crescente e competitiva (CAGLIO; DITILLO, 2012a). Dessa maneira, as empresas passam a buscar no âmbito de seus relacionamentos de comprador-fornecedor a cooperação e acordos que beneficiem todos os elos da cadeia, como o

compartilhamento de informações contábeis e gerenciais, prática tratada como contabilidade interorganizacional na literatura.

Meira, Wanderley e Miranda (2005) apresentam que as práticas de contabilidade gerencial tradicionais focam-se essencialmente na fronteira legal da empresa, o que é inadequado para obter vantagem de sinergia ao longo da cadeia de produção.

Nesse contexto, é defendida a ideia de que a criação e implementação de um sistema de informações interorganizacionais proporciona melhorias para todos os elos da cadeia de suprimentos, aumentando sua eficiência.

Essa ideia remonta àquela defendida pelos teóricos da teoria da contingência, que afirmam que as organizações necessitam se adequar às mudanças para melhorar o seu gerenciamento. Dessa forma, à medida que as organizações mudam o seu modelo de gerenciamento, a contabilidade precisa acompanhar essa mudança para oferecer melhores bases que ajudem a tomada de decisão e ofereçam melhores ferramentas de controle (DONALDSON, 2015).

Nesse contexto em que se torna cada vez mais difícil a percepção dos limites organizacionais, a contabilidade gerencial emerge como uma ferramenta capaz de dar suporte a essas novas formas organizacionais existentes, trazendo apoio aos relacionamentos interorganizacionais. Um tema de extrema relevância nesse contexto trata da “abertura, ou compartilhamento das informações”, tratado na literatura internacional como Contabilidade Interorganizacional (*Interorganisational Accounting*).

Pelo exposto, pode-se perceber que para que se possa obter todos os benefícios oriundos da cadeia de suprimentos, as empresas precisam colaborar entre si compartilhando informações contábeis e gerenciais, reforçando a relação interorganizacional e sua eficiência. Lopes et al. (2014) afirmam que ainda que o gestor detenha conhecimento suficiente dos benefícios advindos das práticas de GCS, dentre elas a de Contabilidade Interorganizacional, não são todas as empresas que conseguem adotá-las e gerenciá-las.

Os estudos associados à contabilidade interorganizacional, mesmos os mais atuais, afirmam que as pesquisas acerca da temática ainda são muito incipientes e escassas (CAGLIO, 2017; DEKKER, 2003, 2016; ELLSTRÖM; LARSSON, 2017; HÅKANSSON; LIND, 2006; LOPES et al., 2014).

Desas forma, atendendo a chamada de várias pesquisas, é necessário que outras investigações possam ser realizadas visando um melhor conhecimento acerca dessas práticas,

no sentido de descobrir quais são e como são implementadas, seus benefícios, suas dificuldades de implementação, dentre outros aspectos.

Lopes et al. (2014) encontraram aspectos do perfil dos gestores e características das indústrias que estavam associadas à adoção de práticas de contabilidade interorganizacional da região metropolitana do Recife. Como sugestão de novas pesquisas, os autores sugeriram a realização desses cruzamentos de dados em outras regiões do país visando um melhor conhecimento do comportamento desse fenômeno.

Considerando a relevância dessa temática, e o volume de publicações disponíveis na literatura, o que amplia a possibilidades de pesquisa nesse sentido, levantou-se a seguinte questão de pesquisa: Existe associação entre o perfil dos gestores e das indústrias e a prática de contabilidade interorganizacional, bem como a percepção de seus benefícios no âmbito dos relacionamentos interorganizacionais de Campina Grande - PB?

1.2. Objetivos

O objetivo geral da pesquisa é verificar se existe associação entre o perfil dos gestores e das indústrias e a prática de contabilidade interorganizacional, bem como a percepção dos seus benefícios no âmbito dos relacionamentos interorganizacionais de Campina Grande – PB.

São objetivos específicos desse trabalho:

- Identificar os principais aspectos do perfil dos gestores das indústrias inseridas em relações interorganizacionais de Campina Grande;
- Identificar as principais características das indústrias inseridas em relações interorganizacionais de Campina Grande;
- Analisar as informações compartilhadas através da prática de contabilidade interorganizacional;
- Analisar as utilizações e barreiras que levam as empresas a adotar (ou não) as práticas de contabilidade interorganizacional; e
- Analisar os possíveis benefícios percebidos pelos gestores quanto à prática de contabilidade interorganizacional das empresas de Campina Grande.

1.3. Justificativa

As relações interorganizacionais constituem premissas subjacentes para a manutenção da cadeia de suprimentos e para que elas sejam estabelecidas, é necessário a abertura das informações contábeis e gerenciais entre as empresas que compõem uma determinada cadeia de suprimentos. Apesar da relevância dessa temática, pouca atenção tem sido disponibilizada por parte das pesquisas em contabilidade (DEKKER, 2003; ELLSTRÖM; LARSSON, 2017).

Suomala et al. (2010) atentam para o fato de que as pesquisas sobre a temática da contabilidade interorganizacional necessitam de aprofundamento no sentido de fornecer uma maior complementação nos aspectos que dizem respeito aos processos, procedimentos e aplicação no real contexto das empresas.

Os estudos em Contabilidade Interorganizacional têm focado principalmente em trabalhos de cunho conceitual e estudos de caso tratando sobre a implementação e uso das práticas de contabilidade interorganizacional, e poucos focam nas percepções sobre as trocas de informações e como essas afetam a relação interorganizacional (WINDOLPH; MOELLER, 2012). Nesse sentido, o presente trabalho busca preencher essa lacuna.

Dando continuidade às pesquisas realizadas, a presente pesquisa justifica-se por contribuir com os achados empíricos no Brasil acerca da temática, proporcionando uma extensão a esses resultados, dado o grande número de possibilidades de estudo na área ainda pouco explorada no Brasil (MEIRA; WANDERLEY; MIRANDA, 2005; HOLANDA, 2006; LOPES et al., 2014).

Esse trabalho justifica-se também por atender a chamada dos pesquisadores da área de contabilidade interorganizacional, por ser uma temática nova (os primeiros trabalhos datam do início da década de 1990), possuindo muitas possibilidades de pesquisa ainda em fase exploratória, cuja literatura ainda é caracterizada por incipiente e escassa (CULLEN; MEIRA, 2010; MEIRA et al., 2010).

A presente pesquisa também é justificada por propor uma continuidade dos resultados da pesquisa de Lopes (2014), que investigou as práticas de gestão da cadeia de suprimentos, dentre elas a de contabilidade interorganizacional, na região metropolitana de Recife, no sentido de realizar investigações em outros estados, como também a percepção dos benefícios dessas práticas por parte dos gestores.

Justifica-se ainda por ser realizado em indústrias instaladas na cidade de Campina Grande, segundo pólo industrial do estado da Paraíba, consolidando principalmente os setores de calçado e têxtil, que juntos empregam mais de 40% de colaboradores do setor industrial, o

que representa aproximadamente 10% do trabalho formal do município. A indústria campinense assumiu um papel preponderante tanto no estado como na região Nordeste. A indústria calçadista, por exemplo, concentra mais de 50% de todo o emprego formal desse segmento no estado, além de concentrar 10% dos estabelecimentos do segmento no Nordeste. Juntamente com os outros diversos ramos industriais, garante-se a manutenção de emprego industrial na faixa de 30%, média superior à do estado, da região e do país. Esses números mostram a relevância do setor industrial de Campina Grande (FIEPB, 2016; PEREIRA, 2016).

Dessa forma, a presente pesquisa contribuirá com a literatura de contabilidade interorganizacional, fornecendo uma melhor compreensão do fenômeno estudado no âmbito brasileiro. Buscará também fomentar o debate e discussões sobre a temática e o desenvolvimento de novas pesquisas a partir de uma investigação empírica de uma realidade de parte do cenário interorganizacional no Brasil, bem como para o aumento da competitividade das empresas Campina Grande a partir da investigação da existência de práticas de contabilidade interorganizacional adotadas por empresas instaladas nessa região.

1.4. Hipóteses de pesquisa

As relações empresariais e por consequência, o fluxo das informações compartilhadas, devem basear-se em um nível de confiança mútua para que a cooperação se estabeleça. A ausência da confiança dos participantes de uma cadeia poderia resultar em uma barreira para o compartilhamento de informações, tendo em vista que haveria o receio de um possível comportamento oportunista de algum agente.

No trabalho de Kajüter e Kulmala (2005), os autores investigaram o sucesso e as falhas do compartilhamento de informações em um ambiente de cadeia de suprimentos. As causas que explicaram o sucesso do compartilhamento de informações, além das características gerais (a exemplo do tamanho da empresa, grau de concorrência), estavam associadas a fatores sociais, como o compromisso dos membros da cadeia e a confiança mútua, sendo necessário para isso a certeza que todos os envolvidos ganhariam benefícios nesse relacionamento. A falta de percepção de benefícios do compartilhamento de informações foi apontada como uma barreira para a abertura das informações.

Essa ideia é ratificada no trabalho de Romano e Formentini (2012), que afirmam que as empresas se dispõem a compartilhar suas informações quando se certificam dos benefícios obtidos por essa decisão. Kajüter e Kulmala (2005) também citam a ausência de benefícios

como uma barreira para o compartilhamento de informações. A percepção unilateral de benefícios também é tratada no trabalho de Camacho et al. (2014) e Souza e Rocha (2009).

Como pode ser observado, é recorrente na literatura da contabilidade interorganizacional, que remete à ação colaborativa de empresas, a percepção justa de benefícios para que possa funcionar corretamente. Não basta que apenas um elo do relacionamento interorganizacional perceba benefícios, mas estes devem fluir de maneira igualitária para todos os participantes.

O tamanho da empresa também é tratado na literatura como um influenciador do compartilhamento de informações, uma vez que as empresas maiores possuem sistemas de contabilidade mais avançados e dessa forma podem gerar dados mais confiáveis, o que facilita o compartilhamento dessas informações (KAJÜTER; KULMALA, 2005; LOPES et al, 2014).

De acordo com Caglio e Ditillo (2012a), o tamanho das empresas tem efeito na implementação das práticas de contabilidade interorganizacional, visto que as grandes empresas, por possuírem melhores recursos financeiros e humanos, mantêm um melhor sistema de contabilidade, possibilitando uma maior troca de informações contábeis e gerenciais.

Dessa forma, pode-se perceber que são características das indústrias, tais como porte e uso de tecnologia que influenciam a adoção de práticas de contabilidade interorganizacional

Sendo assim, foram desenvolvidas as seguintes hipóteses de pesquisa:

H1: Existe associação entre aspectos do perfil dos gestores e as práticas de contabilidade interorganizacional.

A partir dessa hipótese, foram desenvolvidas as seguintes hipóteses alternativas:

H1a: Existe associação entre os aspectos do perfil dos gestores das empresas e as práticas de contabilidade interorganizacional.

H1b: Existe associação entre o perfil dos gestores e o volume de informações compartilhadas.

H1c: Existe associação entre os aspectos do perfil dos gestores e o volume de benefícios percebidos.

H2: Existe associação entre as características das indústrias e as práticas de contabilidade interorganizacional.

A partir dessa hipótese, desenvolveram-se as seguintes hipóteses alternativas:

H2a: Existe associação entre as características das indústrias e o compartilhamento de informações.

H2b: Existe associação entre as características das indústrias e o volume de informações compartilhadas.

H2c: Existe associação entre as características da empresa e o volume de benefícios percebidos.

H3: Existe associação entre o compartilhamento de informações e o volume de benefícios percebidos.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Ambiente interorganizacional

A maneira como as empresas existem e se relacionam com outras organizações está mudando nas últimas décadas. Håkansson e Lind (2006) afirmam que os relacionamentos entre organizações têm se desenvolvido de forma mais organizada e apontam dois fatores que têm evidenciado essa mudança: a quantidade crescente de investigações empíricas e o desenvolvimento de ferramentas gerenciais voltadas para o ambiente interorganizacional.

O primeiro indicador é a quantidade de resultados empíricos sendo realizados chamando a atenção para essa realidade. Esses foram realizados em indústrias de diversos setores nas principais regiões geográficas do mundo (Ásia, Austrália, Europa e EUA), o que indica que esse é um fenômeno geral (HÅKANSSON; LIND, 2006).

De fato, as pesquisas acerca dos relacionamentos interorganizacionais têm chamado atenção de diversos autores, seja por explorar as vantagens que este tipo de relacionamento pode trazer, mas também o lado oposto, como seu insucesso diante de barreiras como a questão da falta de confiança entre empresas.

Um outro indicador, também comentado por Håkansson e Lind (2006), diz respeito ao desenvolvimento de ferramentas gerenciais relacionadas com o relacionamento interorganizacional das empresas, como é o caso da metodologia *Just-in-time*, onde há a promoção das relações entre empresas visando eliminar os desperdícios de tempo nas cadeias de produção. É o caso também do Controle Total da Qualidade, que objetiva o incremento da qualidade total através da aplicação de um padrão que seja capaz de abranger todas as etapas da produção, envolvendo várias empresas nesse processo produtivo e outras ferramentas gerenciais específicas para gestão de compras e relacionamento com os clientes.

Seja qual for a configuração do relacionamento interorganizacional, todos estão em conformidade que a necessidade da gestão do conhecimento entre seus membros leva as organizações ao alcance dos objetivos mais rapidamente do que se essas empresas trabalhassem individualmente (ALVES et al., 2013).

Essa visão parte do pressuposto que as organizações não possuem em si todos os recursos necessários à sua existência e, portanto, são interdependentes para o desenvolvimento total de suas atividades. Explorar, conhecer e melhorar todos os pontos dessa interdependência levaria a uma relação de ganha-ganha em todo o relacionamento.

Por muito tempo, sobretudo no que diz respeito às pesquisas de campo sobre a temática dos relacionamentos interorganizacionais, muitos trabalhos permaneceram direcionados na escolha da forma de uma relação, sem preocupar-se necessariamente como se realizava a gestão desse relacionamento. Dekker (2016) afirma que a contabilidade pode desempenhar um papel fundamental na gestão desses relacionamentos, uma vez que os processos de gestão têm extrapolado os limites da organização, fazendo com que os processos de planejamento e controle fluam de uma organização para outra, como uma adequação da informação contábil.

A relação entre empresas de certo sempre existiu, porém, observando os estudos disponíveis na literatura, pode-se perceber que nos últimos anos existe uma acentuação dessa configuração com vistas à criação de valor, fidelização de clientes e inovação das cadeias de suprimento a partir de sua gestão.

Existe uma literatura cada vez mais crescente que examina essas relações que, em suma, objetivam levar as empresas a adquirirem vantagem competitiva a partir do desenvolvimento de ações colaborativas. O próximo capítulo trata sobre essas discussões na literatura.

2.2. Relacionamentos interorganizacionais

Castells (2005) afirma que houve uma reestruturação da economia na década de 1980 que induziu as empresas a reorganizarem suas estratégias, difundindo algumas formas organizacionais (algumas já eram praticadas em alguns países). O mesmo autor afirma que essas transformações convergiram para fundir vários processos que ainda que diferentes e independentes, mas mantendo-se inter-relacionados.

Para que pudessem adaptar-se às condições marcadas pela imprevisibilidade, as empresas passaram a modificar seu modelo organizacional, antes marcado pela centralização de tarefas e agora ligado à interligação das empresas. Nesse sentido, Castells (2005) destacou algumas tendências que passaram a ser perceptíveis nesse processo de mudança, a saber: a organização passou a focar não a tarefa, mas o processo; a hierarquia passou a ser horizontalizada; o desempenho passou a ser mensurado pela satisfação do cliente; o contato entre fornecedores e clientes foi maximizado e fortalecido o treinamento de funcionários em todos os níveis.

Ao longo do tempo, as empresas passaram por várias mudanças na sua maneira de fazer negócios, para atender as novas exigências de mercado, melhorar o desempenho em cadeia e manter-se sustentável frente ao acirramento da concorrência. É nesse contexto que vários autores abordam os relacionamentos interorganizacionais, o compartilhamento de informações, o compartilhamento de riscos, a colaboração e a integração de processos como um caminho de grande relevância para obtenção de vantagem competitiva (GOHR et al., 2015).

Souza e Rocha (2009) afirmam que o reconhecimento desses relacionamentos interorganizacionais, com atividades sendo desenvolvidos de maneira interna e externa à empresa é de fundamental importância para a gestão das organizações, uma vez que essas ações constituem uma estratégia que além de mitigar possíveis ameaças, pode possibilitar o vislumbre de inúmeras oportunidades.

A atividade produtiva das empresas compreende várias atividades interligadas, e por assim estarem, são dependentes do desempenho umas das outras. Caso seja identificado um desempenho insatisfatório em algum elo a montante da cadeia, os demais elos a jusante sofrerão reflexos desse mal desempenho. Uma má gestão e/ou controle de custos de um fornecedor poderá afetar os custos de aquisição da empresa compradora, que será refletido no preço de venda pago pelo consumidor final. Essas mesmas observações são válidas para a qualidade do material utilizado, o nível de qualificação da mão-de-obra, a tecnologia, dentre outros fatores. Souza e Rocha (2009) apontam que um controle conjunto desses fatores entre as empresas inseridas em relacionamentos pode ser capaz de trazer ganhos e evitar perdas.

Alguns autores, a exemplo de Gohr et al. (2015), reforçam que a opção por entrar em uma relação interorganizacional pode gerar um alto nível de insatisfação, uma vez que as taxas de fracasso desses relacionamentos são muito altas em geral pela dificuldade manter uma sinergia na maneira do trabalho.

É nesse contexto que surge a necessidade de novas ferramentas de gestão e controle (dentre elas a contabilidade) que possam ser úteis e aplicáveis em um contexto de relacionamento de empresas, transpondo a visão tradicional de gestão centrada em uma só organização.

Para que um relacionamento interorganizacional funcione e alcance seus objetivos, é relevante nesse sentido a questão da confiança nos relacionamentos, tratada em vários trabalhos da temática das relações interorganizacionais (ALVES et al., 2013; CAMPOS et al., 2016; COOPER; SLAGMULDER, 1999; FARIAS et al., 2016; LOPES; CALLADO, 2017).

Se a empresa não tem confiança nos seus parceiros, a relação interorganizacional poderá ser prejudicada, uma vez que o ambiente não será propício para o intercâmbio de informações que, por exemplo, poderá prejudicar a gestão de custos interorganizacionais ou o desenvolvimento conjunto de produtos.

Para que o relacionamento entre empresas seja satisfatório são necessárias quatro características: interdependência, estabilidade, cooperação, perspectiva de benefícios mútuos e confiança (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Essas características serão detalhadas a seguir.

Conforme Souza e Rocha (2009), a interdependência compreende a dependência mútua entre as empresas, de modo que uma não consegue completar sua atividade produtiva sem a participação da outra. A visão da interdependência pode ser ilustrada pelo relacionamento comprador-fornecedor. Quanto maior a dependência entre a empresa e seus fornecedores, maior a relação de interdependência.

A confiança compreende a certeza ou mesmo a ausência de dúvidas quanto ao relacionamento existente entre as empresas. Quanto mais confiança, mais sinergia nas operações. Souza e Rocha (2009) afirmam que a estabilidade, a cooperação e a percepção de benefícios mútuos podem fortalecer a confiança.

A estabilidade pode ser definida como o nível de comprometimento entre os elos do relacionamento interorganizacional e pode ser mensurado a partir de alguns fatores, como a regularidade das ações conjuntas, o tempo de relacionamento, dentre outros (SOUZA; ROCHA, 2009). Entende-se nessa visão que quanto mais frequente o relacionamento interorganizacional, mais estável será o relacionamento, que proporciona um melhor alcance de objetivos.

A cooperação, como o próprio nome já sugere, indica as ações mútuas e colaborativas que as empresas desenvolvem entre si, seja para gerir seus custos ou atingir objetivos comuns, por exemplo. Souza e Rocha (2009) simplificam esse conceito ao definir que a cooperação é antônimo da competição.

A partir da necessidade de gerenciar as tarefas de âmbito interno e externo da organização, os controles e as ações colaborativas, surgiu a temática da gestão da cadeia de suprimentos, que será tratada a seguir.

2.3. Gestão da Cadeia de Suprimentos (GCS)

Por várias vezes, a literatura acerca dos relacionamentos interorganizacionais causa alguma confusão devido a variedade de termos utilizados no contexto da gestão de cadeia de suprimentos, quais sejam: “cadeia de suprimentos”, “cadeia de valor” e “redes” (CULLEN; MEIRA, 2010). Com o intuito de esclarecê-los, esses termos terão uma breve discussão no início desse tópico.

