



OS RELACIONAMENTOS INTERORGANIZACIONAIS E OS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADOS NA GESTÃO E CONTROLE DE DOIS ARRANJOS EMPRESARIAIS

José Luiz Nunes Fernandes – UFPA/UNAMA joseluiz@ufpa.br

José Wilson Nunes Fernandes – UFPA/FAMZ jwnf@ufpa.br

Bárbara Ádria O. F. Fernandes – UNAMA barbaraadria@yahoo.com.br

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi identificar quais os artefatos da Contabilidade Gerencial consagrados pela literatura são aplicados na gestão e controle dos relacionamentos interorganizacionais de dois arranjos empresariais localizados no Estado do Pará. Para o alcance deste objetivo usou-se inicialmente uma pesquisa exploratória para compreender os fenômenos investigados e, seguida, de pesquisa descritiva para descrever as características do fenômeno. Para análise das informações dos atores entrevistados usou-se a análise do discurso. Constatou-se que, dentre os artefatos gerenciais consagrados na literatura e aplicados na gestão e controle dos relacionamentos interorganizacionais de dois arranjos empresariais localizados no Estado do Pará se destacam os artefatos tradicionais em detrimento dos artefatos modernos.

Palavras-chave: Relacionamentos interorganizacionais. Contabilidade. Artefatos da Contabilidade Gerencial.

ABSTRACT

The aim of this study is to identify what are the artifacts of the Management Accounting devoted by the literature applied in the management and control of inter-organizational relationships concerning two business arrangements that are located in the State of Pará. To achieve this objective, an exploratory research has been used at the beginning to understand the phenomena investigated and following, a descriptive research to describe the characteristics of the phenomenon. The discourse analysis has been used to analyze the information of the respondent actors. It was noted that, among the management artifacts devoted in the literature and applied in the management and control of the inter-organizational relationships concerning two business arrangements that are located in the State of Pará, the traditional artifacts are highlighted to the detriment of the modern artifacts.

Keywords: Inter-organizational relationships. Accounting. Artifacts of Management Accounting.



1 INTRODUÇÃO

A empresa que atua isoladamente, como regra, não tem o mesmo desempenho competitivo que a empresa que atua ou faz parte de rede de negócios ou relacionamentos interorganizacionais (SOUZA; ROCHA, 2009). A concentração de negócios correlacionados não é mais vista como uma imperfeição econômica e sim como formas de atuação que estimulam a competitividade. Na busca da consolidação da competitividade, os limites físicos tradicionais da organização contemporânea foram expandidos horizontalmente.

Neste contexto destacam-se as redes de negócios. Nas palavras de Rosenfeld (1997), as redes caracterizam-se como atividades colaborativas de negócios realizadas por diferentes grupos de empresas, que objetivam gerar valor, vendas e lucros por meio de parcerias, pesquisa e desenvolvimento, e resolução de problemas.

Para Souza e Rocha (2009), o crescimento de alianças estratégicas e de outros enfoques de cooperação nos negócios tem conduzido a resultados positivos. Se a gestão de empresa isolada é permeada por instigantes desafios, maiores serão os desafios na gestão dos relacionamentos interorganizacionais.

Os relacionamentos interorganizacionais não diferem dos relacionamentos entre pessoas físicas, assim existem inúmeros desafios e, dentre eles destaca-se o comportamento oportunista, ou seja, a empresa de maior poder econômico, financeiro ou patrimonial, de forma natural absorve mais benefícios que o aglomerado propicia do que os atores de menor porte. Este fato pode propiciar desestímulo ou abalar a confiança entre os atores da rede.

Diamond (2002) diz que talvez não seja surpreendente que o exercício do poder (comportamento oportunista), que pode ser caracterizado como a capacidade de influência, controle ou oposição às atividades dos outros, surja como uma questão no contexto de muitas variedades de pesquisas em relações interorganizacionais.

Mouritsen, Hansen e Hansen (2001) entendem que as relações interorganizacionais são de particular interesse quando as empresas se envolvem em esforços cooperativos. Nesse sentido, a cooperação entre os atores necessita de alicerce informacional.

Para Guerreiro, Bio e Mendel (2011), a informação é o combustível que alimenta as práticas colaborativas entre as empresas que atuam sob a forma de relacionamentos interorganizacionais, o que possibilita, de modo conjunto entre os participantes, planejar, mensurar o desempenho e aumentar o nível de confiança entre os atores.

A Contabilidade voltada à produção de informações para gestão possui artefatos que podem contribuir com informações, controle das atividades econômicas, avaliação de desempenho, redução dos custos e inibição de comportamento oportunista.

Para contribuir com a solução dos desafios de gestão no que concerne aos relacionamentos interorganizacionais, a Contabilidade Gerencial possui instrumentos ou “artefatos” que permitem que os objetivos sejam alcançados.

Diante desta realidade surge a seguinte questão de pesquisa: **Quais os artefatos da Contabilidade Gerencial consagrados pela literatura são aplicados na gestão e controle dos relacionamentos interorganizacionais de dois arranjos empresariais localizados no Estado do Pará?**

Para consubstanciar a presente pesquisa fixa-se como objetivo: Identificar quais os artefatos da Contabilidade Gerencial consagrados pela literatura são aplicados na gestão e controle dos relacionamentos interorganizacionais de dois arranjos empresariais atuantes no Estado do Pará.



2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Relacionamentos