O termo “cadeia de suprimentos” faz referência às empresas que estão envolvidas em processos e atividades para geração de valor em forma de produtos ou serviços prestados. É importante ressaltar que essa definição não apresentava essa abrangência inicialmente, uma vez que evoluiu da inclusão de tão somente processos internos e atividades para a consideração de diferentes grupos e empresas operando em uma rede, envolvendo não só o fluxo de materiais, mas também o de informações compartilhadas dentro e fora dos limites organizacionais dessas empresas (CULLEN; MEIRA, 2010).

Até a primeira metade do século XX, as empresas operacionalizavam em âmbito interno todas as suas operações necessárias à produção e distribuição de seus produtos. Após as mudanças oriundas da globalização, alguns aspectos tais como a competitividade, as inovações tecnológicas e a complexidade dos produtos exigiram das empresas a execução parcial dessas operações.

Dessa forma, as empresas optaram por comprometer-se com suas competências essenciais e transferir para terceiros atividades que antes eram desenvolvidas internamente, o que levou essas empresas a envolver-se cada vez mais em arranjos empresariais, aumentando as cadeias de suprimento.

A cadeia de suprimentos compreende uma rede organizacional com ligações em dois sentidos: para trás e para frente. O sentido para trás, refere-se aos elos antecedentes (fornecedores e fornecedores dos fornecedores), ao passo que o sentido pra frente, refere-se aos elos subsequentes (clientes, distribuidores e consumidores finais).

O fato de comprar matéria-prima de seus fornecedores e vender produtos finais aos seus clientes obrigatoriamente insere a empresa em uma cadeia de suprimentos, pois esta em determinado momento é fornecedor e cliente. No entanto, fazer a gestão dessa cadeia de suprimentos é onde encontra-se o diferencial do processo. Meira et al. (2010) afirmam que a Gestão da Cadeia de Suprimentos (*Supply Chain Management*) tem sido reconhecida pelo seu potencial de gerar vantagem competitiva para as empresas que a executam. Dessa forma, para

que a empresa permaneça competitiva, primeiramente deve enxergar-se como um elo da cadeia e depois trabalhar para a eficiência da ligação desses elos.

É através da análise dos elos que compõem a cadeia de suprimentos que o gestor pode avaliar onde pode haver aumento de valor (diferenciação) ou redução dos custos (liderança de custos) (PORTER, 1989). A gestão da cadeia de suprimentos compreende além das atividades e processos individuais, mas também toda a integração de processos e fatores integrados à cadeia, quais sejam: fornecedores, produtos, informação, e outros (LAMBERT; DASTUGUE, 2005).

Corroborando com as conceituações apresentadas, Viana Júnior e Silva (2014) acrescentam que a gestão da cadeia de suprimentos deve manter o foco na integração de todos os processos, mesmo aqueles que envolvem fornecedores, clientes e consumidores finais. O envolvimento dos recursos e informações organizacionais e a qualidade de relacionamento entre os atores desse processo são primordiais para o sucesso da gestão.

Lopes et al. (2014) sintetizam o conceito de gestão de cadeia dos suprimentos definindo-a como “as ações desenvolvidas por uma cadeia de suprimentos buscando essa otimização conjunta de tempo e recursos”. A aplicação da GCS deve levar em consideração sete princípios, quais sejam:

1. Começar pelo consumidor, ou seja, entender os valores e desejos dos consumidores;
2. Gerenciar ativos de logística através da cadeia de produção e não apenas da própria organização;
3. Organizar o gerenciamento do cliente;
4. Integrar vendas e planejamento das operações;
5. Alavancar a manufatura e o fornecimento de recursos;
6. Ter o foco da gestão voltado para as alianças estratégicas e gerenciamento de relacionamentos; e
7. Desenvolver medidas de performance direcionadas pelos clientes (COPACINO, 1997, p. 17–18).

Nesse sentido, Meira et al. (2010) acrescentam que as cadeias de suprimento são benéficas para as empresas que delas participam, tendo em vista todas as vantagens que podem ser adquiridas.

No entanto, essa não parece ser uma prática de fácil criação, desenvolvimento e apoio, uma vez que é dependente de outros fatores, como tempo considerável de aplicabilidade da prática, empenho, compromisso e confiança entre os elos que compõem a cadeia.

No que concerne à troca de conhecimentos, Ryoo e Kim (2015) explicam que a obtenção do acesso ao conhecimento do parceiro é uma razão importante para fazer parte de uma cadeia de suprimentos. Dessa forma, as empresas participantes de uma cadeia de suprimentos desenvolvem o conhecimento por meio da combinação das informações

complementares existentes sugerindo a possibilidade de ganhos mútuos através dessa união de forças individuais.

Várias são as práticas de GCS adotadas pelas empresas. Lopes et al. (2014) fizeram um levantamento dessas práticas identificadas na literatura: análise da cadeia de valor, compartilhamento de informações, compartilhamento de tecnologia, coordenação de planos de longo prazo, custeio alvo, custeio baseado em atividades (ABC), custo da qualidade, custo total de propriedade (TCO), engenharia reversa, estoque gerido pelo distribuidor (DMI), estoque gerido pelo fabricante (VMI), gestão logística, intercâmbio eletrônico de dados (EDI), *markup* reverso, planejamento e desenvolvimento de novos produtos, processo orçamentário conjunto e terceirização.

A necessidade de aplicação da gestão da cadeia de suprimentos surgiu a partir da percepção das organizações no sentido de que uma melhoria nos seus processos internos seria insuficiente frente às novas demandas do mercado. Sendo assim, teria que se buscar algo que pudesse promover uma melhoria concomitante entre os elos da cadeia, tornando-a mais competitiva frente o mercado (LI et al., 2005).

Para que essas empresas alcancem uma melhor forma de administrar, várias práticas de gestão de cadeia de suprimentos foram criadas e implementadas, dentre elas a contabilidade interorganizacional, foco central desse trabalho que será tratado a seguir.

2.4. Contabilidade Interorganizacional

Alguns fatores, tais como o aumento da competitividade e pressão por resultados levaram as empresas a terceirizar boa parte das suas atividades, fortalecendo os relacionamentos interorganizacionais. Essas novas formas de cooperação demandaram uma adaptação das informações contábeis utilizadas nos processos gerenciais, antes voltados apenas para o ambiente interno, e agora necessitando uma atenção para essas relações que ultrapassam o limite das organizações (CULLEN; MEIRA, 2010; LOPES, CALLADO, 2017).

A temática acerca da contabilidade interorganizacional tem despertado o interesse de muitos estudos nas duas última décadas. Esses estudos contribuíram para a identificação de uma vasta quantidade de técnicas contábeis e mecanismos de controle utilizados pela contabilidade interorganizacional, sendo baseados em informações de cunho financeiro e não-financeiro e compreendendo metodologias formais e informais (HÅKANSSON; LIND, 2006).

Uma variedade de termos tem sido utilizada na literatura para tratar da contabilidade interorganizacional, e por isso pode-se dizer que esta é confusa e necessita de uma classificação mais simples. São exemplos de tais termos: contabilidade da cadeia de suprimentos (*supply chain accounting*), gestão de custos interorganizacionais (*inter-organisational cost management* – IOCM), contabilidade e coordenação de redes (*accounting and network coordination*). Para Cullen e Meira (2010), essa variedade de nomenclaturas e falta de clareza na classificação são indicativos de quanto novo é esse campo de pesquisa.

A prática do compartilhamento de informações, ou contabilidade interorganizacional, tem se demonstrado necessária no processo de gestão colaborativa das organizações (CAGLIO; DITILLO, 2012b).

Em um contexto em que as empresas não desenvolvem a totalidade das suas atividades sozinhas, evidencia-se a necessidade de novas ferramentas de controle e apoio a tomada de decisões que supram essa necessidade que extrapola os limites das empresas, proposta da contabilidade interorganizacional.

Lopes et al. (2014) conceituam a contabilidade interorganizacional como sendo

o compartilhamento de informações gerenciais, que busca levar ao conhecimento das empresas, membros de uma cadeia de suprimentos, suas necessidades, desenvolvimento de processos e dificuldades, além de outros pontos, com o objetivo de que uma vez conhecedoras uma das outras, possam atuar em conjunto buscando a eficiência e eficácia.

Para Caglio e Ditillo (2012b), a contabilidade interorganizacional pode ser entendida como uma estratégia que conduz a cooperação de empresas pertencentes a uma cadeia de suprimentos por meio do compartilhamento de informações que podem ser financeiras ou gerenciais.

Esses conceitos, em essência, trazem a ideia do objetivo da contabilidade interorganizacional: compartilhamento de informações que visa a melhoria de processos, envolvendo planejamento, gestão de custos, controle, dentre outros. De acordo com a definição dos autores, pode-se compreender que a contabilidade interorganizacional pode ser definida como uma estratégia de cooperação entre empresas a partir do compartilhamento de informações contábeis e gerenciais, independente de sua natureza financeira ou gerencial.

Lopes et al. (2014) investigaram quais as informações são compartilhadas na cadeia de suprimentos e descobriram que este fluxo se dá através de informações de cunho financeiro e não-financeiro, identificando as seguintes: informações de custos dos produtos, variações entre orçamento planejado e o real, taxa de rendimento padrão (lucro), retrabalhos, ciclo de

tempo, demonstrações contábeis projetadas, avaliação de desempenho de cadeia e previsões de demanda.

O papel da confiança também é destacado nas pesquisas como relevante para o processo de compartilhamento de informações, sendo essa uma condição necessária para a geração de benefícios advindos das práticas da contabilidade interorganizacional (CULLEN; MEIRA, 2010; DEKKER, 2003).

A ausência de confiança nos relacionamentos, como já retratado nesse trabalho, constitui uma barreira para a sinergia das atividades, influenciando a transparência das informações compartilhadas ou até mesmo constituindo a impossibilidade de se efetivar esse compartilhamento.

A temática da contabilidade interorganizacional tem recebido atenção da academia, o que resultou em investigações empíricas em diferentes indústrias e países ao redor do mundo. Esses resultados apontam para uma ampla sucessão de técnicas, métodos e mecanismos de controles contábeis que têm sido utilizados no âmbito da contabilidade interorganizacional. Sendo assim, pode-se dizer que a contabilidade interorganizacional é utilizada para o controle das operações visando uma melhoria da eficiência e eficácia interorganizacional (HÅKANSSON; LIND, 2006).

O foco nas colaborações intensivas e de longo prazo entre clientes e fornecedores relaciona-se com uma série de práticas de contabilidade interorganizacional, destacando-se: *open-book accounting*, cálculo de custo alvo, gestão interorganizacional de custos, contabilidade da cadeia de valor, custo total de propriedade, mensuração não-financeira e mecanismos de controle informal (HÅKANSSON; LIND, 2006).

Essas práticas serão discutidas no próximo tópico.

2.4.1. Práticas de Contabilidade Interorganizacional

A literatura a respeito da contabilidade interorganizacional trata o tema das relações diádicas como as relações verticais dentro de uma cadeia de suprimentos e as relações horizontais entre empresas que têm como alvo os mesmos clientes (HÅKANSSON; LIND, 2006).

É nesse contexto de ações colaborativas e relacionamentos interorganizacionais que se desenvolvem as práticas de contabilidade interorganizacional, que não envolvem tão somente a divulgação de informações, mas que podem ser classificadas de acordo com a sua utilidade.

Essas colaborações de longo prazo entre empresas, envolvendo clientes e fornecedores, possuem associação com várias práticas de contabilidade interorganizacional, como o *open-book accounting*, análise da cadeia de valor, custeio alvo, controle de custos totais, e informações qualitativas, não-financeiras e mecanismos informais de controle (CULLEN; MEIRA, 2010; HÅKANSSON; LIND, 2006).

Pelo exposto, a contabilidade interorganizacional envolve várias práticas que possibilitam o compartilhamento das informações dentro da cadeia de suprimentos, que serão discutidas em seguida.

2.4.1.1. *Open-Book Accounting* (OBA)

Open-Book Accounting (OBA) é uma técnica de contabilidade interorganizacional que inicialmente esteve associada às companhias japonesas e gradativamente foi se espalhando ao redor do mundo (CULLEN; MEIRA, 2010). O significado na língua portuguesa remete à abertura dos livros contábeis, que exprime justamente esse compartilhamento das informações de contabilidade para os parceiros da empresa.

Uma outra definição para *Open-Book Accounting* pode ser o intercâmbio sistemático de informações contábeis e gerenciais entre parceiros comerciais legalmente independentes para além das fronteiras corporativas que, de outra forma, seriam mantidas em segredo (HOFFJAN; KRUSE, 2006; KAJÜTER; KULMALA, 2005; MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001).

Open-book Accounting pode ser considerado ainda uma estratégia de cooperação de compartilhamento de informações dentro da cadeia de suprimentos, onde cada empresa participante fornece de maneira transparente para fornecedores e clientes as suas informações de custos. Espera-se com a adoção dessa prática que as empresas possam reduzir seus custos, melhorar a comunicação interempresarial e fornecer informações de cálculos de custos (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001).

Håkansson e Lind (2006) definem OBA como uma técnica contábil de divulgação de dados de custo para uma determinada contraparte, tais como: matérias-prima, mão de obra direta e indireta, despesas gerais de fabricação, despesas administrativas, embalagem, transporte, garantia, gastos com pesquisa e desenvolvimento, lucratividade, dentre outros.

O interesse do comprador na divulgação dos dados do fornecedor é adquirir conhecimento dos processos destes e assim desenvolver atividades conjuntas com os demais

participantes da cadeia de suprimentos objetivando a redução de custos (ROMANO; FORMENTINI, 2012).

Em um sentido mais prático, OBA pode ocorrer também a partir de uma motivação unidirecional, por exemplo quando um cliente forte impõe a seus fornecedores a divulgação dos seus dados contábeis (CULLEN; MEIRA, 2010; HÅKANSSON; LIND, 2006). Nesse caso, o compartilhamento de informações ocorre do fornecedor ao comprador.

Nesse caso, pode-se entender a prática do OBA também como uma motivação unidirecional, onde o outro compartilha a informação visando alguma vantagem (aumento de vendas ou promoção da marca em virtude da visibilidade do comprador, por exemplo). A implementação do OBA também pode ser algo colaborativo entre vários componentes da cadeia, desde que haja a percepção de benefícios mútuos.

A partir desses conceitos, pode-se perceber que o OBA é em síntese a divulgação de informações contábeis e gerenciais (que em uma outra configuração seriam mantidos em sigilo) entre as empresas participantes de um relacionamento. Também percebe-se que essa divulgação de informações pode ser tanto de caráter voluntário dentro de uma cadeia de suprimentos, como também pode ser de caráter coercitivo, quando um participante impõe essa divulgação para os participantes menores.

A divulgação desses dados permite aos participantes da relação a identificação de áreas fragilizadas para a tentativa de implementação de melhorias de eficiências. Essas melhorias alcançando cada elo ajuda na melhoria da relação como um todo.

O objetivo principal do OBA, conforme Romano e Formentini (2012), é de proporcionar a colaboração entre os participantes de modo que trabalhem em sinergia para alcançar a eliminação de desperdícios e juntos agreguem valor em suas atividades. Dessa forma, pode-se perceber que o OBA não pode ser entendido apenas como uma ferramenta de redução de custos, mas sim como uma abordagem de melhoria de uma relação empresarial para aquisição de vantagem competitiva.

Agndal e Nilsson (2010) afirmam que o compartilhamento das informações, outrora confidenciais, contribuem para o aumento dos níveis de confiança, compromisso e cooperação entre os participantes de uma relação empresarial. Isso pode ser ilustrado na suavização de tensão em uma negociação de preços. Reduzindo a assimetria de informação existente na relação, há um fortalecimento da confiança na relação.

Porém, apesar dos benefícios citados, a literatura também comporta trabalhos que apresentam um viés negativo na implementação do OBA, onde essa transparência pode gerar

problemas para o relacionamento. A principal crítica está no uso oportunista da informação por parte dos compradores, onde o fornecedor pode ter uma percepção de que aquele quer utilizar-se das informações de custos para pleitear uma baixa de preços (ROMANO; FORMENTINI, 2012).

Nesse sentido, Lamming et al. (2005) definem a “negociação com único livro aberto” quando em uma negociação unidirecional apenas o fornecedor compartilha seus dados com o comprador, que não compartilha benefícios com aqueles. Dessa forma, considerando essa possibilidade de comportamento oportunista, é necessário restringir as informações no que diz respeito às áreas de interesse imediato e aquelas que dizem respeito ao planejamento de melhoria, além da necessidade de planejamento envolvendo os esforços necessários para a implementação do OBA.

Ainda sobre a natureza das informações compartilhadas, os autores não são unânimes quanto a sua classificação. Além das informações de custos, Lopes et al (2014) afirmam que alguns autores (CAGLIO; DITILLO, 2012b; ELLSTRÖM; LARSSON, 2017; ROMANO; FORMENTINI, 2012; SUOMALA et al., 2010; WINDOLPH; MOELLER, 2012) consideram as informações gerenciais não-financeiras como práticas de OBA, a saber:

1. As informações acerca das variações entre planejamento orçado e real constituem uma ferramenta de planejamento, uma vez que permite aos gestores a identificação de ações e processos que favoreçam ou não os resultados da empresa;
2. A divulgação de taxa de rendimento padrão (lucro) demonstra os resultados econômico-financeiro das empresas, evidenciando a demonstração desses benefícios ao longo dos integrantes, que serão motivados para manter ou melhorar o alcance dos resultados;
3. As informações de retrabalho constituem uma ferramenta para análise de desperdícios, identificando-os e evitando-os, melhorando os resultados da empresa dessa forma;
4. A divulgação das informações de ciclo de tempo visam buscar a redução de prazos a partir de uma melhoria do planejamento destes;
5. O compartilhamento das demonstrações contábeis projetadas contribuem para que haja discussão e planejamento daquilo que será realizado pelas empresas participantes da cadeia de suprimentos;
6. As informações de desempenho da cadeia são divulgadas geralmente em forma de indicadores e servem, como o próprio nome já sugere, para a avaliação dos parceiros da cadeia; e

7. As previsões de demanda são compartilhadas com o intuito de um melhor planejamento e gestão daquilo que se produz, evitando o desperdício, uma vez que através do compartilhamento dessa informação não seja produzido além do necessário.

Dessa forma, é possível perceber que a abertura das informações constitui pré-requisito para as demais práticas de contabilidade interorganizacional, como por exemplo a gestão de custos interorganizacionais, que será abordada a seguir.

2.4.1.2. Gestão de Custos Interorganizacionais

A Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) é uma prática de contabilidade interorganizacional que foi desenvolvida a partir do compartilhamento das informações de custos. O seu conceito não é único, uma vez que alguns autores observam que a GCI é focada no trabalho conjunto de fornecedores e clientes para criar esforços de redução de custos, ao passo que outros transpõem esse conceito ao dizer que seu real objetivo é a criação de valor (CULLEN; MEIRA, 2010).

Windolph e Moeller (2012) esclarecem que a GCI é uma abordagem voltada para coordenação das atividades de uma cadeia de fornecedores para que esses custos sejam reduzidos, fazendo com que haja uma abrangência maior da gestão de custos, de modo que ela transponha os limites de uma empresa única para todas as empresas participantes da cadeia.

Wouters e Kirchberger (2015) afirmam que a GCI está relacionada à colaboração entre empresas independentes através de uma maior abrangência da gestão de custos para além dos limites das empresas.

Percebe-se que há uma complementaridade entre o OBA e a GCI, uma vez que esta depende daquela para ser implantada. A GCI remete ao compartilhamento de informações de custos visando uma gestão comum destes.

A partir dos conceitos apresentados, percebe-se que a GCI trata-se de uma abordagem de gestão de custos, cujo limite ultrapassa as fronteiras das empresas, de modo que as empresas participantes de uma cadeia de suprimentos passam a gerenciar seus custos conjuntamente para atingir seus objetivos e gerar benefícios em comum.

Percebe-se ainda que para implementar a GCI, é necessária antes a implementação do OBA, que requer a confiança entre as partes. A partir daí, as empresas poderão trabalhar conjuntamente para a redução dos custos e alcance dos objetivos em comum e por fim, a aquisição da vantagem competitiva pelas organizações envolvidas na cadeia.

Os objetivos da GCI são a busca pela identificação e soluções de menor custo por meio de uma coordenação de ações conjuntas dos participantes da cadeia de suprimentos, o que não seria possível com uma gestão de custos em um cenário de empresas trabalhando isoladamente (WINDOLPH; MOELLER, 2012).

Gerir os custos de uma organização isoladamente de fato pode trazer melhorias nos seus processos internos e nos próprios custos de maneira isolada. No entanto, em uma visão estratégica, compartilhar essa gestão considerando características específicas de cada empresa participante do relacionamento pode trazer benefícios que não conseguiriam ser alcançados individualmente.

2.4.1.3. Análise da Cadeia de Valor

A análise da cadeia de valor consiste em uma prática de contabilidade interorganizacional cujo modelo se baseia em análises de referência para comparar os custos de atividades de cada fornecedor. Esse procedimento é utilizado principalmente visando a redução dos custos da cadeia de valor, aumentando sua eficiência (HÅKANSSON; LIND, 2006).

O termo “cadeia de valor” traz a proposição de que a empresa compõe-se de atividades estratégicas de análise de comportamento de custos e fontes de diferenciação, conforme a definição de Porter (1989). Essa ideia envolve estratégias que visam a redução de custos, por meio disso, geração de valor para os seus produtos.

Cullen e Meira (2010) discutem que a “análise da cadeia de valor” é uma temática que vem alcançando popularidade desde a publicação do trabalho de Porter (1989). Cullen e Meira (2010) comentam que alguns autores, a exemplo de Peppard e Rylander (2006) consideram esse conceito obsoleto nos dias de hoje, tendo em vista que não há uma dimensão física da cadeia de valor em virtude dos produtos e serviços estarem desmaterializando-se. Em vez disso, preferem o conceito de “cadeia de valor”, em virtude dos modelos antigos não conseguirem explicar a natureza das alianças, concorrentes, dentre outros membros da rede de negócios.

A cadeia de valor pode ser definida como o conjunto articulado das atividades que criam valor por todo o percurso compreendido entre as fontes de matérias-primas junto aos fornecedores até a finalização e entrega do produto final ao cliente (DEKKER, 2003).

Dessa forma, pode-se entender a análise da cadeia de valor como uma ferramenta gerencial estratégica voltada para o fornecimento de informações que auxiliem o controle e a coordenação das atividades que envolvem o processo produtivo das empresas participantes dessa cadeia.

Dentro da cadeia de valor podem ser visualizadas várias ligações: aquelas que compreendem as atividades, ou as que estão relacionadas entre as unidades de negócio da própria empresa e ainda a relação entre fornecedores e clientes.

Conforme explica Dekker (2003), para que existam esses relacionamentos, é necessário que haja a interdependência entre as partes. Essa interdependência é gerenciada através de mecanismos de coordenação. Quanto maior a interdependência das relações, mais mecanismos de coordenação serão necessários.

Shank (1989) faz uma crítica quanto ao conceito do valor agregado, afirmando que este “começa muito tarde e termina muito cedo”. Quando a análise de custos é iniciada no momento da compra, perde-se a oportunidade de explorar os vínculos dos fornecedores. E, quando se encerra essa análise no momento da venda, perde-se igualmente a oportunidade de explorar os vínculos com os clientes. O conceito de valor agregado deve estar focado em maximizar diferença entre os custos de compra e o preço de venda da empresa.

A análise da cadeia de valor é um método de análise aplicado para os custos e diferenciação na cadeia de valor, buscando a aquisição de valor por meio da redução de custos. Resumidamente, pode-se dizer que a análise da cadeia de valor contribui para a otimização da cadeia de valor que podem cruzar as fronteiras organizacionais, utilizando-se para isso as informações contábeis das empresas.

A análise da cadeia de valor é realizada a partir do reconhecimento das atividades e do valor por elas gerado, o que também envolve os custos que incorrem dessas atividades.

Ainda na temática dos custos interorganizacionais, existe o custeio alvo, que será discutido a seguir.

2.4.1.4. Custeio Alvo

Inicialmente, o custeio alvo foi utilizado por empresas japonesas para melhorar o sistema de produção *Just-in-time*, motivadas por encontrar novas maneiras para redução de custos. Apesar da nomenclatura utilizada, o custeio alvo não é propriamente um sistema de custeio, mas sim uma ferramenta gerencial utilizada com vistas à redução dos custos ao longo

do ciclo de vida dos produtos, assegurando qualidade e confiabilidade (CULLEN; MEIRA, 2010).

O custeio alvo é uma ferramenta de análise cujo primeiro estágio antecede a produção, focando no planejamento. A sua proposta é analisar as possibilidades de redução de custos em todas as fases do ciclo de vida do produto, como planejamento, pesquisa e desenvolvimento e criação do protótipo. Inicialmente o alvo do preço de venda é calculado considerando a análise de mercado, depois o alvo do lucro é calculado a partir do lucro total quando este é decomposto para cada produto. A diferença entre o custo alvo e o custo total deve ter a atenção de análise usando outras ferramentas, tais como a engenharia de valor (CULLEN; MEIRA, 2010).

Para Pazarceviren e Celayir (2013), o custeio alvo pode ser considerado como uma estratégia de custos focado nas necessidades dos clientes e orientada para o mercado. O seu objetivo é reduzir custos ao longo de todo ciclo de vida do produto e satisfazer as necessidades dos clientes. Nessa perspectiva, os custos dos produtos devem ser considerados na fase de projeto, e os custos de *design* de produto devem ser implementados considerando essa perspectiva.

A base conceitual do custeio alvo concentra-se em seis princípios, quais sejam: custeio de acordo com o preço; foco no cliente; foco no desenvolvimento do produto; envolvimento extensivo; redução de custos durante todo o ciclo de vida do produto e atenção à cadeia de valor (PAZARCEVIREN; CELAYIR, 2013).

Esses princípios reforçam a visão orientada para o mercado do custeio alvo, uma vez que a partir do foco no cliente são desenhados os produtos visando atender as expectativas destes. Há um envolvimento conjunto em toda a cadeia de valor, envolvendo fornecedores, vendedores, distribuidores no cálculo das metas. São essas metas que contribuirão para a redução dos custos ao longo da cadeia de valor.

Dessa forma, essa técnica pode ser considerada uma ferramenta de análise de custos interorganizacionais, uma vez que tanto os preços como os custos não são decididos de maneira solitária, mas dependendo de uma análise externa (o mercado, para preços) e uma análise em uma perspectiva interna, incluindo a discussão de lucratividade e os esforços para adquirí-la.

É importante salientar que o custeio alvo não é apenas uma técnica de mensuração e avaliação de custos, uma vez que ele compreende um programa voltado para a redução de custos se antecedendo à própria criação do produto. É responsabilidade dos contadores

gerenciais a estimativa dos custos de produção, bem como o controle para que esses custos se mantenham conforme o planejado durante todo o processo.

Pode-se dizer também que o custeio alvo parte de uma visão inovadora por ser voltada para o mercado. Ele não está baseado tão somente na análise histórica dos custos passados, mas volta-se para a expectativa do mercado, reorientando seus processos para o cumprimento dessas expectativas.

2.4.1.5. Controle do Custo Total

O Controle do Custo Total é uma técnica de contabilidade interorganizacional complexa que abrange compradores e tomadores de decisões, uma vez que concentra-se sobre o valor total recebido, ao invés de apenas no seu valor de compra. Por meio de uma análise da cadeia de valor, compreendendo também uma análise de subcontratos, os compradores conseguem compreender melhor os custos totais que impulsionam os custos dos produtos (HÅKANSSON; LIND, 2006).

Wouters e Kirchberger (2015) esclarecem que o controle do custo total é uma técnica de contabilidade interorganizacional que assume a perspectiva do cliente e possui foco na quantificação monetária, uma vez que considera os custos para além do preço inicial, incorporando os conceitos de custo de aquisição.

Como pode ser percebido, trata-se de uma ferramenta de análise dos custos ao longo da cadeia, considerando como custo do produto além do valor efetivamente pago pelo item os custos incorridos com outras variáveis, tais como transporte, controle de qualidade, devolução, etc.

2.4.1.6. Informações qualitativas, não-financeiras e mecanismos informais de controle

Conforme os achados na literatura, a contabilidade interorganizacional não se restringe tão somente às informações de custos, mas compreende também outras informações gerenciais, independente de serem estas financeiras ou não (CAGLIO; DITILLO, 2012a; HÅKANSSON; LIND, 2006).

O próprio conceito de *Open-Book Accounting* não é tratado de maneira homogênea pelos autores que o estudaram. Alguns o definem como uma informação de custos

compartilhada em um relacionamento interorganizacional, ao passo que outros afirmam que informações gerenciais podem ser compreendidas como *Open-Book Accounting* de igual forma.

Cada informação tem sua utilidade específica, de acordo com sua natureza. A própria pesquisa sobre contabilidade interorganizacional esteve focada no início apenas nas informações de custos, mas paulatinamente novos estudos foram realizados evidenciando o compartilhamento de outros tipos de informações como práticas de contabilidade interorganizacional, conforme será demonstrado adiante.

Håkansson e Lind (2006) levantaram outras informações de cunho qualitativo, não financeiros e mecanismos informais de controle que também são consideradas no compartilhamento entre fornecedores e clientes. Tratam-se de informações de cunho não-financeiro, tais como o rendimento, tempo de produção, utilização da capacidade e produtividade, utilização de pessoas e satisfação do cliente, que são utilizadas para avaliar as relações existentes dentro da cadeia de suprimentos.

Alguns mecanismos de controle informais foram apontados por Dekker (2004) na adoção de gestão entre dois parceiros, como a realização de reuniões semanais para discussão e elaboração de planos e programas de inovação de qualidade, alianças conjuntas, dentre outros.

O compartilhamento de informações na cadeia de suprimentos dá-se em duas dimensões: horizontal e vertical. O compartilhamento de informações horizontal é caracterizado quando ocorre entre empresas que operam atividades concorrentes para os mesmos consumidores, no mesmo mercado. Por seu turno, o compartilhamento de informações vertical é caracterizado pelo fluxo de informações acerca da produção, do processamento ou ainda da distribuição do produto ou serviço (CULLEN; MEIRA, 2010).

Por todo o exposto, percebe-se que são várias as possibilidades de compartilhamento de informações, assim como os tipos de informações que podem ser compartilhadas dentro de um ambiente de cadeia de suprimentos.

No entanto, é necessário admitir que o compartilhamento das informações, que normalmente estariam sendo tratadas em sigilo, não é algo fácil de ser implementado, uma vez que vários fatores a influenciam, além do risco de comportamento oportunista.

Alguns estudos abordam o sucesso da implementação do compartilhamento de informações, porém outros também relatam a existência de barreiras desse tipo de prática. As

barreiras para implantação das práticas de contabilidade interorganizacional encontradas na literatura serão discutidas adiante.

2.5. Barreiras para implementação da contabilidade interorganizacional

Apesar de a literatura reportar muitos benefícios advindos da inserção de empresas em relacionamentos interorganizacionais colaborativos, são vários os problemas que podem ser gerados nesse processo, mitigando ou mesmo anulando o alcance de objetivos das empresas (COOPER; SLAGMULDER, 1999; FARIAS et al., 2016).

Nesse tópico serão tratadas algumas barreiras que estão citadas na literatura que inibem a implementação de práticas de contabilidade interorganizacional.

Lopes e Callado (2017) elencam algumas barreiras para o compartilhamento de informações encontradas na literatura, quais sejam: o receio de comportamento oportunista, a ausência de reconhecimento de benefícios, a inexistência de consenso entre membros e as informações não acuradas de custos (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

O receio do comportamento oportunista é originado da falta de confiança no relacionamento. Os gestores muitas vezes não compartilham informações pelo receio de barganha (diminuição da margem de lucro) ou controle excessivo do comprador sobre o fornecedor. Uma outra razão é a defensiva de que esse tipo de informação é de natureza essencialmente confidencial e não deveria ser compartilhada a não dentro do âmbito da gestão interna da empresa.

A ausência de reconhecimento de benefícios pode ser total, quando os gestores não percebem nenhum benefício ao compartilhar informações, ou quando ela acontece apenas de maneira unilateral, o que também pode representar uma barreira para o compartilhamento de informações.

A ausência de consenso entre os membros representa a falta de sinergia entre as empresas inseridas no relacionamento interorganizacional, uma vez que as atividades requerem planejamento e controle conjunto. A partir do momento em que não há consenso, essas atividades são prejudicadas.

Informações não acuradas de custos estão relacionadas à inexistência de um sistema que possa gerar informações confiáveis (ou mesmo a impossibilidade de gerar informações). Devido a falta de precisão de informações (ou mesmo inexistência delas), estas não podem ser compartilhadas.

Farias e Gasparetto (2016) também elencam alguns fatores inibidores para a prática de contabilidade interorganizacional, em especial a gestão de custos interorganizacionais: a estratégia das empresas (diferença entre planejamento estratégico, falta de gerenciamento de longo prazo, desequilíbrio entre ganhos, perda de foco no cliente), integração entre as empresas (dificuldades relacionadas à integração de informações), pessoas (resistência a mudanças e falta de apoio à gerência), processos (*design* de modelo de GCI muito mal elaborado, complexidade e rigidez dos sistemas de GCI, falta de revisão periódica de desempenho e incapacidade de gerenciamento), treinamento e educação corporativa (ausência de conhecimento especializado, taxonomias inexistentes, falta de compreensão dos custos, ausência de percepção de geração de valor), conflitos entre empresas (benefícios desiguais, incapacidade de determinação de preços, conflitos e a falta de confiança).

2.6. Estudos anteriores

Lopes e Callado (2017) apresentam que estudos acerca da contabilidade interorganizacional surgiram no início da década de 1990, envolvendo empresas atuantes em relações interorganizacionais que objetivavam compartilhar informações, trabalhando de forma cooperativa para atingir seus objetivos.

Como pode ser observado, trata-se de uma área de estudo muito recente e são várias as possibilidades de pesquisas a serem desenvolvidas nessa temática. Vários estudos internacionais e nacionais apontam para a falta de evidências empíricas tendo em vista levar a compreender uma melhor compreensão desse fenômeno.

A pesquisa sobre a contabilidade interorganizacional percorreu diversas abordagens, conforme pode ser observado na Figura 1:

Figura 1 - Caminhos da contabilidade interorganizacional



Fonte: Lopes; Callado (2017)

Os autores afirmam que o primeiro estudo seminal foi publicado em 1992, desenvolvido por Munday (1992), o qual investigou o compartilhamento de informações de custos através de relacionamentos interorganizacionais. Lopes e Callado (2017) apresentam ainda que até 1994, os estudos foram centrados na divulgação de informações de custos em empresas participantes de relacionamentos interorganizacionais.

Durante o período de 1994 a 2008, as pesquisas realizadas sobre a temática passaram a evoluir da contabilidade de custos e produção mantiveram seu foco nas estratégias de gestão de custos investigando o desenvolvimento da gestão de custos interorganizacionais objetivando maior eficiência no desenvolvimento dos produtos e das informações de custos (LOPES; CALLADO, 2017; MEIRA et al. 2010).

Percebe-se que durante esse período a pesquisa deu uma continuidade à primeira vertente apresentada, porém voltada para uma visão mais estratégica. Não apenas uma atenção a custos e sua observação histórica, mas fazendo uso de uma abordagem mais gerencial destes, visando ganhos de eficiência.

A partir de 2008, os estudos acerca da contabilidade interorganizacional passaram a investigar diversas formas de informações compartilhadas entre empresas inseridas em relações interorganizacionais, sendo estas de natureza financeira e gerenciais (não-financeiras) (LOPES, CALLADO, 2017; MEIRA et al. 2010).

Nesse sentido, percebeu-se a necessidade de compartilhamento de não só informações de custos, mas outras informações também que auxiliem os tomadores de decisões, dentro e fora da organização, transpondo as barreiras organizacionais.

A contabilidade interorganizacional, ou compartilhamento de informações contábeis e gerenciais entre as empresas pertencentes à uma mesma cadeia, são descritos teoricamente na literatura como práticas vantajosas para a cadeia de suprimentos. No entanto, Caglio e Ditilo (2012a) ressaltam a falta de evidências empíricas que comprovem a teoria nesse sentido.

Outro aspecto importante nas pesquisas acerca da contabilidade interorganizacional é que essa permaneceu focada na gestão de custos interorganizacionais, até por volta do ano de 2008, quando estas começaram a evidenciar outros tipos de informações compartilhadas, como gerenciais e operacionais, e não mais necessariamente apenas financeiras, acompanhando as necessidades de seus usuários.

Ainda que nos Estados Unidos alguns estudos têm evidenciado essas vantagens (FLEURY, 2003), a pesquisa contábil no Brasil ainda conta com poucos estudos que possam trazer sustentação a essas evidências teóricas. A maior parte dos estudos brasileiros encontrados têm seu foco voltado para o estudo específico da gestão de custos interorganizacionais.

Meira, Wanderley e Miranda (2005) investigaram o papel da troca das informações inteorganizacionais na performance da cadeia avícola de Pernambuco, encontrando evidências de que o desempenho desses produtores é influenciada, dentre outros fatores, pela troca de informações ao longo da cadeia de suprimentos, como informações de custos, informações voltadas à produção do setor. Se o setor fosse mais organizado, talvez outras informações poderiam ser compartilhadas, mas vários fatores, como o grau de complexidade e o uso de tecnologia também influenciaram o compartilhamento de informações.

Holanda (2006) em seu estudo sobre cooperação interorganizacional, encontrou evidências de compartilhamento de informações no setor calçadista campinense, sem contudo aprofundar na investigação sobre quais variáveis relacionadas, benefícios percebidos pelos gestores ou obstruções ao processo. Esse estudo não tratava-se especificamente do compartilhamento de informações, mas de cooperação interorganizacional, daí a limitação dos seus resultados. As informações mais compartilhadas envolviam técnicas de produção e uso de tecnologia.

Suomala et al. (2010) encontraram que o OBA pode ser considerado como um modelo contábil flexível, pois através do compartilhamento de informações de custos as pressões por aumento de preços são mitigadas, apresentando-o como ferramenta de controle de custos do produto final.

Agndal e Nilsson (2010) em seu estudo descobriram que o compartilhamento das informações de custos colabora com a redução destes, através de ações como, por exemplo, o desenvolvimento de produtos conjuntos, obtendo benefícios a curto e longo prazo.

Möller, Windolph e Isbruch (2011) descobriram que apesar da literatura apoiar a ideia de que o compartilhamento de informações revela oportunidades adicionais de redução de custos, esses benefícios são influenciados pela confiança e pelo compromisso da implementação da relação interorganizacional em que esses atores estão inseridos, constituindo um fator chave para a gestão de custos.

O trabalho de Romano e Formentini (2012) discute as duas faces do compartilhamento de informações. A literatura acerca da contabilidade interorganizacional suporta a ideia de que as empresas compartilham as informações visando a obtenção de benefícios, mas por outro lado discute sobre a possibilidade da divulgação dessas informações pode levar ao comportamento oportunista, comprometendo a relação. Como resultados, os autores identificaram que a estratégia de *sourcing* afeta o uso dos dados compartilhados e os acordos de compartilhamento de informações.

Caglio e Ditillo (2012a) discutem a relevância do estudo da contabilidade gerencial para a colaboração entre empresas, mas as condições que propiciam o compartilhamento das informações ainda não estão devidamente exploradas. Nesse estudo, esses autores discutem a interdependência como fator responsável pelas funções do compartilhamento de informações nas relações interorganizacionais.

Ao realizar uma pesquisa nas indústrias de médio e grande porte instaladas na Região Metropolitana de Recife, Lopes et al. (2014) concluíram que a contabilidade interorganizacional é a prática mais recorrente de gestão da cadeia de suprimentos. A pesquisa também observou que as indústrias dessa região compartilham em sua maioria informações gerenciais, e as informações de cunho financeiro são as menos compartilhadas com os fornecedores, clientes e operadores logísticos.

Farias et al. (2016) investigaram a aplicação da gestão de custos interorganizacionais em uma rede de supermercados de grande porte. Foi verificado de fato o compartilhamento de informações de custos com os grandes fornecedores no momento de realização de projetos conjuntos. Os fornecedores menores compartilham informações de custos unilaterais para demonstrar que estão com uma pequena margem de lucro visando concretizar a venda. No entanto, não há confiança no relacionamento entre fornecedor e comprador e por isso a

questão da confiança foi interpretada como uma barreira para a gestão dos custos interorganizacionais.

Caglio (2017) analisou a prática do OBA em empresas europeias e encontrou que o compartilhamento das informações está associado ao desejo que as empresas têm de desenvolver relacionamentos a longo prazo com os seus fornecedores. Outro resultado encontrado foi que a existência de um sistema de informações de custos é um pré-requisito para a efetivação dessa prática. A pesquisa também sugere uma associação entre a prática do OBA e o desempenho da empresa.

Ellström e Larsson (2017) realizaram um estudo de caso em uma construtora e uma madeireira do Reino Unido e, semelhantemente ao encontrado em pesquisas anteriores, o compartilhamento se concentra na busca pelos custos dos fornecedores e onde as partes do relacionamento buscam uma relação de longo prazo marcada pela interdependência.

Foram trazidos neste tópico as evidências empíricas consultadas que trataram sobre os benefícios percebidos das práticas de contabilidade interorganizacional. Espera-se que esse trabalho possa contribuir com esses achados, no sentido de trazer uma melhor compreensão para a temática ainda nova e que possui muitas possibilidades de pesquisa.

3. METODOLOGIA

O procedimento metodológico utilizado nessa pesquisa foi de abordagem exploratória, tendo em vista a pouca quantidade de pesquisas realizadas com a temática da contabilidade interorganizacional no Brasil.

Para tanto, foi realizada uma pesquisa de levantamento a partir da aplicação de questionários diretamente com os gestores das empresas participantes.

As próximas seções indicarão a população pesquisada, o desenho do questionário aplicado e o tratamento estatístico aplicado aos dados coletados.

3.1. População e amostra

A população da pesquisa corresponde às empresas participantes de relacionamentos interorganizacionais (relações de comprador/fornecedor) instaladas na cidade de Campina Grande – PB. O contato com as empresas foi realizado a partir do Cadastro Industrial da FIEPB, e relação de empresas acompanhadas pelo SEBRAE de Campina Grande.

A amostra foi definida considerando o critério da acessibilidade mediante o aceite de as empresas para participar da pesquisa, conforme será descrito no tópico referente ao procedimento de coleta de dados. Foram contatadas 285 empresas durante o período, sendo obtidos 32 questionários respondidos.

3.2. Instrumento de coleta de dados

O instrumento de pesquisa utilizado foi adaptado de Fehr (2015), Lopes (2014) e Camacho (2010), estando estruturado em três seções:

- Seção 1: Nesta seção contendo questões acerca do perfil do respondente, suas características pessoais, formação técnica, formação acadêmica, afim de se fazer testes de associação desse perfil com as práticas de contabilidade interorganizacional adotadas;
- Seção 2: Composta por questões que abordem as características da empresa, a estrutura do negócio, tais como a quantidade de funcionários, o setor de atuação, a existência de setor específico para a gestão da cadeia de suprimentos. De maneira semelhante aos dados da seção 1, também serão aplicados testes de associação com as práticas de contabilidade interorganizacional.

- Seção 3: Esta seção possui questões que possibilitam a verificação de quais informações são compartilhadas entre a empresa, seus fornecedores e seus clientes e bem como o meio pelos quais essas informações são compartilhadas.

O questionário continha questões fechadas em que o respondente poderia marcar mais de uma opinião quando fosse necessário.

Para verificar a adequação do instrumento de pesquisa utilizado aos objetivos da pesquisa, realizou-se uma busca de especialistas em contabilidade interorganizacional com nível de doutorado que desenvolveram pesquisas sobre a temática nos últimos quatro anos. Após a consulta, três especialistas foram contatados sobre a aceitação de participar da validação do questionário de pesquisa, tendo os três sinalizado positivamente. Os questionários foram enviados por *e-mail* para análise, porém apenas dois especialistas deram retorno com observações sobre o instrumento de pesquisa.

Após as correções solicitadas pelos especialistas, mais precisamente relacionadas a termos utilizados, perfil do respondente, critérios de mensuração do porte da empresa e estrutura do próprio questionário, o mesmo foi submetido a um pré-teste.

Para a realização do pré-teste, o questionário foi aplicado em uma indústria de médio porte instalada no Distrito Industrial de Campina Grande, cujo gerente tinha formação em Administração. O gestor questionou sobre alguns termos utilizados nas questões. Após à adequação solicitada pelo respondente, o mesmo foi disponibilizado em uma plataforma eletrônica.

3.3. Procedimentos de coleta e análise de dados

A coleta de dados foi realizada em três etapas, quais sejam: i) seleção amostral das empresas: os critérios dessa etapa são acessibilidade e disponibilidade, uma vez que todas as empresas instaladas serão contatadas para verificar o interesse e disponibilidade de participar da pesquisa; ii) contato com as empresas: nesta etapa se deu o contato propriamente dito, afim de conseguir autorização e agendamento para as visitas e aplicação do questionário com os gestores que aceitem participar da pesquisa; e iii) aplicação do questionário: desenvolvida com os gestores da cadeia de suprimento das empresas, a partir de do questionário a ser aplicado, conduzidas pelo próprio pesquisador ou por meio eletrônico.

Para responder o questionário de pesquisa foram identificados os gestores de cadeias de suprimentos, gestores do relacionamento interorganizacional ou gestores do nível de controladoria detentores do conhecimento acerca da temática pesquisada

Visando a facilidade de acesso, o questionário foi disponibilizado na plataforma eletrônica Google Formulários para inserção de dados dos respondentes e consolidação destes pelo pesquisador. Alguns *links* de acesso aos questionários foram enviados para algumas empresas que, mesmo tendo dado o aceite quanto a participação da pesquisa, não o responderam de imediato. Em alguns casos, o pesquisador retornou o contato telefônico e procedeu com a aplicação do questionário por esse meio.

Tendo em vista o caráter exploratório da pesquisa, não houve restrição de setor e tamanho das empresas, uma vez que não se sabia quais empresas e tipos de empresas adotavam práticas de contabilidade interorganizacional, em virtude da ausência desse tipo de pesquisa no Cadastro Industrial da Cidade de Campina Grande.

Obteu-se a amostra de nível não-probabilístico, utilizando-se o critério da acessibilidade. O período de coleta de dados foi compreendido no período de 22/09/2017 a 08/12/2017. Durante este período foram coletados ao todo 32 questionários respondidos.

Os dados coletados foram tabulados com o auxílio do *software* IBM SPSS® (versão 20), tendo os dados analisados através de estatística descritiva e inferencial. A análise descritiva foi realizada mediante observação da frequência das respostas obtidas através do instrumento de coleta de dados. A análise inferencial se deu por meio do cruzamento das variáveis. Devido a amostra não conseguir o quantitativo mínimo de cinco observações por variável, alternativamente ao uso do Qui-Quadrado, foi utilizado o teste V de Cramer, considerando uma significância estatística no nível de 5% (BRUNI, 2007).

3.4.Variáveis investigadas

Para que fosse possibilitado os testes de hipóteses, as variáveis foram classificadas como dependentes e independentes.

O perfil dos gestores, assim como as características das indústrias foram consideradas como variáveis independentes, uma vez que entendeu-se que elas são quem influenciam a prática de contabilidade interorganizacional.

Como perfil dos gestores, foram consideradas as seguintes variáveis:

- Gênero;
- Área de formação;
- Último grau de instrução obtido;
- Tempo de experiência (anos);

- Grau de relacionamento; e
- Área de atuação na empresa.

Como características das indústrias estudadas, foram consideradas as seguintes variáveis:

- Existência de um setor associado à gestão da cadeia de suprimentos;
- Duração de contrato;
- Setor de atividade; e
- Porte da empresa.

A variável dependente foi considerada como os aspectos relacionados às práticas de contabilidade interorganizacional, estando classificada quanto à sua natureza, tipos de informações compartilhadas, suas motivações, benefícios percebidos e uso das informações compartilhadas.

Como natureza da informação compartilhada, foram consideradas:

- Informação de custos compartilhada com fornecedores;
- Informação de custos compartilhada com clientes;
- Informação gerencial (não-financeira) compartilhada com fornecedores; e
- Informação gerencial (não-financeira) compartilhada com clientes.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Este capítulo trata da apresentação e discussão dos resultados da pesquisa e encontra-se dividida em duas partes: a primeira contendo as análises descritivas obtidas a partir das respostas do instrumento de coleta de dados e a segunda contendo a análise inferencial resultante dos testes de hipóteses a partir do cruzamento das variáveis analisadas.

4.1. Análise descritiva

A primeira parte do questionário de pesquisa é composta por perguntas associadas ao perfil dos respondentes. Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 1, conforme segue:

Tabela 1 - Gênero dos gestores		
Gênero	N	%
Masculino	25	78,1
Feminino	7	21,9
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Como pode ser observado nos dados apresentados na tabela, a maioria dos gestores participantes da pesquisa são do gênero masculino, o que corresponde a 78,1% da amostra, enquanto o gênero feminino ocupa a segunda colocação, com apenas 21,9% da amostra. Percebe-se aqui uma predominância do gênero masculino na gestão das indústrias pesquisadas. A predominância do gênero masculino também foi apontada no trabalho de Lopes et al. (2014) na gestão das empresas.

Quanto ao maior grau de instrução obtido por esses gestores, a Tabela 2 apresenta os resultados encontrados:

Tabela 2 - Último grau de instrução obtido		
Grau de instrução	N	%
Ensino médio	3	9,4
Graduação	20	62,5
Especialização	6	18,8
Mestrado	3	9,4
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

De acordo com os resultados obtidos, a maior parte da amostra possui formação de nível superior no nível de graduação, alcançando o quantitativo de 62,5%. Considerando os

respondentes pós-graduados na sua área de formação a nível de especialização e mestrado, o total de respondentes com formação de nível superior soma 90,7%. Apesar de o questionário também indicar as assertivas “ensino técnico” e “doutorado”, essas alternativas não foram marcadas por nenhum respondente. Apenas 9,4% dos respondentes não possui nenhuma formação superior, tendo obtido no máximo a formação do ensino médio.

Os participantes da pesquisa também foram questionados quanto ao seu grau de formação em nível superior. Os resultados obtidos estão dispostos na Tabela 3:

Tabela 3 - Área de formação em nível superior		
Área de formação	N	%
Administração	13	40,6
Análise e Desenvolvimento de Sistemas	1	3,1
Ciências Contábeis	7	21,9
Ciências da Computação	1	3,1
Designer	1	3,1
Economia	1	3,1
Engenharia Civil	1	3,1
Engenharia de Produção	1	3,1
Engenharia Mecânica	2	6,3
Medicina Veterinária	1	3,1
Ensino Médio	3	9,4
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Observa-se a partir dos dados obtidos que há uma predominância entre os gestores com formação em nível superior na área de administração, com 40,6% das respostas. Em segundo lugar, a formação mais apontada foi em contabilidade, com 21,9% das respostas. Em terceiro lugar a formação mais indicada foi engenharia mecânica, com 6,3% dos respondentes. As demais formações obtiveram 3,1% cada uma. Estas áreas de formação (análise e desenvolvimento de sistemas, ciências da computação, *designer*, engenharia civil, engenharia de produção e medicina veterinária) não estavam inseridas originalmente no instrumento de pesquisa e foram indicadas por aqueles que marcaram a opção “outras”. Apesar de não serem formação acadêmicas com ênfase na gestão e negócios, são correlatas ao setor de atividade das indústrias pesquisadas. A prevalência de gestores com formação em administração também foi encontrada nos trabalhos de Lopes (2014) e Camacho (2010).

Quanto ao relacionamento com a empresa, a Tabela 4 apresenta os resultados encontrados:

Tabela 4 - Vínculo com a empresa

Vínculo	N	%
Proprietário e gerente	10	31,3
Gerente contratado	22	68,8
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Percebe-se a partir dos dados dispostos que há uma predominância dos gerentes contratados pela empresa para executar a gestão dos negócios, uma vez que 68,8% dos participantes da pesquisa declararam esse grau de relacionamento. Apenas 31,3% indicaram acumular as funções de proprietário e gerente. O questionário também possuía a assertiva “proprietário”, porém nenhum dos respondentes declarou apenas ser dono do capital sem participação na gestão da empresa.

O instrumento de pesquisa também continha uma questão sobre o cargo ocupado pelos gestores participantes da pesquisa. Esses resultados encontram-se evidenciados na Tabela 5:

Tabela 5 - Área de atuação na empresa

Cargo/ Área	N	%
Contabilidade	3	9,4
Controladoria	2	6,3
Gestão administrativa	19	59,4
Gestão de suprimentos	1	3,1
Gestão financeira	3	9,4
Planejamento e Controle de Produção	1	3,1
Supervisão	3	9,4
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os resultados obtidos indicam que a maior parte dos respondentes desempenham funções na área administrativa da empresa, correspondendo a 59,4% da amostra. Em segundo lugar, com 9,4% da amostra, ficaram as áreas de contabilidade, gestão financeira e supervisão e em terceiro lugar, correspondendo a 6,3% da amostra, a área de controladoria. A área de planejamento e controle de produção alcançou 3,1% da amostra, assim como a área de gestão de suprimentos (3,1%). Esperava-se que a maior parte dos respondentes estivesse relacionados à gestão de suprimentos. Apesar de 31,3% das empresas pesquisadas possuírem um setor específico para a gestão de cadeia de suprimentos (conforme pode ser verificado na Tabela 6), o pesquisador só conseguiu acesso a um desses gestores (N=10).

A existência de um setor específico voltado para a gestão da cadeia de suprimentos também foi investigada pela pesquisa, conforme indicado na Tabela 6:

Tabela 6 - Existência de um setor específico de GCS

Setor específico	N	%
Sim	10	31,3
Não	22	68,8
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A maioria das empresas, 68,8%, não possuem um setor específico para a gestão da cadeia de suprimentos. Esse resultado foi contraditório ao encontrado na pesquisa de Lopes (2014), que indicou que a maioria das empresas possuíam a implantação desse setor em específico. É provável que essa diferença se dê pelo fato da amostra de Lopes (2014) ser composta apenas de empresas com porte acima de 100 funcionários, as quais espera-se uma maior estrutura.

A Tabela 7 indica o tempo de experiência na área dos respondentes:

Tabela 7 - Tempo de experiência na área

Tempo	N	%
Até 5 anos	12	37,5
De 6 a 10 anos	12	37,5
Acima de 10 anos	8	25
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Como pode ser observado nos dados dispostos, 37,5% dos participantes da pesquisa têm até 5 anos de experiência, outros 37,5% têm entre 6 e 10 anos de experiência e em terceiro lugar, 25% dos participantes têm mais de 10 anos de experiência na área. A experiência na área compreende a vivência em outras empresas anteriores onde os profissionais já exerceram suas funções. O período de experiência apontado por esses gestores varia de 2 a 38 anos. A pesquisa de Lopes (2014), diferentemente desta, encontrou a maior parte da concentração dos gestores na faixa de até 5 anos de experiência.

A segunda parte do questionário de pesquisa busca realizar o levantamento do perfil das empresas que aceitaram participar da pesquisas. As empresas investigadas são indústrias instaladas na cidade de Campina Grande – PB de vários setores. Os setores investigados estão dispostos na Tabela 8:

Tabela 8 - Setor principal de atividade

Setor	N	%
Agricultura, pecuária e serviços relacionados	2	6,3
Alimentos e bebidas	5	15,6
Calçado e couro	6	18,8
Celulose e papel	1	3,1
Construção	4	12,5
Extrativista	1	3,1
Gráfico	1	3,1
Metalurgia, máquinas e equipamentos	2	6,3
Móveis e colchões	2	6,3
Químico e farmacêutico	1	3,1
Têxtil, vestuário e acessórios	3	9,4
Transformação	4	12,5
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 8, o setor com o maior número de respondentes foi o de calçado e couro, representando 18,8% das respostas. Essa participação já era esperada, uma vez que é o setor industrial mais expressivo da cidade de Campina Grande. Em seguida, tem-se o setor de alimentos e bebidas, com 15,6% das respostas. Em terceiro lugar os setores de construção e transformação, com 12,5% de participação em cada um.

Quanto ao porte da empresa, o instrumento de pesquisa continha duas questões associadas a quantidade de funcionários e à faixa de faturamento. Devido a ausência de respostas de alguns questionários sobre a faixa de faturamento obtida pela empresa, será evidenciado apenas os resultados pertinentes ao quantitativo de funcionários e o porte da empresa mensurado pelo critério do SEBRAE, conforme pode ser visto na Tabela 9:

Tabela 9 - Número de funcionários/ Porte da Empresa

Quantidade de funcionários	N	%	Porte (Critério SEBRAE)
Até 19 empregados	5	15,6	Microempresa (ME)
De 20 a 99 empregados	21	65,6	Empresa de Pequeno Porte (EPP)
De 100 a 499 empregados	4	12,5	Empresa de Médio Porte
Acima de 500 empregados	2	6,3	Grande Empresa
Total	32	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A maior parte das empresas que compõe a amostra investigada, 65,6%, foi constituída por empresas de pequeno porte. Em seguida, as microempresas, com 15,6%. Em terceiro lugar, as empresas de médio porte, com 12,5% e em último lugar as grandes empresas, com 6,3%. As empresas indicaram quantidades no intervalo de 5 a 7500 funcionários.

Foi solicitado aos gestores que indicassem a origem do capital da empresa. A Tabela 10 consolida as respostas obtidas:

Tabela 10 - Origem do capital da empresa		
Origem	N	%
Nacional	30	93,8
Estrangeiro	2	6,3
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A maioria das empresas participantes tem origem nacional, com 93,8%. Apenas 6,3% das empresas tem origem estrangeira (Estados Unidos e Espanha). O quantitativo das empresas nacionais ficou assim distribuído quanto à matriz dessas empresas: Paraíba (78%), São Paulo (9,4%), Pernambuco (3,1%) e Minas Gerais (3,1%).

Os gestores também indicaram o tempo de contrato com os seus clientes e fornecedores, conforme pode ser conferido na Tabela 11:

Tabela 11 - Duração de contrato		
Origem	N	%
Médio prazo	21	65,5
Longo prazo	8	25,0
Compras SPOT	3	9,4
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

De acordo com os resultados obtidos, 65,5% das empresas trabalham com contratos baseados no médio prazo. Em segundo lugar, com 25% da amostra, trabalham com longo prazo e apenas 9,4% das empresas trabalham com compras SPOT.

A terceira parte do questionário continha questões pertinentes às práticas de contabilidade interorganizacional adotadas pelas empresas participantes da pesquisa.

O foco da presente pesquisa centra-se no compartilhamento das informações contábeis e gerenciais. Dessa forma, buscou-se investigar se as empresas compartilhavam informações para posteriormente analisar as motivações, barreiras e benefícios dessas práticas.

As empresas foram questionadas inicialmente se elas compartilhavam alguma informação gerencial ou de custos com seus fornecedores e clientes. Os dados obtidos seguem na Tabela 12:

Tabela 12 - Compartilhamento de informações

Tipo de compartilhamento de informação	Sim		Não		Total (N)
	N	%	N	%	
INFORMAÇÃO DE CUSTOS com pelo menos um dos FORNECEDORES	5	15,6	27	84,4	32
INFORMAÇÃO DE CUSTOS com pelo menos um dos CLIENTES	6	18,8	26	81,3	32
INFORMAÇÃO GERENCIAL (NÃO-FINANCEIRA) com pelo menos um dos FORNECEDORES	11	34,4	21	65,6	32
INFORMAÇÃO GERENCIAL (NÃO-FINANCEIRA) com pelo menos um dos CLIENTES	13	40,6	19	59,4	32

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Como pode ser observado, há uma predominância das empresas que não adotam o compartilhamento das informações, uma vez que 84,4% das empresas não compartilham informações de custos com os seus fornecedores, 81,3% das empresas não compartilham informações de custos com os clientes, 65,6% não compartilham informações gerenciais com os fornecedores e 59,4% não compartilham informações gerenciais com os clientes.

Analizando a prática de compartilhamento de informações daquelas empresas que a adotam, percebe-se que as empresas compartilham com maior frequência (40,6%) informações gerenciais com pelo menos um dos seus clientes. Em segundo lugar, ocupando 34,4%, as empresas compartilham informações gerenciais com pelo menos um dos seus fornecedores. Uma minoria das empresas estudadas compartilha informações de custos, sendo 18,8% com pelo menos um dos seus clientes e 15,6% com pelo menos um dos seus fornecedores, respectivamente.

Dessa forma, dentre as empresas que compartilham informações, há uma maior predominância de informação compartilhada com clientes, considerando as naturezas gerencial e financeira das informações. Os resultados obtidos dessa forma indicam que parece não haver em sua maioria um compartilhamento de informações motivado por benefícios mútuos, mas sim a configuração onde um cliente que exige do fornecedor que compartilhe suas informações.

Esses resultados encontram aderência com os encontrados por Lopes et al. (2014), que percebeu a partir do seu estudo que as informações compartilhadas pelos gestores das indústrias pesquisadas compartilhavam essencialmente informações de cunho gerencial, enquanto que uma minoria compartilhava informações de cunho financeiro.

Essa resistência em divulgar informações de custos também pôde ser evidenciada no trabalho de Camacho et al. (2014), onde as empresas que compartilhavam informações de custos eram uma minoria na cadeia de hospitais privados.

Quanto ao quantitativo de informações compartilhadas no relacionamento comprador-fornecedor, a Tabela 13 consolida os dados encontrados:

Tabela 13 - Quantitativo de informações compartilhadas		
Número de informações	N	%
0-3	20	62,5
4-7	8	25,0
8-11	4	12,5
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A frequência do quantitativo de informações partia de nenhuma informação compartilhada até onze informações compartilhadas, sendo esse o maior número de informação compartilhada apontado pelas empresas participantes.

A maior parte das empresas, 62,5%, apontaram compartilhar de 0-3 informações entre clientes e fornecedores. Em seguida, 25% das empresas indicaram compartilhar 4-7 informações e 12,5% indicaram compartilhar entre 8-11 informações. Essa informação consolidada foi necessária para proceder com o cruzamento dos dados referentes ao perfil dos gestores e características das indústrias com o volume de informações compartilhadas.

Buscou-se descobrir também quais informações são compartilhadas no relacionamento comprador-fornecedor. O instrumento de pesquisa utilizado permitia a marcação de mais de uma informação, caso a empresa compartilhasse mais de uma. Para uma melhor visualização e análise das respostas, a Tabela 14 apresenta a frequência das informações compartilhadas em ordem decrescente:

Tabela 14 - Tipos de informações compartilhadas		
Tipo de informações	N	%*
Qualidade de materiais, produtos e componentes	11	57,9
Previsão da demanda	9	47,4
Retrabalhos	7	36,8
Defeitos de materiais, produtos e componentes	7	36,8
Informações não-financeiras: tempo de condução e entrega, defeitos e qualidade, produtividade e consumo de recursos, informações de quantidade, complexidade do produto	7	36,8
Informação de custos dos produtos	6	31,6
Lucratividade de produto	6	31,6
Rentabilidade de produto	6	31,6
Variação entre o orçamento planejado e o real	5	26,3
Ciclo de tempo	5	26,3
Produtividade e eficiência de produção	5	26,3
Previsão de vendas	4	21,1
Avaliação do desempenho da cadeia	3	15,8
Informações sobre preço	3	15,8
Informações não-financeiras, tais como: sucatas e saturação da capacidade	3	15,8
Demonstrações contábeis projetadas	2	10,5
Custos de material, mão de obra, <i>overhead</i> , compras e gestão de suprimentos	2	10,5

Taxa de rendimento padrão (lucro)	1	5,3
Planos para investimento e desenvolvimento de produto	1	5,3
Custos de controle de qualidade, equipamentos e ferramentas especiais	1	5,3

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

* percentual é em relação as 19 empresas que compartilham pelo menos uma informação.

A informação compartilhada com maior frequência pelas empresas foi qualidade de material, produtos e componentes, como pôde ser observada em 57,9% dos participantes mencionando esse tipo de informação. Em segundo lugar, apontada por 47,4%, foi a previsão de demanda. Em terceiro lugar, com 36,8% das respostas, foram indicadas outras informações, quais sejam: retrabalhos, defeitos de materiais, produtos e componentes, informações não-financeiras (tempo de condução e entrega, defeitos e qualidade, produtividade e consumo de recursos, informações de quantidade, complexidade de produto).

Apenas em quarto lugar, as empresas indicaram compartilhar informações de custos do produto, com uma frequência de 31,6%. O compartilhamento de informação de custos de produto pode ser compreendido como um dos mais delicados, uma vez que envolve de fato uma informação confidencial e estratégica, exigindo uma efetiva abertura dos livros da contabilidade da empresa. Dentro dessa frequência de 31,6% também foram indicadas outras informações compartilhadas, tais como lucratividade e rentabilidade do produto.

Dentre as informações menos compartilhadas, encontraram-se: custos de controle de qualidade, equipamentos e ferramentas especiais, planos para investimento e desenvolvimento de produto e taxa de rendimento padrão (lucro), todas com uma frequência de 5,3%.

Analisando as informações compartilhadas e a sua utilização, segundo a literatura, percebe-se que elas apontam para uma possível gestão de custos interorganizacionais, uma vez que no geral elas são referidas à produção ou gerenciamento desta. No entanto, assim como nos resultados encontrados por Lopes et al. (2014), há uma prevalência de informações não-financeiras sendo compartilhadas nos relacionamentos interorganizacionais.

O instrumento de pesquisa também possuía uma questão que buscava conhecer quais os benefícios percebidos pelos gestores ao adotar o compartilhamento de informações no relacionamento interorganizacional. A Tabela 15 aponta o consolidado do quantitativo dos benefícios percebidos:

Tabela 15 - Quantitativo de benefícios percebidos		
Número de benefícios	N	%
0-3	21	65,6
4-7	10	31,3
8-11	1	3,1
Total	32	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A frequência indicada da quantidade de benefícios percebidas vai de 0-11. Nesse sentido, a maior parte dos respondentes (65,6%) apontou perceber de 0-3 benefícios. Em segundo lugar, 31,3% indicaram responder 4-7 benefícios e 3,1% indicaram perceber 8-11 benefícios. Essa informação é necessária para o cruzamento dos dados na análise inferencial.

A pesquisa também buscou perceber quais eram os benefícios que os gestores das empresas percebiam a partir da prática de compartilhamento de informações. Semelhantemente à apresentação dos tipos de informações compartilhadas, a Tabela 16 apresenta esses dados em ordem decrescente de frequência:

Tabela 16 - Benefícios percebidos a partir da adoção de práticas de contabilidade interorganizacional

Benefícios	N	%*
Melhoria nos processos de negociação	10	52,6
Redução de custos	8	42,1
Aumento de vendas	7	36,8
Aprendizado de melhores práticas	7	36,8
Controle gerencial de atividades	6	31,6
Promoção da marca graças à visibilidade do comprador	6	31,6
Suporte na resolução de problemas de produção	6	31,6
Melhoria da gestão de custos	5	26,3
Eliminação de desperdícios	5	26,3
Criação de valor	5	26,3
Melhoria de eficiência	4	21,1
Identificação de áreas críticas no processo de produção	2	10,5

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

* percentual é em relação as 19 empresas que compartilham alguma informação.

O benefício mais apontado pelos gestores remete à melhoria nos processos de negociação, indicado por 52,6% dos gestores. Em seguida, a redução de custos foi indicada como o segundo benefício percebido por 42,1% dos gestores. Aumento de vendas e aprendizado de melhores práticas foi indicado por 36,8% dos gestores.

Os resultados encontrados parecem indicar que existe uma negociação de preços sendo executada a partir do compartilhamento de informações. O compartilhamento de informação de custos também pode reforçar essa ideia, e aponta caminhos para uma possível implementação de gestão de custos interorganizacionais. Ao citar aumento de vendas e aprendizado de melhores práticas, há um indicativo de que as empresas estão trocando conhecimento e discutindo suas estratégias de gestão.

Em menor escala dos benefícios percebidos, foram indicados a identificação de áreas críticas no processo de produção, com 10,5%. A melhoria de eficiência foi apontada por 21,1% dos gestores. A criação de valor foi apontada por 26,3% dos gestores.

Os três benefícios, ainda que citados em menor escala, estão presentes em outros trabalhos acadêmicos. Apesar de não ter sido encontrada uma literatura tratando especificamente dos benefícios advindos da prática de contabilidade interorganizacional, pode-se dizer que eles estão presentes em diversos trabalhos (CULLEN; MEIRA, 2010; DEKKER; DING; GROOT, 2016; LOPES et al., 2014).

A Tabela 17 apresenta os benefícios apontados pelos gestores individualizados para cada tipo de informação compartilhada:

Tabela 17 – Benefícios individualizados por tipo de informação compartilhada

		Melhoria nos processos de negociação	Redução de custos	Aumento de vendas	Aprendizado de melhores práticas	Controle gerencial de atividades	Promoção da marca/visibilidade do comprador	Suporte na resolução de problemas de produção	Melhoria da gestão de custos	Eliminação de desperdícios	Criação de valor	Melhoria de eficiência	Identificação de áreas críticas na produção
Qualidade de materiais, produtos e componentes	de	5	4	2	5	2	3	5	3	4	1	1	2
Retrabalhos	e	4	5	3	4	2	1	5	4	2	2	3	1
Defeitos de materiais, produtos e componentes	de	4	4	2	4	2	1	4	3	4	1	1	1
Informações não-financeiras	e	5	3	3	3	3	1	2	3	1	3	1	0
Informações de custos dos produtos	de	2	2	3	2	1	4	2	1	2	1	2	1
Lucratividade de produto	dos	4	3	3	2	1	4	1	1	2	2	1	1
Rentabilidade de produto	de	4	3	4	2	1	4	1	1	2	2	1	1
Variação entre o orçamento planejado e o real	de	4	4	1	4	1	1	2	3	0	1	1	1
Ciclo de tempo	e	3	4	2	3	2	1	2	4	1	2	3	2

		Melhoria nos processos de negociação	Redução de custos	Aumento de vendas	Aprendizado de melhores práticas	Controle gerencial de atividades	Promoção da marca/visibilidade	Suporte na resolução de problemas	Melhoria da gestão de custos	Eliminação de desperdícios	Criação de valor	Melhoria de eficiência	Identificação de áreas críticas na produção
Produtividade e eficiência		2	3	3	1	2	3	1	3	1	3	3	1
Previsão de vendas		4	2	2	2	1	1	1	1	2	1	1	2
Avaliação do desempenho da cadeia		2	3	1	2	1	0	2	3	0	1	1	0
Informações sobre preço		1	1	2	1	0	2	1	1	1	0	1	1
Informações (sucatas e saturação de capacidade)		1	2	2	2	2	0	0	1	1	2	1	0
Demonstrações contábeis projetadas		1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	1
Custos de materiais, MO, <i>overhead</i> , compras e gestão de suprimentos		0	0	1	0	0	2	0	0	0	0	0	0
Previsão de demanda		6	4	4	5	1	2	4	3	2	2	1	1
Taxa de rendimento padrão (lucro)		0	1	1	0	1	0	0	1	0	1	1	0
Planos para investimento e desenvolvimento de produto		1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Custos de controle de qualidade, ferramentas especiais		0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Como pode ser observado, a maior parte das informações tiveram vários benefícios percebidos pelos seus gestores. Destacam-se aqui as informações que mais tiveram percepções de benefícios apontadas pelos gestores: qualidade de produtos, materiais e componentes; retrabalhos e previsão de demanda. Percebe-se que todas essas informações estão relacionadas a produtos e, portanto, são de cunho gerencial.

Para uma melhor compreensão do uso que os gestores fazem das informações compartilhadas, o questionário de pesquisa continha uma questão sobre as formas de utilização das informações compartilhadas, havendo a opção de marcar mais de uma opção quando fosse o caso. Esses dados estão dispostos em ordem decrescente de frequência na Tabela 18:

Tabela 18 - Utilização das informações compartilhadas		
Utilização das informações	N	%*
Controle no sentido de assegurar que os fornecedores ajam de acordo com os desejos do comprador	7	36,8
Melhoria de políticas operacionais no relacionamento comprador-fornecedor	5	26,3
Revelação de oportunidades de redução de custos comuns	5	26,3
Auxílio de compradores e fornecedores na tomada de decisões que aumentam a eficiência do relacionamento	4	21,1
Ganho de conhecimento para suportar barganha	4	21,1
Seleção e avaliação dos fornecedores	3	15,8
Redução de custos de componentes no curto-prazo	3	15,8
Reduzir preço de venda na carteira de fornecedores	3	15,8
Uso informal (identificação da falta de competência – ou falta dela)	3	15,8
Formação de acordos sobre objetivos de custos	2	10,5

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

* percentual é em relação as 19 empresas que compartilham alguma informação.

A modalidade mais indicada de utilização das informações compartilhadas está relacionada ao controle no sentido de assegurar que os fornecedores ajam de acordo com os desejos do comprador, sendo indicada por 36,8% dos gestores que compartilham informações. A segunda modalidade indicada, com 26,3%, foram aquelas relacionadas à melhoria de políticas operacionais no relacionamento comprador-fornecedor e revelação de oportunidades de redução de custos comuns.

A utilização mais mencionada indica que há um processo de barganha na negociação, sendo o compartilhamento de informações um instrumento de controle das ações do fornecedor pelo cliente. A segunda modalidade aponta para um uso mais estratégico ao melhorar as políticas operacionais e por fim, a revelação de oportunidades de custos comuns direciona mais uma vez para a implementação de uma gestão de custos interorganizacionais.

Em uma menor frequência, com 10,5% das respostas, os gestores indicaram a formação de acordos sobre objetivos de custos, sendo seguida por 15,8% das respostas indicando uso informal relacionado a indicação de competência (ou ausência, quando fosse o caso).

A indicação em menor frequência a respeito da formação de acordo sobre objetivos de custos não descarta a possibilidade de uma prática de gestão de custos interorganizacionais, mas dá a ideia de uma menor frequência. Esse é um resultado esperado, uma vez que as informações gerenciais que são compartilhadas com maior frequência nesse contexto.

O canal utilizado para o compartilhamento de informações também foi investigado na presente pesquisa. A Tabela 19 apresenta os resultados encontrados:

Tabela 19 - Formas de comunicação das informações		
Utilização das informações	N	%
E-mail	17	89,5
Telefone	11	57,9
Reuniões	5	26,3
Relatórios	3	15,8
Sistema informatizado integrado	2	10,5

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A grande maioria dos gestores, na ordem de 89,5%, apontou o e-mail como o principal meio utilizado por eles para o compartilhamento de informações. Em segundo lugar, com 57,9% das respostas, foi indicado o telefone como canal mais utilizado. Em terceiro lugar, com 26,3% das respostas os gestores indicaram as reuniões como canal utilizado. Os relatórios foram apontados por 15,8% dos gestores e em último lugar foi apontado, com 10,5% das respostas, o uso de um sistema informatizado integrado.

Esses resultados têm aderência aos encontrados por Lopes (2014) e Choe (2008), que também identificaram uma maior frequência de informações sendo compartilhadas por meio eletrônico, seguindo a tendência da rapidez da informação no mundo corporativo.

A presente pesquisa ocupou-se de investigar também as barreiras que impedem os gestores de compartilhar informações. Para tanto, o instrumento de pesquisa continha uma questão solicitando que apontassem as barreiras encontradas para o compartilhamento de informações para aqueles gestores que não o faziam, havendo a possibilidade de marcar mais de uma assertiva. As barreiras indicadas pelos gestores estão elencadas na Tabela 20:

Tabela 20 - Barreiras para o compartilhamento de informações

Barreiras	N	%
Não percebo nenhum benefício a partir dessa prática	11	61,1
Tenho receio de que meus fornecedores e/ou clientes ajam de maneira oportunista	4	22,2
A gestão da empresa é resistente a mudanças	4	22,2
Não tenho um sistema de informação adequado para a geração de informações	3	16,7
Desinteresse	3	16,7
Incerteza acerca do relacionamento	3	16,7
Não há cooperação no relacionamento com meus fornecedores e/ou clientes	2	11,1
Ausência de conhecimento especializado e programas de educação voltados a funcionários	2	11,1
Ausência de percepção de valor gerado pela relação comprador-fornecedor	2	11,1
Falta de compreensão dos custos ao longo da cadeia	1	5,6

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

* percentual é em relação as 13 empresas que não compartilham informações.

De acordo com os resultados encontrados, a não percepção de benefícios por parte dos gestores foi a barreira mais apontada pelos gestores, com uma frequência de 61,1%. Em segundo lugar, o receio de oportunismo dos clientes e fornecedores foi indicado por 22,2% dos gestores como uma barreira para o compartilhamento de informações. 22,2% dos gestores também apontaram que a resistência da empresa a mudanças também constitui uma barreira para o compartilhamento das informações. Em seguida, 16,7% dos gestores apontaram a ausência de uma sistema de informação de adequado para a geração de informações, o desinteresse e a incerteza quanto ao relacionamento como fatores que impedem o compartilhamento de informações.

A ausência de benefícios é uma barreira muito clara de ser entendida, uma vez que se não há percepção destes, o compartilhamento seria um mero ritual. O receio de oportunismo aponta para uma falta de confiança no relacionamento, também tratado em várias pesquisas.

Dentre as barreiras com menor frequência, a falta de compreensão de custos ao longo da cadeia de produção foi a opção menos indicada pelos gestores, com 5,6% de frequência. A ausência da percepção de valor gerado, a ausência de conhecimento especializado e a falta de cooperação de custos foram apontadas por 11,1% dos gestores, respectivamente.

A ausência da percepção de benefícios foi uma barreira para o compartilhamento de informações encontrada no trabalho de Kajüter e Kulmala (2005). O receio de comportamento oportunista também é uma barreira tratada no trabalho de Lopes e Callado (2017).

4.2. Análise inferencial

Esta seção trata da análise inferencial dos dados a partir do cruzamento das variáveis de pesquisa investigada. Para um melhor acompanhamento e análise dos dados, encontra-se estruturada em tópicos de acordo com os testes de hipóteses utilizados.

O resultado do p-valor apresentado nas tabelas refere-se ao teste não-paramétrico do V de Cramer, uma vez que não foi possível alcançar o quantitativo mínimo de cinco observações, impossibilitando a utilização do Qui-Quadrado.

H1a: Existe associação entre os aspectos do perfil dos gestores das empresas e as práticas de contabilidade interorganizacional.

Inicialmente, buscou-se o cruzamento dos aspectos do perfil dos gestores com o fato de compartilhar ou não as informações de natureza contábil e/ou gerencial.

O primeiro cruzamento de variáveis relacionou os aspectos do perfil dos gestores com o compartilhamento das informações de custos com os fornecedores. Os dados observados encontram-se dispostos na Tabela 21:

Tabela 21 - Perfil dos gestores X Informações de custos compartilhadas com fornecedores			
Fator avaliado	Informação de custos compartilhada com fornecedores		p-valor
	Sim	Não	
Gênero			0,198
Masculino	5 (20,0%)	20 (80,0%)	
Feminino	0 (0,0%)	7 (100,0%)	
Área de formação			0,009
Ciências Contábeis	0 (0,0%)	8 (100,0%)	
Administração	1 (7,7%)	12 (92,3%)	
Engenharia de Produção	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Economia	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Engenharia Mecânica	2 (100,0%)	0 (0,0%)	
Ciência da Computação	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Designer	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Engenharia Civil	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Análise e Desenvolvimento de Sistemas	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Medicina Veterinária	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Grau de instrução			0,591
Ensino Médio	1 (33,3%)	2 (66,7%)	
Graduação	2 (10,0%)	18 (90,0%)	
Especialização	1 (16,7%)	5 (83,3%)	
Mestrado	1 (33,3%)	2 (66,7%)	
Tempo de experiência			0,353
Até 5 anos	1 (16,7%)	5 (83,3%)	
De 6 a 10 anos	4 (22,2%)	14 (77,8%)	
Acima de 10 anos	0 (0,0%)	8 (100,0%)	

Grau de relacionamento			0,555
Proprietário e gestor	1 (10,0%)	9 (90,0%)	
Gestor contratado	4 (18,2%)	18 (81,8%)	
Área de atuação na empresa			0,005
Controladoria	0 (0,0%)	2 (100,0%)	
Gestão administrativa	2 (10,5%)	17 (89,5%)	
Contabilidade	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Gestão financeira	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Gestão de suprimentos	0 (0,0%)	1 (100,0)	
Supervisão	3 (100,0%)	0 (0,0%)	
Planejamento e Controle de Produção	0 (0,0%)	1 (100,0)	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Conforme pode ser observado, foi identificado uma significância estatística entre a área de formação dos gestores e o compartilhamento das informações de custos com os fornecedores, com um p-valor de 0,009, indicando essa associação entre as variáveis investigadas.

A área de atuação do gestor na empresa também apresentou significância estatística com o compartilhamento de informação de custos com os fornecedores, apontando que existe uma associação entre as duas variáveis.

As duas variáveis apresentaram uma tendência voltada para o não compartilhamento de informações, uma que 84,4% das empresas apontaram não compartilhar informações de custos com fornecedores (Tabela 12).

Outros aspectos de perfil dos gestores foram investigados, tais como: gênero, grau de instrução, tempo de experiência e grau de relacionamento, porém não apresentaram significância estatística, não podendo concluir que haja uma associação entre esses aspectos e o compartilhamento de informação de custos com os fornecedores.

Os aspectos do perfil dos gestores também foram cruzados com as informações gerenciais compartilhadas com fornecedores. Os resultados encontram-se dispostos na Tabela 22:

Tabela 22 - Perfil dos gestores X Informações gerenciais (não-financeiras) compartilhadas com fornecedores

Fator avaliado	Informação gerencial compartilhada com fornecedores		p-valor
	Sim	Não	
Gênero			0,224
Masculino	10 (40,0%)	15 (60,0%)	
Feminino	1 (14,3%)	6 (85,7%)	
Área de formação			0,605
Ciências Contábeis	4 (50,0%)	4 (50,0%)	
Administração	4 (30,85)	9 (69,2%)	
Engenharia de Produção	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Economia	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Engenharia Mecânica	1 (50,0%)	1 (50,0%)	

Ciência da Computação	0 (0,0%)	1 (100,05)	
Designer	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Engenharia Civil	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Análise e Desenvolvimento de Sistemas	0 (0,0%)	1 (10,0%)	
Medicina Veterinária	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Grau de instrução			0,246
Ensino Médio	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Graduação	9 (45,0%)	11 (55,0%)	
Especialização	2 (33,3%)	4 (66,7%)	
Mestrado	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Tempo de experiência			0,616
Até 5 anos	3 (50,0%)	3 (50,0%)	
De 6 a 10 anos	6 (33,3%)	12 (66,7%)	
Acima de 10 anos	2 (25,0%)	6 (75,0%)	
Grau de relacionamento			0,050
Proprietário e gestor	1 (10,0%)	9 (90,0%)	
Gestor contratado	10 (45,5%)	12 (54,5%)	
Área de atuação na empresa			0,340
Controladoria	0 (0,0%)	2 (100,0%)	
Gestão administrativa	5 (26,3%)	14 (73,7%)	
Contabilidade	1 (33,3%)	2 (66,7%)	
Gestão financeira	1 (33,3%)	2 (66,7%)	
Gestão de suprimentos	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Supervisão	2 (66,7%)	1 (33,3%)	
Planejamento e Controle de Produção	1 (100,0%)	0 (0,0%)	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

De acordo com os resultados obtidos, identificou-se significância estatística apenas no aspecto de perfil relacionado ao grau de relacionamento com a empresa com o compartilhamento de informações gerenciais com os fornecedores, através de um p-valor de 0,05, indicando uma associação desse aspecto de perfil com o compartilhamento dessa natureza de informação compartilhada (gerencial/não-financeira).

Como pode ser observado, percebe-se que os gestores que também são proprietários das empresas tem uma forte tendência a não compartilhar essa natureza de informação, uma vez que 90% das respostas apontaram não compartilhar informações gerenciais com seus fornecedores. Entre os gestores contratados, no entanto, apesar de haver uma tendência ao não compartilhamento também, a diferença não se demonstrou tão acentuada, uma vez que 54,5% responderam não compartilhar informações gerenciais com seus fornecedores, enquanto que 45,5% apontaram compartilhar informações dessa natureza.

Não foi encontrada nenhuma significância estatística que permitisse perceber uma associação entre o compartilhamento de informações gerenciais com fornecedores e o gênero, área de formação, grau de instrução, tempo de experiência e área de atuação dos gestores entrevistados, não podendo precisar uma associação entre essas características e essa natureza da informação.

Também foi realizado o cruzamento dos aspectos do perfil dos gestores com o compartilhamento de informações de custos com clientes, conforme pode ser observado na Tabela 23:

Tabela 23 - Perfil dos gestores X Informações de custos compartilhadas com clientes			
Fator avaliado	Informação de custos compartilhada com clientes		p-valor
	Sim	Não	
Gênero			0,732
Masculino	5 (20,0%)	20 (80,0%)	
Feminino	1 (14,3%)	6 (85,7%)	
Área de formação			0,288
Ciências Contábeis	1 (12,5%)	1 (87,5%)	
Administração	2 (15,4%)	11 (84,6%)	
Engenharia de Produção	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Economia	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Engenharia Mecânica	1 (50,0%)	1 (50,0%)	
Ciência da Computação	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Designer	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Engenharia Civil	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Análise e Desenvolvimento de Sistemas	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Medicina Veterinária	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Grau de instrução			0,590
Ensino Médio	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Graduação	5 (25,0%)	15 (75,0%)	
Especialização	1 (16,7%)	5 (83,3%)	
Mestrado	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Tempo de experiência			0,194
Até 5 anos	0 (0,0%)	6 (100,0%)	
De 6 a 10 anos	3 (16,7%)	15 (83,3%)	
Acima de 10 anos	3 (37,5%)	5 (62,5%)	
Grau de relacionamento			0,903
Proprietário e gestor	2 (20,0%)	8 (80,0%)	
Gestor contratado	4 (18,2%)	18 (81,8%)	
Área de atuação na empresa			0,866
Controladoria	0 (0,0%)	2 (100,0%)	
Gestão administrativa	4 (21,1%)	15 (78,9%)	
Contabilidade	1 (33,3%)	2 (66,7%)	
Gestão financeira	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Gestão de suprimentos	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Supervisão	1 (33,3%)	2 (66,7%)	
Planejamento e Controle de Produção	0 (0,0%)	1 (100,0%)	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Como pode ser observado a partir dos dados dispostos, não houve nenhum aspecto do perfil dos gestores que apresentou significância estatística. Desse modo, não foi possível encontrar nenhuma associação entre o perfil dos gestores e as informações de custos compartilhadas com clientes.

Dessa forma, também pode-se dizer que não houve associação dessas informações com o perfil dos gestores.

A Tabela 24 apresenta o resultado dos dados obtidos a partir do cruzamento entre o perfil dos gestores e as informações gerenciais compartilhadas com clientes:

Tabela 24 - Perfil dos gestores X Informações gerenciais compartilhadas com clientes

Fator avaliado	Informação gerencial (não-financeira) compartilhada com cliente		p-valor
	Sim	Não	
Gênero			0,108
Masculino	12 (48,0%)	13 (52,0%)	
Feminino	1 (14,3%)	6 (85,7%)	
Área de formação			0,555
Ciências Contábeis	5 (62,5%)	3 (37,5%)	
Administração	5 (38,5%)	8 (61,5%)	
Engenharia de Produção	1 (0,0%)	0 (0,0%)	
Economia	0 (0,0%)	1 (0,0%)	
Engenharia Mecânica	1 (50,0%)	1 (50,0%)	
Ciência da Computação	0 (0,0%)	1 (0,0%)	
Designer	0 (0,0%)	1 (0,0%)	
Engenharia Civil	0 (0,0%)	1 (0,0%)	
Análise e Desenvolvimento de Sistemas	0 (0,0%)	1 (0,0%)	
Medicina Veterinária	1 (0,0%)	0 (0,0%)	
Grau de instrução			0,476
Ensino Médio	1 (33,3%)	2 (66,7%)	
Graduação	9 (45,0%)	11 (55,0%)	
Especialização	3 (50,0%)	3 (50,0%)	
Mestrado	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Tempo de experiência			0,347
Até 5 anos	2 (33,3%)	4 (66,7%)	
De 6 a 10 anos	6 (33,3%)	12 (66,7%)	
Acima de 10 anos	5 (62,5%)	3 (37,5%)	
Grau de relacionamento			0,017
Proprietário e gestor	1 (10,0%)	9 (90,0%)	
Gestor contratado	12 (54,5%)	10 (45,5%)	
Área de atuação na empresa			0,594
Controladoria	1 (50,0%)	1 (50,0%)	
Gestão administrativa	6 (31,6%)	13 (68,4%)	
Contabilidade	2 (66,7%)	1 (33,3%)	
Gestão financeira	1 (33,3%)	2 (66,7%)	
Gestão de suprimentos	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Supervisão	1 (33,3%)	2 (66,7%)	
Planejamento e Controle de Produção	1 (100,0%)	0 (0,0%)	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A partir da observação do cruzamento entre os aspectos do perfil dos gestores e o compartilhamento de informações, foi identificada uma significância estatística no grau de relacionamento, com um p-valor de 0,017, apontando para uma associação entre esse aspecto do perfil e o compartilhamento de informação dessa natureza. Foi possível encontrar que a maioria dos gestores contratados (54,5%) compartilham informações de custos com clientes. Entre os gerentes contratados, 45,5% responderam não compartilhar informações de custos com clientes. Também foi possível perceber que majoritariamente os gestores que também

são proprietários das empresas não compartilham informações de custos com seus clientes, uma vez que 90% apontaram essa assertiva.

Os demais aspectos do perfil dos gestores não puderam ter uma associação identificada através do p-valor.

Dessa forma, a H1a deve ser parcialmente aceita, uma vez que alguns aspectos do perfil dos gestores, tais como a área de formação, a área de atuação e o grau de relacionamento dos gestores apresentaram associação com a natureza das informações compartilhadas.

H1b: Existe associação entre o perfil dos gestores e o volume de informações compartilhadas.

Para testar essa hipótese, procedeu-se com o cruzamento das variáveis referentes ao perfil dos gestores e o quantitativo de informações compartilhadas. Para facilitar a execução dos testes estatísticos, bem como a análise dos dados, o quantitativo de informações compartilhadas está consolidado em faixas.

O cruzamento das variáveis características dos gestores e número de informações compartilhadas está apresentado na Tabela 25:

Tabela 25 Características dos gestores X Número de informações compartilhadas

Fator avaliado	Número de práticas			p-valor
	0-3	4-7	8-11	
Gênero				0,316
Masculino	14 (56,0%)	7 (28,0%)	4 (16,0%)	
Feminino	6 (85,7%)	1 (14,3%)	0 (0,0%)	
Área de formação				0,664
Ciências Contábeis	6 (75,0%)	1 (12,5%)	1 (12,5%)	
Administração	8 (61,5%)	2 (15,4%)	3 (23,1%)	
Engenharia de Produção	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Economia	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Engenharia Mecânica	1 (50,0%)	1 (50,0%)	0 (0,0%)	
Ciência da Computação	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Designer	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Engenharia Civil	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Análise e Desenvolvimento de Sistemas	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Medicina Veterinária	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Grau de instrução				0,755
Ensino Médio	2 (66,7%)	1 (33,3%)	0 (0,0%)	
Graduação	11 (55,0%)	6 (30,0%)	3 (15,0%)	
Especialização	5 (83,3%)	0 (0,0%)	1 (16,7%)	
Mestrado	2 (66,7%)	1 (33,3%)	0 (0,0%)	
Tempo de experiência				0,450
Até 5 anos	3 (50,0%)	1 (16,7%)	2 (33,3%)	
De 6 a 10 anos	11 (61,1%)	5 (27,8%)	2 (11,1%)	
Acima de 10 anos	6 (75,0%)	2 (25,0%)	0 (0,0%)	

Área de atuação na empresa				0,509
Controladoria	2 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Gestão administrativa	11 (57,9%)	4 (21,1%)	4 (21,1%)	
Contabilidade	2 (66,7%)	1 (33,3%)	0 (0,0%)	
Gestão financeira	3 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Gestão de suprimentos	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Supervisão	1 (33,3%)	2 (66,7%)	0 (0,0%)	
Planejamento e Controle de Produção	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	

Fonte: Dados da pesquisa(2018).

O primeiro teste buscou relacionar os aspectos relacionados ao perfil dos gestores com o volume de informações compartilhadas. A partir do cruzamento das variáveis foi possível perceber que a maior parte do compartilhamento de informações concentra-se na faixa de 0-3, o que já foi discutido no subtópico de estatísticas descritivas.

Quanto ao gênero dos gestores, há uma prevalência do compartilhamento de informações por parte dos gestores do gênero masculino. Esse resultado já era esperado, uma vez que a amostra é composta em sua maioria por homens.

Quanto a área de formação dos gestores que possuem nível superior, percebe-se que aqueles da área de administração são os que mais compartilham informações em relação às demais áreas de formação. Em segundo lugar, os gestores com formação em Ciências Contábeis são os que mais compartilham informações. As demais áreas não possuem um compartilhamento de informações em frequência expressiva.

Considerando o grau de instrução dos gestores, percebe-se uma maior frequência no compartilhamento daqueles que possuem nível superior, nos níveis de graduação e especialização. Esse também era um resultado esperado em virtude das características da amostra, que também foi tratado no subtópico de análise descritiva dos dados.

Analisando o tempo de experiência, o compartilhamento de informações ocorreu com maior frequência na faixa mediana, que corresponde de 6 a 10 anos de experiência na função exercida.

Em relação à área de atuação do gestor na empresa, percebe-se que os gestores que atuam na gestão administrativa são os que mais compartilham informações.

Apesar de ser possível uma análise das frequências no cruzamento dos dados, a análise do p-valor não permitiu encontrar nenhuma significância estatística no cruzamento dos dados, não encontrando associação entre os aspectos do perfil dos gestores das indústrias e o volume de informações compartilhadas. Dessa forma, rejeita-se a H1b.

H1c: Existe associação entre os aspectos do perfil dos gestores e o volume de benefícios percebidos.

Os resultados obtidos a partir do teste dessa hipótese estão apresentados na Tabela 26:

Tabela 26 - Características dos gestores X Número de benefícios percebidos				
Fator avaliado	Número de benefícios			p-valor
	0-3	4-7	8-11	
Gênero				0,437
Masculino	15 (60,0%)	9 (36,0%)	1 (4,0%)	
Feminino	6 (85,7%)	1 (14,3%)	0 (0,0%)	
Área de formação				0,824
Ciências Contábeis	5 (62,5%)	3 (37,5%)	0 (0,0%)	
Administração	9 (69,2%)	3 (23,1%)	1 (7,7%)	
Engenharia de Produção	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Economia	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Engenharia Mecânica	0 (0,0%)	2 (100,0%)	0 (0,0%)	
Ciência da Computação	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Designer	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Engenharia Civil	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Análise e Desenvolvimento de Sistemas	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Medicina Veterinária	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Grau de instrução				0,892
Ensino Médio	3 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Graduação	12 (60,0%)	7 (35,0%)	1 (5,0%)	
Especialização	4 (66,7%)	2 (33,3%)	0 (0,0%)	
Mestrado	2 (66,7%)	1 (33,3%)	0 (0,0%)	
Tempo de experiência				0,667
Até 5 anos	3 (50,0%)	3 (50,0%)	0 (0,0%)	
De 6 a 10 anos	13 (72,2%)	4 (22,2%)	1 (5,6%)	
Acima de 10 anos	5 (62,5%)	3 (37,5%)	0 (0,0%)	
Área de atuação na empresa				0,252
Controladoria	2 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Gestão administrativa	14 (73,7%)	4 (21,1%)	1 (5,3%)	
Contabilidade	2 (66,7%)	1 (33,3%)	0 (0,0%)	
Gestão financeira	3 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Gestão de suprimentos	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Supervisão	0 (0,0%)	3 (100,0%)	0 (0,0%)	
Planejamento e Controle de Produção	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Analisando os dados encontrados, percebe-se que os gestores do sexo masculino são os que mais percebem benefícios advindos da prática do compartilhamento de informações. Esse resultado se dá também pelo fato da amostra ser em sua maioria composta de gestores do gênero masculino.

Quanto à área de formação dos gestores, semelhantemente ao volume de informações compartilhadas, o volume de benefícios percebidos teve uma frequência mais expressiva pelos gestores ligados às áreas de Administração e Ciências Contábeis.

Considerando o grau de instrução dos gestores, aqueles que mais percebem benefícios a partir da prática do compartilhamento de informações são aqueles que obtiveram os níveis de graduação e especialização.

Semelhantemente ao volume de informação compartilhada em relação ao tempo de experiência dos gestores, os que mais percebem benefícios advindos da prática do compartilhamento de informações são aqueles que possuem entre 6 e 10 anos de experiência.

Essa semelhança também pôde ser percebida quanto à área de atuação dos gestores, pois assim como no volume de informações compartilhadas, os que mais percebem benefícios são aqueles ligados às áreas de gestão administrativa.

O cruzamento dessas variáveis possibilitou conhecer como se dá a percepção de benefícios em relação aos aspectos do perfil dos gestores. No entanto, devido à impossibilidade de identificar um p-valor significativo, não foi possível encontrar uma associação significativa entre as variáveis, o que leva a rejeição da H1c.

H2a: Existe associação entre as características das indústrias e o compartilhamento de informações.

A pesquisa também investigou a existência de associação entre as características das empresas estudadas e o compartilhamento de informações.

Tabela 27 - Características das indústrias X Informações de custos compartilhadas com fornecedores

Fator avaliado	Informação de custos compartilhada com fornecedores		p-valor
	Sim	Não	
Sector de Gestão de Cadeia de Suprimentos			0,101
Sim	0 (0,0%)	10 (100,0%)	
Não	5 (22,7%)	17 (77,3%)	
Duração de contrato			0,024
Médio prazo	3 (14,3%)	18 (85,7%)	
Longo prazo	0 (0,0%)	8 (100,0%)	
Compras SPOT	2 (66,7%)	1 (33,3%)	
Sector de atividade			0,267
Agricultura, pecuária e serviços relacionados	1 (50,0%)	1 (50,0%)	
Extrativista	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Alimentos e bebidas	2 (40,0%)	3 (60,0%)	
Têxtil, vestuário e acessórios	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Calçado e couro	0 (0,0%)	5 (100,0%)	
Celulose e papel	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Químicos e farmacêuticos	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Transformação	1 (25,0%)	3 (75,0%)	
Metalurgia, máquinas e equipamentos	0 (0,0%)	4 (100,0%)	
Construção	0 (0,0%)	4 (100,0%)	
Móveis e colchões	0 (0,0%)	2 (100,0%)	
Gráfica	1 (100,0%)	0 (0,0%)	

Porte		0,005
Microempresa	1 (20,0%)	4 (80,0%)
Empresa de Pequeno Porte	1 (4,8%)	20 (95,2%)
Empresa de Médio Porte	3 (75,0%)	1 (25,0%)
Grande Empresa	0 (0,0%)	2 (100,0%)

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os resultados obtidos permitem observar uma significância estatística através do p-valor 0,024 na variável duração de contrato. Dessa forma, pode-se dizer que existe uma associação entre a duração de contrato e o compartilhamento de informações de custos com fornecedores.

A variável porte também demonstrou significância estatística através do p-valor de 0,005, o que também implica dizer que há associação entre o porte da empresa e o compartilhamento de informações de custos com fornecedores. Esse resultado também é consistente com a literatura que diz que as empresas com maior porte estão mais propensas ao compartilhamento de informações.

Não houve significância estatística entre a existência de um setor de gestão da cadeia de suprimentos e setor de atividade e o compartilhamento de informação de custos com fornecedores. O trabalho de Lopes et al. (2014) também evidenciou uma significância estatística na variável do porte de empresa, embora que mensurado pela faixa de faturamento.

A Tabela 28 apresenta o resultado a partir do cruzamento entre as características das indústrias e as informações gerenciais compartilhadas com fornecedores:

Tabela 28 - Características das indústrias X Informações gerenciais (não-financeiras) compartilhadas com fornecedores

Fator avaliado	Informação gerenciais compartilhadas com fornecedores		p-valor
	Sim	Não	
Sector de Gestão de Cadeia de Suprimentos			0,040
Sim	6 (60,0%)	4 (40,0%)	
Não	5 (22,7%)	17 (77,3%)	
Duração de contrato			0,193
Médio prazo	5 (23,8%)	16 (76,2%)	
Longo prazo	4 (50,0%)	4 (50,0%)	
Compras SPOT	2 (66,7%)	1 (33,3%)	
Sector de atividade			0,532
Agricultura, pecuária e serviços relacionados	0 (0,0%)	2 (100,0%)	
Extrativista	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Alimentos e bebidas	1 (20,0%)	4 (80,0%)	
Têxtil, vestuário e acessórios	1 (33,3%)	2 (66,7%)	
Calçado e couro	3 (50,0%)	3 (50,0%)	
Celulose e papel	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Químicos e farmacêuticos	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Transformação	2 (50,0%)	2 (50,0%)	
Metalurgia, máquinas e equipamentos	1 (50,0%)	1 (50,0%)	
Construção	0 (0,0%)	4 (100,0%)	

Móveis e colchões	1 (50,0%)	1 (50,0%)
Gráfica	1 (100,0%)	0 (0,0%)
Porte		0,013
Microempresa	0 (0,0%)	5 (100,0%)
Empresa de Pequeno Porte	6 (28,6%)	15 (71,4%)
Empresa de Médio Porte	4 (100,0%)	0 (0,0%)
Grande Empresa	1 (50,0%)	1 (50,0%)

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Ao cruzar as características das empresas com o compartilhamento de informações gerenciais com fornecedores, pôde-se observar uma significância estatística ao nível de 0,040 na variável que indica a existência de um setor de gestão de cadeia de suprimentos. Dessa forma, para as informações gerenciais compartilhadas com fornecedores há uma associação com a existência de um setor de cadeia de suprimentos.

Percebe-se que nas empresas que possuem um setor de GCS implantado há uma tendência de compartilhar informações gerenciais com fornecedores, uma vez que 60% dos gestores responderam praticar o compartilhamento de informações dessa natureza. Nas empresas que não possuem um setor de GCS implantado, por seu turno, percebeu-se 77,3% dos gestores não compartilham informações gerenciais com fornecedores. Pode-se nesse caso que as empresas que possuem um setor de GCS implantado estão mais propensas a compartilhar informações gerenciais com seus fornecedores, assim como encontrado no trabalho de Lopes et al. (2014).

Essa tabela também demonstra uma associação a partir da significância estatística do p-valor 0,013 na variável porte, portanto pode-se dizer que o porte da empresa possui associação com o compartilhamento de informações. Pode-se notar que as microempresas e empresas de pequeno porte possuem a tendência de não compartilhar informações, uma vez que 100% dos gestores das microempresas responderam não compartilhar nenhuma informação e 71,4% dos gestores das empresas de pequeno porte também responderam não compartilhar nenhuma informação. No entanto, 100% dos gestores das empresas de médio porte responderam compartilhar informações gerenciais com seus fornecedores. Dentre as empresas de grande porte encontrou-se um comportamento igual, de 50%. A partir dessa análise e da associação estatística encontrada, pode-se dizer que quanto maior o porte da empresa, mas ela está propensa a compartilhar alguma informação.

A Tabela 29 apresenta os resultados encontrados a partir do cruzamento das características das indústrias e as informações de custos compartilhadas com clientes:

Tabela 29 - Características das indústrias X Informações de custos compartilhadas com clientes

Fator avaliado	Informações de custos compartilhadas com clientes		p-valor
	Sim	Não	
Setor de Gestão de Cadeia de Suprimentos			0,067
Sim	0 (0,0%)	10 (100,0%)	
Não	6 (27,3%)	16 (72,7%)	
Duração de contrato			0,041
Médio prazo	4 (19,0%)	17 (81,0%)	
Longo prazo	0 (0,0%)	8 (100,0%)	
Compras SPOT	2 (66,7%)	1 (33,3%)	
Setor de atividade			0,700
Agricultura, pecuária e serviços relacionados	1 (50,0%)	1 (50,0%)	
Extrativista	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Alimentos e bebidas	1 (20,0%)	4 (80,0%)	
Têxtil, vestuário e acessórios	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Calçado e couro	2 (33,3%)	4 (66,7%)	
Celulose e papel	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Químicos e farmacêuticos	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Transformação	2 (50,0%)	2 (50,0%)	
Metalurgia, máquinas e equipamentos	0 (0,0%)	2 (100,0%)	
Construção	0 (0,0%)	4 (100,0%)	
Móveis e colchões	0 (0,0%)	2 (100,0%)	
Gráfica	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Porte			0,243
Microempresa	0 (0,0%)	5 (100,0%)	
Empresa de Pequeno Porte	4 (19,0%)	17 (81,0%)	
Empresa de Médio Porte	2 (50,0%)	2 (50,0%)	
Grande Empresa	0 (0,0%)	2 (100,0%)	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Analisando os resultados dispostos na Tabela 29, a variável duração de contrato demonstrou significância estatística ($p\text{-valor}=0,041$) com o compartilhamento de informação de custos com clientes, indicando uma associação entre as duas variáveis. Essa variável já demonstrou associação em testes anteriores e demonstra que a duração do relacionamento interfere no modo como as informações são compartilhadas.

No entanto, para essa natureza de informação, não foi possível verificar associação entre as informações de custos compartilhadas com clientes e as demais características das indústrias.

Ao cruzar as informações gerenciais compartilhadas com clientes com as características das indústrias, foram encontrados os dados apresentados na Tabela 30:

Tabela 30 - Características das indústrias X Informações gerenciais (não-financeiras) compartilhadas com clientes

Fator avaliado	Informação gerencial compartilhada com clientes		p-valor
	Sim	Não	
Setor de Gestão de Cadeia de Suprimentos			0,132
Sim	6 (60,0%)	4 (40,0%)	
Não	7 (31,8%)	15 (68,2%)	

Duração de contrato			0,158
Médio prazo	6 (28,6%)	15 (71,4%)	
Longo prazo	5 (62,5%)	3 (37,5%)	
Compras SPOT	2 (66,7%)	1 (33,3%)	
Sector de atividade			0,173
Agricultura, pecuária e serviços relacionados	1 (50,0%)	1 (50,0%)	
Extrativista	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Alimentos e bebidas	1 (20,0%)	4 (80,0%)	
Têxtil, vestuário e acessórios	0 (0,0%)	3 (100,0%)	
Calçado e couro	3 (50,0%)	3 (50,0%)	
Celulose e papel	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Químicos e farmacêuticos	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Transformação	3 (75,0%)	1 (25,0%)	
Metalurgia, máquinas e equipamentos	1 (50,0%)	1 (50,0%)	
Construção	0 (0,0%)	4 (100,0%)	
Móveis e colchões	2 (100,0%)	0 (0,0%)	
Gráfica	0 (0,0%)	1 (100,0%)	
Porte			0,139
Microempresa	0 (0,0%)	5 (100,0%)	
Empresa de Pequeno Porte	9 (42,9%)	12 (57,1%)	
Empresa de Médio Porte	3 (75,0%)	1 (25,0%)	
Grande Empresa	1 (50,0%)	1 (50,0%)	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Ao investigar as características das indústrias em cruzamento com as informações gerenciais compartilhadas com clientes, não foi possível verificar associação de nenhuma característica com essa natureza de informação compartilhada devido a ausência de p-valor significativo estatisticamente, impossibilitando a identificação de associação entre as variáveis.

Dentre as características das indústrias investigadas, apenas o setor de atividade não demonstrou nenhuma associação com o compartilhamento de informações.

Dessa forma, a H2a deve ser aceita parcialmente, uma vez que a existência de um setor de cadeia de suprimentos, a duração de contrato e o porte das indústrias demonstraram associação com as informações compartilhadas.

H2b: Existe associação entre as características das indústrias e o volume de informações compartilhadas.

A Tabela 31 apresenta os resultados obtidos a partir do cruzamento entre as características das empresas e o volume das informações compartilhadas:

Tabela 31 - Características das empresas X Número de informações compartilhadas

Fator avaliado	Número de práticas			p-valor
	0-3	4-7	8-11	
Sector de Gestão de Cadeia de Suprimentos				0,131
Sim	5 (50,0%)	2 (20,0%)	3 (30,0%)	

Não	15 (68,2)	6 (27,3%)	1 (4,5%)	
Duração de contrato				0,383
Médio prazo	14 (66,7%)	6 (28,6%)	1 (4,8%)	
Longo prazo	4 (50,0%)	2 (25,0%)	2 (25,0%)	
Compras SPOT	2 (66,7%)	0 (0,0%)	1 (33,3%)	
Sector de atividade				0,192
Agricultura, pecuária e serviços relacionados	0 (0,0%)	2 (100,0%)	0 (0,0%)	
Extrativista	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Alimentos e bebidas	4 (80,0%)	1 (20,0%)	0 (0,0%)	
Têxtil, vestuário e acessórios	3 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Calçado e couro	2 (33,3%)	3 (50,0%)	1 (16,7%)	
Celulose e papel	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Químicos e farmacêuticos	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Transformação	2 (50,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Metalurgia, máquinas e equipamentos	1 (50,0%)	1 (50,0%)	0 (0,0%)	
Construção	4 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Móveis e colchões	1 (50,0%)	0 (0,0%)	1 (50,0%)	
Gráfica	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Porte				0,599
Microempresa	4 (80,0%)	1 (20,0%)	0 (0,0%)	
Empresa de Pequeno Porte	13 (61,9%)	6 (28,6%)	2 (9,5%)	
Empresa de Médio Porte	2 (50,0%)	1 (25,0%)	1 (25,0%)	
Grande Empresa	1 (50,0%)	0 (0,0%)	1 (50,0%)	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A partir da análise dos resultados obtidos, percebe-se que as empresas que não possuem um setor específico para a gestão da cadeia de suprimentos são as que menos compartilham informações. Esperava-se que as empresas que possuíssem um setor específico implantado compartilhassem mais informações, uma vez que a literatura aborda que as empresas maiores possuem mais capacidade de gerar informação e assim compartilhá-la em seus relacionamentos interorganizacionais.

A pesquisa também pôde identificar que as empresas que possuem sua duração de contrato em médio prazo são aquelas que mais compartilham informações, contrariando os resultados de outras pesquisas que encontraram que os contratos de longo prazo favorecem a adoção de práticas de contabilidade interorganizacional.

Quanto aos setores de atividade das indústrias, percebeu-se uma maior atenção à prática de compartilhamento de informações nas empresas de alimentos e bebidas, têxtil, vestuário e acessório e calçado e couro.

Considerando o porte da empresa, pôde-se observar uma maior frequência do compartilhamento de informações nas empresas de pequeno porte. Esse resultado difere do encontrado no trabalho de Lopes et al. (2014), que não incluiu empresas com menos de 100 colaboradores na sua amostra. Como a presente pesquisa cuida-se de um trabalho exploratório em um ambiente que ainda não havia sido realizada nenhuma investigação dessa natureza,

optou-se por incluir na amostra empresas indistintamente do seu porte para uma melhor compreensão do fenômeno.

Analisando o p-valor das variáveis investigadas, não foi possível identificar nenhuma significância estatística no cruzamento das variáveis, impossibilitando estabelecer uma associação entre estas. Dessa forma, rejeita-se H2b.

H2c: Existe associação entre as características da empresa e o volume de benefícios percebidos.

A Tabela 32 apresenta os resultados do teste de hipótese:

Tabela 32 - Características das empresas X Número de benefícios percebidos				
Fator avaliado	Número de benefícios			p-valor
	0-3	4-7	8-11	
Sector de Gestão de Cadeia de Suprimentos				0,056
Sim	4 (40,0%)	6 (60,0%)	0 (0,0%)	
Não	17 (77,3%)	4 (18,2%)	1 (4,5%)	
Duração de contrato				0,017
Médio prazo	16 (76,2%)	5 (23,8%)	0 (0,0%)	
Longo prazo	4 (50,0%)	4 (50,0%)	0 (0,0%)	
Compras SPOT	1 (33,3%)	1 (33,35)	1 (33,3%)	
Sector de atividade				0,647
Agricultura, pecuária e serviços relacionados	2 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Extrativista	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Alimentos e bebidas	3 (60,0%)	2 (40,0%)	0 (0,0%)	
Têxtil, vestuário e acessórios	3 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Calçado e couro	4 (66,7%)	2 (33,3%)	0 (0,0%)	
Celulose e papel	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Químicos e farmacêuticos	1 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Transformação	1 (25,0%)	2 (50,0%)	1 (25,0%)	
Metalurgia, máquinas e equipamentos	1 (50,0%)	1 (50,0%)	0 (0,0%)	
Construção	4 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	
Móveis e colchões	1 (50,0%)	1 (50,0%)	0 (0,0%)	
Gráfica	0 (0,0%)	1 (100,0%)	0 (0,0%)	
Porte				0,036
Microempresa	4 (80,0%)	1 (20,0%)	0 (0,0%)	
Empresa de Pequeno Porte	16 (76,2%)	5 (23,8%)	0 (0,0%)	
Empresa de Médio Porte	0 (0,0%)	3 (75,0%)	1 (25,0%)	
Grande Empresa	1 (50,0%)	1 (50,0%)	0 (0,0%)	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A existência do setor de gestão de cadeia de suprimentos está significativamente associado ao volume de benefícios percebidos (p-valor=0,056). Isso demonstra uma associação entre a implantação do setor de gestão da cadeia de suprimentos e o número de benefícios percebidos pelos gestores dessas empresas.

A duração de contrato apresentou o $p\text{-valor}=0,017$, significativamente estatístico e demonstrando assim a associação entre a duração de contrato e o volume de benefícios percebidos pelos gestores.

Não foi possível encontrar uma relação de associação significativa entre o setor de atividade das indústrias e o número de benefícios percebidos, pois o $p\text{-valor}$ ultrapassa o limite aceitável para esse tipo de pesquisa.

O porte da empresa apresentou significância estatística ($p\text{-valor}=0,036$). Dessa forma, foi possível identificar uma associação entre o porte da empresa e o volume de benefícios percebidos pelos gestores a partir da prática do compartilhamento de informações.

Dessa forma, dentre as características das indústrias investigadas, o setor de gestão de cadeia de suprimentos, a duração de contrato e o porte das empresas estão associados ao volume de benefícios percebidos pelos gestores. Por todo o exposto, pode-se aceitar parcialmente H2c.

Nesta seção do trabalho foram discutidos os resultados obtidos a partir da análise descritiva das variáveis, bem como os testes das hipóteses alternativas levantadas. Destaca-se aqui também a impossibilidade de comparabilidade de todos os resultados obtidos, uma vez que não foram encontradas muitas pesquisas com objetivos semelhantes, salvo o trabalho de Lopes (2014) e Lopes et al. (2014), cujo presente trabalho pretendia preencher as lacunas deixadas por essas duas pesquisas realizadas anteriormente em indústrias da Região Metropolitana do Recife.

H3: Existe associação entre o compartilhamento de informações e o volume de benefícios percebidos.

Os testes dessa hipótese encontram-se apresentados na Tabela 33:

Tabela 33 - Informação compartilhada X Número de benefícios percebidos				
Fator avaliado	Número de benefícios percebidos			p-valor
	0-3	4-7	8-11	
Compartilha informação de custos com fornecedores	1 (20,0%)	3 (60,0%)	1 (20,0%)	0,012
Compartilha informação gerencial com fornecedores	2 (18,2%)	8 (72,7%)	1 (9,1%)	0,000
Compartilha informação de custos com clientes	3 (50,0%)	2 (33,3%)	1 (16,7%)	0,099
Compartilha informação gerencial com clientes	5 (38,5%)	7 (53,8%)	1 (7,7%)	0,024

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A partir do cruzamento das variáveis, foi possível perceber um $p\text{-valor}$ estatisticamente significativo no compartilhamento de custos com fornecedores (p -

valor=0,012), no compartilhamento de informação gerencial com fornecedores (p-valor=0,000) e no compartilhamento de informação gerencial com clientes (p-valor=0,024), o que indica a existência de uma associação entre essas variáveis.

Dessa forma, aceita-se parcialmente a H3, uma vez que o compartilhamento de informações de custos com fornecedores e de informações gerenciais com fornecedores e clientes está associado significativamente ao volume de benefícios percebidos pelos gestores.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho tratou da temática da contabilidade interorganizacional, tema recorrente e ainda pouco tratado na literatura, como evidenciado nos trabalhos publicados em nível nacional e internacional.

A pesquisa objetiva investigar, a partir de *survey*, a existência de uma possível associação entre aspectos do perfil dos gestores e características de indústrias de Campina Grande com as práticas de contabilidade interorganizacional adotadas por elas.

A análise dos dados a partir da estatística descritiva possibilitou o reconhecimento do perfil dos gestores das indústrias, as características das empresas participantes da pesquisa, bem como informações a respeito das práticas de contabilidade interorganizacional adotada por estas indústrias, como as informações compartilhadas, os benefícios que os gestores percebem a partir destas práticas, as motivações que levam os gestores a compartilhar as informações e as barreiras que impedem a prática do compartilhamento de informações.

Atendendo ao primeiro objetivo específico da pesquisa, foi possível observar que os aspectos do perfil dos gestores apontaram que em maioria são do gênero masculino, possuem formação de nível superior na área de administração, são gestores contratados pela empresa atuando na gestão administrativa destas. Quanto ao período de experiência, a frequência obtida apontou um quantitativo igual de duas faixas temporais: até 5 anos e de 6 a 10 anos de experiência.

Em atenção ao segundo objetivo específico do trabalho, que versava sobre as características das indústrias, foi possível perceber que a maior parte delas não possuíam um setor específico para a gestão da cadeia de suprimentos, estão concentradas no setor de calçado e couro, são empresas de pequeno porte, possuindo entre 20 a 99 empregados, com o capital de origem nacional, desenvolvem suas atividades no relacionamento comprador-fornecedor através de contratos de médio prazo.

Considerando o terceiro objetivo da pesquisa, a maioria dessas indústrias não compartilha informações de custos e gerenciais, porém, dentre aquelas que praticam o compartilhamento de informações, percebe-se uma prevalência de informações gerenciais (não-financeiras) compartilhadas com pelo menos um dos seus clientes.

Ainda em relação a essas empresas que compartilham informações, em maioria são compartilhadas até no máximo três informações, das quais as mais divulgadas são aquelas relacionadas a qualidade e defeitos de materiais, produtos e componentes, retrabalhos e

informações não-financeiras relacionadas ao produto (tempo de condução e entrega, produtividade e consumo de recursos, quantidade, etc). O compartilhamento de custos de produtos ficou como a quinta informação mais compartilhada.

O quarto objetivo versava sobre a utilização e barreiras que levavam ao compartilhamento (ou não) das informações. As formas de utilização das informações mais indicadas foram o controle para que os fornecedores ajam de acordo com os desejos do comprador, a melhoria de políticas operacionais no relacionamento comprador-fornecedor, a revelação de oportunidades de redução de custos comuns. Como barreiras mais recorrentes que inibem as práticas de contabilidade interorganizacional foram indicadas a ausência de percepção de benefícios, o receio de atitude oportunista e a resistência a mudanças da empresa.

Como benefícios advindos da prática de contabilidade interorganizacional, alvo do quinto objetivo da pesquisa, os mais indicados foram a melhoria nos processos de negociação, a redução de custos e o aumento de vendas.

A partir da análise inferencial, a pesquisa pôde constatar que há os aspectos do perfil dos gestores, assim como as características das indústrias estão associadas ao compartilhamento de informações.

Também foi possível encontrar que a natureza da informação (financeira e não-financeira) está associada com o número de benefícios percebidos, havendo percepção de benefícios para aquelas empresas que optam por compartilhar informações.

Dentre os resultados, também evidenciou-se que há associação entre características das indústrias e o volume de benefícios percebidos pelos gestores.

Considerando o resultado da análise inferencial, pode-se dizer que as três hipóteses devem ser parcialmente aceitas, ou seja, que existe associação entre os aspectos do perfil dos gestores e as características das indústrias e as práticas de contabilidade interorganizacional, uma vez que foram encontradas variáveis significantes no cruzamento dos dados.

A presente pesquisa apresenta limitações, uma vez que a utilização de uma amostra não-probabilística por acessibilidade não permite a generalização dos resultados. Por tratar-se de um trabalho exploratório, não houve filtro de tamanho e setor de empresa. Talvez por tratar de setores e empresas que nunca foram pesquisadas, o pesquisador sentiu muita dificuldade e encontrou muita resistência na taxa de resposta dos questionários, levando a um reduzido número da amostra.

Sugere-se que novas pesquisas possam ser realizadas considerando um setor específico e com empresas de maior porte. Sugere-se também o estudo qualitativo para investigar como se dá a implementação de uma ferramenta de contabilidade interorganizacional específica dentro do relacionamento interorganizacional e seu reflexo para este, por exemplo, no desempenho dos participantes.

REFERÊNCIAS

- AGNDAL, H.; NILSSON, U. Different open book accounting practices for different purchasing strategies. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 3, p. 147–166, 2010.
- ALVES, J. N.; PEREIRA, B. A. D.; ANDRADE, T.; REIS, E. D. Confiança, aprendizagem e conhecimento nos relacionamentos interorganizacionais: diagnóstico e análise dos avanços sobre o tema. **REAd**, v. 76, n. 3, p. 709–737, 2013.
- BRUNI, A. L. **Estatística Aplicada à Gestão Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2007.
- CAGLIO, A. To Disclose or Not to Disclose? An Investigation of the Antecedents and Effects of Open Book Accounting. **European Accounting Review**, v. 8180, n. 4, p. 1–25, 2017.
- CAGLIO, A.; DITILLO, A. Interdependence and accounting information exchanges in inter-firm relationships. **Journal of Management & Governance**, v. 16, n. 1, p. 57–80, 2012a.
- 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, 2012b.
- CAMACHO, R. R.; ROCHA, W.; MORAES, R. O.; MARQUES, K. C. M. Evidências de práticas da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 2, p. 90–105, 2014.
- CAMACHO, R. R. Fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: Uma abordagem à luz da Teoria da Contingência. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- CAMPOS, L. C.; OLIVEIRA, K. G.; LEAL, E. A.; DUARTE, S. L. Gestão de Custos Interorganizacionais: Um Estudo da “Rede Cerrado” de Supermercados. **Contabilidade Vista e Revista**, v. 27, n. 3, p. 81–104, 2016.
- CASTELLS, M. **A sociedade em rede**. 8a ed. São Paulo: Paz e Terra, 2005.
- CHOE, J. M. Inter-organizational relationships and flow of information through value chains. **Information & Management**, v. 45, n. 7, p. 444–450, 2008.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. **Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management**. New Jersey: The IMA Foundation for Applied Research, 1999.
- COPACINO, W. C. **Supply Chain Management: the basics and beyond**. The St. Lu ed, 1997.

CULLEN, J.; MEIRA, J. M. Inter-Organisational Accounting in Dyadic Settings. In: HÅKANSSON, H.; KRAUS, K.; LIND, J. (Org.). . **Accounting in Networks**. Routledge, 2010.

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

DEKKER, H. C. On the boundaries between intrafirm and interfirm management accounting research. **Management Accounting Research**, v. 31, p. 86–99, 2016.

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

DEKKER, H. C.; DING, R.; GROOT, T. Collaborative Performance Management in Interfirm Relationships. **Journal of Management Accounting Research**, v. 28, n. 3, p. 25–48, 2016.

DONALDSON, L. **Structural Contingency Theory**. Sidney: Elsevier, 2015.

ELLSTRÖM, D.; LARSSON, M. H. Management Dynamic and static pricing in Open-Book Accounting. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 14, n. 14, 2017.

FARIAS, R. A. S.; GASPARETTO, V.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBURGER, D. Gestão de Custos Interorganizacionais: análise da aplicabilidade em uma rede de supermercados de grande porte. **ConTexto**, v. 16, n. 32, p. 4–19, 2016.

FARIAS, R. A. S.; GASPARETTO, V. Inhibiting Factors of Inter-organizational Cost Management Complementary Study. **International Business Research**, v. 9, n. 8, p. 91-105, 2016.

FEHR, L. C. F. A. **Open-Book Accounting e confiança: influência sobre a satisfação com o relacionamento entre comprador e fornecedores no setor automotivo do Brasil**. 2015. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

FIEPB. **Informações Paraíba**. Campina Grande - PB: FIEPB, 2016.

FLEURY, P. F. **Supply Chain Management: conceitos, oportunidades e desafios de implementação**. Rio de Janeiro: Coppead, 2003.

FILHO, A. G. A.; CERRA, A. L.; MAIA, J. L.; NETO, M. S.; BONADIO, P. V. G. Pressupostos da gestão da cadeia de suprimentos: evidências de estudos sobre a indústria automobilística. **Gestão & Produção**, v. 11, n. 3, p. 275–288, 2004.

GOHR, C. F. Meira, L. C.; REUL, L. M. A.; FIRMINO, P. R.. Relacionamentos interorganizacionais como fonte de vantagem competitiva em cadeias de suprimentos. **Revista Gestão Industrial**, v. 11, n. 4, p. 36–60, 2015.

HÅKANSSON, H.; LIND, J. Accounting in an Interorganizational Setting. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 885–902, 2006.

HARLAND, C. M.; LAMMING, R. C.; COUSINS, P. D. Developing the concept of supply strategy. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 19, n. 7, p. 650–674, 1999.

HOFFJAN, A. KRUSE, H. Open book accounting in supply chain: when and how is it used in practice? **Cost Management**, v. 20, n. 6, p. 40-47, 2006.

HOLANDA, L. As redes de cooperação como um mecanismo para o aprimoramento dos processos de criação do conhecimento: um estudo exploratório no setor calçadista. **Revista Gestão Industrial**, v. 2, n. 3, p. 61–74, 2006.

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

KULMALA, H. I.; PARANKO, J.; UUSI-RAUVA, E. The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics**, v. 79, n. 1, p. 33–43, 2002.

LAMBERT, D. M. Supply Chain Management. **The International Journal of Logistics Management**, v. 8, n. 1, p. 13–36, 2001.

LAMBERT, D. M.; DASTUGUE, S. J. G. An evaluation of process-oriented supply chain management frameworks. **Journal of Business Logistics**, v. 26, n. 2, p. 17–26, 2005.

LAMMING, R. C.; CALDWELL, N.; PHILLIPES, W.; HARRISON, D. Sharing sensitive information in supply relationships: the flows in one-way open-book negotiation and the need for transparency. **European Management Journal**, v. 23, n. 5, p. 554–563, 2005.

LI, S.; RAO, S. S.; NATHAN, T. S. R.; NATHAN, B. R. Development and validation of a measurement instrument for studying supply chain management practices. **Journal of Operations Management**, v. 23, n. 6, p. 618-641, 2005.

LOPES, C. C. V. M.; CALLADO, A. L. C. Contabilidade interorganizacional: Reflexões associadas às barreiras no processo de abertura das informações. **Revista Espacios**, v. 38, n. 26, p. 19–23, 2017.

LOPES, L. C. **Adoção de práticas de gestão de cadeia de suprimentos e contabilidade interorganizacional nas indústrias de médio e grande porte situadas na Região Metropolitana de Recife**. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

LOPES, L. C.; MEIRA, J. M.; LIBONATI, J. J.; SANTOS, A. A.; CALLADO, A. L. C.. Práticas de contabilidade interorganizacional em indústrias de médio e grande porte instaladas na região metropolitana de Recife. **Rev. Ciênc. Admin.**, v. 20, n. 2, p. 664–691, 2014.

- MEIRA, J.; KARTALIS, N. D.; TSAMENYI, M. CULLEN, J. Management controls and interfirm relationships: a review. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, n. 1, p. 149–169, 23 mar. 2010.
- MEIRA, J. M.; WANDERLEY, C. A.; MIRANDA, L. C. O papel da troca de informações interorganizacionais na performance da cadeia de produção avícola brasileira. **Custos e Agronegócio**, v. 1, n. 1, p. 21–41, 2005.
- MÖLLER, K.; WINDOLPH, M.; ISBRUCH, F. The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships. **Journal of Purchasing and Supply Management**, v. 17, n. 2, p. 121–131, 2011.
- MOURITSEN, J.; HANSEN, A.; HANSEN, C. O. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/ functional analysis and open book accounting. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 221–244, 2001.
- MUNDAY, M. Accounting cost data disclosure and buyer- supplier partnerships-a research note. **Management Accounting Research**, v. 3, p. 245–250, 1992.
- PAZARCEVIREN, S. Y.; CELAYIR, D. Target Costing based on the Activity-Based Costing Method and a Model Proposal. **European Scientific Journal**, v. 4, n. December 2013, p. 1–21, 2013.
- PEREIRA, W. E. F. **Reestruturação do setor industrial e transformação do espaço urbano de Campina Grande – PB a partir dos anos 1990**. Natal: Edufrn, 2016.
- PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro, 1989.
- ROMANO, P.; FORMENTINI, M. Designing and implementing open book accounting in buyersupplier dyads: A framework for supplier selection and motivation. **International Journal of Production Economics**, v. 137, n. 1, p. 68–83, 2012.
- RYOO, S. Y.; KIM, K. K. The impact of knowledge complementarities on supply chain performance through knowledge exchange. **Expert Systems with Applications**, v. 42, n. 6, p. 3029–3040, 2015.
- SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **Gestão de Custos Interorganizacionais**. São Paulo: Atlas, 2009.
- SUOMALA, P.; LAHIKAINEN, T.; LYLÿ-YRJÄNÄINEN, J.; PARANKO, J. Open book accounting in practice – exploring the faces of openness. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 7, n. 1, p. 71–96, 2010.
- VIANA JÚNIOR, A. P.; SILVA, C. R. Tecnologia da Informação e qualidade do relacionamento em gestão de cadeias de suprimentos como mecanismo de redução dos custos de transação. **Desafio Online**, v. 2, n. 1, p. 453–464, 2014.

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.

WOUTERS, M.; KIRCHBERGER, M. A. Customer value propositions as interorganizational management accounting to support customer collaboration. **Industrial Marketing Management**, v. 46, p. 54–67, 2015.

APÊNDICE A
CARTA DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS



Prezado (a),

Convidamo-lo (la) a participar desta pesquisa que visa contribuir com os estudos voltados às práticas de contabilidade interorganizacional adotadas pelas empresas de Campina Grande, se é que são, e quais as motivações e/ou barreiras para a adoção ou não-adoção destas, compreendendo uma das etapas para conclusão do mestrado em Ciências Contábeis.

A participação é voluntária. No entanto, é importante destacar que ao participar da pesquisa você estará contribuindo com a melhoria do conhecimento. Serão mantidas sob sigilo dos pesquisadores as informações individuais dos participantes e das empresas.

Caso tenha dúvidas no preenchimento ou necessite de esclarecimentos, por favor, entre em contato com Diego Mentor pelo e-mail: diego.mentor@hotmail.com ou pelos telefones: (83) 9 8895-6461 (OI) / (83) 9 9655-2124 (TIM).

Agradecemos a atenção e aguardamos sua colaboração.

Atenciosamente,

Diego Mentor Andrade Galvão
Mestrando em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado
Departamento de Finanças e Contabilidade da UFPB

APÊNDICE B

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

O presente instrumento de pesquisa destina-se ao levantamento de dados junto aos gestores das empresas de Campina Grande com o objetivo de identificar quais as práticas de contabilidade interorganizacional são adotadas, pelos gestores de Campina Grande e identificar as motivações para a adoção e as barreiras para a não-adoção dessas práticas.

SEÇÃO 1 – PERFIL DO RESPONDENTE

1. Gênero

() Masculino () Feminino

2. Idade: _____

3. Último grau de instrução obtido:

() Ensino médio completo

() Graduação

() Técnico

() Especialização

() Mestrado

() Doutorado

4. Área de formação do último grau obtido:

() Ciências Contábeis

() Administração

() Engenharia de Produção

() Economia

() Logística

() Outra: _____

5. Tempo de formação (em anos): _____

6. Cargo/ Função

() Controller

() Administrador

() Contador

() Gestor financeiro

() Gestor de suprimentos

() Gestor de compras

() Outro: _____

7. Tempo de atuação no cargo (em anos): _____

8. Tempo de atuação na empresa (em anos): _____

9. Tempo de experiência na área (em anos): _____

10. Grau de relacionamento com a empresa:

- ☐ Proprietário
- ☐ Proprietário e gerente
- ☐ Gerente contratado

SEÇÃO 2 – CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

11. Setor de atividade

- ☐ Agricultura, pecuária e serviços relacionados
- ☐ Extrativista
- ☐ Alimentos e bebidas
- ☐ Têxtil, vestuário e acessórios
- ☐ Calçado e couro
- ☐ Celulose e papel
- ☐ Químicos e farmacêuticos
- ☐ Transformação
- ☐ Metalurgia, máquinas e equipamentos
- ☐ Veículos e transporte
- ☐ Eletricidade e gás
- ☐ Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação
- ☐ Construção
- ☐ Informação e comunicação

12. Número de funcionários: _____

13. País / estado de origem do capital da empresa: _____

14. Faixa de faturamento:

- ☐ Até R\$ 360 mil por ano
- ☐ Acima de R\$ 360 mil até R\$ 3,6 milhões por ano
- ☐ Acima de 3,6 milhões por ano até 16 milhões por ano
- ☐ Acima de R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
- ☐ Acima de R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
- ☐ Acima de R\$ 300 milhões

15. A empresa possui algum setor voltado especificamente para a Gestão da Cadeia de Suprimentos?

- ☐ Sim
- ☐ Não

16. Caso não haja área ou setor específico, qual setor é responsável por essa gestão?

- ☐ Compras
- ☐ Financeiro
- ☐ Contabilidade
- ☐ Administração
- ☐ Logística
- ☐ Almoxarifado
- ☐ Outro: _____

17. Qual é o processo de aquisição/contratação entre sua empresa e seus fornecedores (e seus clientes)?

- ☐ Contrato de fornecimento.
- ☐ Parceria desde o projeto.
- ☐ Outro: _____

18. Qual o prazo de duração do contrato entre sua empresa e seus fornecedores (e seus clientes)?

- ☐ Médio prazo
- ☐ Longo prazo
- ☐ Compras SPOT

SEÇÃO 3 – PRÁTICAS DE CONTABILIDADE INTERORGANIZACIONAL

Caso sua empresa compartilhe algum tipo de informação com seus fornecedores e/ ou clientes, continue respondendo na sequência. Caso não compartilhe nenhuma informação, pule para a questão 31.

19. A sua empresa compartilha alguma INFORMAÇÃO DE CUSTOS com pelo menos um dos seus FORNECEDORES?

- ☐ Sim ☐ Não

20. A sua empresa compartilha alguma INFORMAÇÃO GERENCIAL (NÃO-FINANCEIRA) com pelo menos um dos seus FORNECEDORES?

- ☐ Sim ☐ Não

21. A sua empresa compartilha alguma INFORMAÇÃO DE CUSTOS com pelo menos um dos seus CLIENTES?

- ☐ Sim ☐ Não

22. A sua empresa compartilha alguma INFORMAÇÃO GERENCIAL (NÃO-FINANCEIRA) com pelo menos um dos seus CLIENTES?

☐ Sim ☐ Não

23. Qual a motivação para a prática de compartilhamento de informações?

☐ Iniciativa própria (minha empresa percebe benefícios)

☐ Pressão contratual

☐ Benefício em ser escolhido como fornecedor

☐ Aumento no volume de negócios

☐ Aumento de eficiência e/ou produtividade

☐ Resolução de problemas conjuntos

☐ Garantia de contrato futuro

☐ Outro (s) motivo (s). Quais? _____

24. Foi firmado algum acordo de cooperação com cláusula de confidencialidade com pelo menos um dos seus FORNECEDORES?

☐ Sim ☐ Não

25. Foi firmado algum acordo de cooperação com cláusula de confidencialidade com pelo menos um dos seus CLIENTES?

☐ Sim ☐ Não

26. Quais os benefícios são percebidos a partir da prática de compartilhamento de informações? (pode ser assinalada mais de uma assertiva):

☐ Melhoria da gestão de custos

☐ Controle gerencial de atividades

☐ Redução de custos

☐ Eliminação de desperdícios

☐ Criação de valor

☐ Identificação de áreas críticas no processo de produção

☐ Melhoria de eficiência

☐ Aumento de vendas

☐ Aprendizado de melhores práticas

☐ Promoção da marca graças à visibilidade do comprador

☐ Melhoria nos processos de negociação

☐ Suporte na resolução de problemas de produção

27. Assinale os tipos de informações compartilhadas (pode ser assinalada mais de uma informação):

☐ Variação entre o orçamento planejado e real

☐ Taxa de rendimento padrão (lucro)

☐ Retrabalhos

- ☐ () Ciclo de tempo
- ☐ () Informação de custos de produtos
- ☐ () Demonstrações contábeis projetadas
- ☐ () Avaliação do desempenho da cadeia
- ☐ () Previsão de demanda
- ☐ () Produtividade e eficiência da produção
- ☐ () Lucratividade de produto
- ☐ () Rentabilidade do produto
- ☐ () Planos para investimentos e desenvolvimentos de produtos
- ☐ () Qualidade de materiais, produtos e componentes
- ☐ () Defeitos de materiais, produtos e componentes
- ☐ () Previsão de vendas
- ☐ () Informações sobre preço
- ☐ () Custos de material, mão de obra, *overhead*, compras e gestão de suprimento
- ☐ () Custos de controle de qualidade, equipamentos e ferramentas especiais
- ☐ () Dados de custos agregados sobre matéria-prima, mão de obra e inventário
- ☐ () Informações não-financeiras: tempo de condução e entrega, defeitos e qualidade, produtividade e consumo de recursos, informações de quantidade, complexidade do produto
- ☐ () Informações não financeiras, tais como: sucatas, saturação da capacidade
- ☐ () Outras. Quais? _____

28. Assinale de que modo são utilizadas as informações compartilhadas:

- ☐ () Controle no sentido de assegurar que os fornecedores ajam de acordo com os desejos do comprador
- ☐ () Auxílio de compradores e fornecedores nas tomadas de decisões que aumentem a eficiência do relacionamento
- ☐ () Seleção e avaliação de fornecedores
- ☐ () Melhoria de políticas operacionais do relacionamento fornecedor-comprador
- ☐ () Redução de custos de componentes no curto prazo
- ☐ () Reduzir preço de venda na carteira de fornecedores
- ☐ () Formação de acordos sobre objetivos de custos
- ☐ () Projeto e pré-produção
- ☐ () Aplicação de técnicas de gestão de custos
- ☐ () Uso informal, por exemplo: identificação de competência (ou falta dela)
- ☐ () Informação sobre custos ocultos
- ☐ () Ganho de conhecimento para suportar barganha
- ☐ () Identificação de ineficiências
- ☐ () Revelação de oportunidades de redução de custos comuns
- ☐ () Outra forma de utilização. Qual? _____

29. Assinale a forma de comunicação utilizada para o compartilhamento de informações:

- ☐ Telefone
- ☐ E-mail
- ☐ Reuniões
- ☐ Sistema Informatizado Integrado
- ☐ Relatórios
- ☐ Outras: _____

30. Com que frequência ocorre o compartilhamento das informações:

- ☐ Diariamente
- ☐ Semanalmente
- ☐ Mensalmente
- ☐ Trimestralmente
- ☐ Apenas na fase contratual
- ☐ Periodicidade irregular
- ☐ Instantaneamente (transferência *on-line*)

31. Se sua empresa NÃO compartilha informações com fornecedores e/ou clientes, porque ela não o faz? (pode ser assinalada mais de uma assertiva)

- ☐ Porque não percebo nenhum benefício a partir dessa prática.
- ☐ Porque não há cooperação no relacionamento com os meus fornecedores e/ou clientes.
- ☐ Porque eu não tenho um sistema de informação adequado para geração de informações.
- ☐ Tenho receio que meus fornecedores hajam de forma oportunista.
- ☐ A gestão da empresa é resistente a mudanças
- ☐ Ausência de conhecimento especializado e programas de educação voltados aos funcionários.
- ☐ Falta de compreensão de custos ao longo da cadeia.
- ☐ Ausência de percepção de valor gerado pela relação.
- ☐ Partilha desigual de benefícios.
- ☐ Dificuldade em definir benefícios mútuos.
- ☐ Incapacidade de determinar os preços de mercado.
- ☐ Conflitos constantes no relacionamento.
- ☐ Benefícios apenas unilaterais.
- ☐ Desinteresse.
- ☐ Incerteza acerca do relacionamento.
- ☐ Outros. Especificar: _____

APÊNDICE C

PROTOCOLO DE PESQUISA

INFORMAÇÕES SOBRE A PESQUISA	
Pesquisador	Diego Mentor Andrade Galvão (diego.mentor@hotmail.com)
Orientador	Aldo Leonardo Cunha Callado (aldocallado@yahoo.com.br)
Instituição	Universidade Federal da Paraíba Departamento de Finanças e Contabilidade Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Tipo de pesquisa	Mestrado
Título de pesquisa	Contabilidade Interorganizacional: um estudo envolvendo empresas de Campina Grande – PB
Problema de pesquisa	Existe associação entre o perfil dos gestores e das indústrias e a prática de contabilidade interorganizacional e percepção dos seus benefícios no âmbito dos relacionamentos interorganizacionais de Campina Grande – PB?
Objetivo de pesquisa	Verificar se existe associação entre o perfil dos gestores e das indústrias e a prática de contabilidade interorganizacional e percepção dos seus benefícios no âmbito dos relacionamentos interorganizacionais de Campina Grande – PB.

PREPARAÇÃO E PLANO PARA A COLETA DE DADOS	
Conhecimento teórico	Aprofundar o conhecimento pertinente à contabilidade interorganizacional a partir de revisão da literatura, objetivando uma melhor compreensão da temática associada ao fenômeno analisado. Dessa forma, a pesquisa apresenta os conceitos relacionados a relacionamentos interorganizacionais, gestão da cadeia de suprimentos e contabilidade interorganizacional. Trata ainda da análise das variáveis encontradas na literatura e que serão investigadas na pesquisa.
Contato com as empresas	Estabelecer um contato inicial com cada empresa visando apresentar a pesquisa, detalhando seu objetivo. Busca também conhecer o perfil dos participantes da pesquisa, bem como as características das empresas estudadas.
Instrumento de coleta de dados	A coleta de dados se dará através de aplicação de questionários disponibilizados na plataforma eletrônica Google Formulários®, cujo acesso ao <i>link</i> será enviado para o e-mail do respondente.
Empresas	O contato inicial das empresas será a partir das informações disponibilizadas no Cadastro Industrial da FIEPB. Será adotado o critério da acessibilidade, participando da pesquisa todas as empresas que aceitarem o convite enviado.
Tempo para execução	Aproximadamente 90 dias, sendo 60 dias destinados a disponibilização eletrônica dos questionários e 30 dias para a análise dos dados coletados.
Respondentes	São os gestores das empresas que concordarem em participar da

	pesquisa, preferencialmente aqueles ligados à Gestão de Cadeia de Suprimentos.
Sigilo de dados	Garantia do sigilo da identidade dos gestores participantes da pesquisa, bem como das informações das empresas, que serão apresentadas de modo consolidado através de frequência estatística.
Coleta de dados	A coleta de dados dar-se-á através da aplicação de questionários disponibilizados na plataforma eletrônica Google Formulários®. Os participantes deverão acessar o <i>link</i> enviado por e-mail pelo pesquisador e registrar sua resposta diretamente no formulário disponibilizado.
Divulgação dos resultados	Fornecer às empresas participantes da pesquisa os resultados encontrados a respeito das práticas de contabilidade interorganizacional adotadas pelas empresas de Campina Grande, bem como os benefícios percebidos a partir da adoção dessas práticas.

PROCEDIMENTO DE ANÁLISE DE DADOS	
Tabulação dos dados empíricos	Os dados coletados nos questionários serão agrupados em planilhas para identificar o perfil dos gestores, as características das empresas onde eles atuam e as questões associadas às práticas de contabilidade interorganizacional.
Ferramentas para análise dos dados	Os dados serão analisados com a ajuda do <i>sotware</i> estatístico SPSS. Para os testes de hipóteses será aplicado o Teste do Qui-quadrado e, caso a amostra não tenha o número de observações suficientes, será aplicado alternativamente o Teste não-paramétrico V de Cramer.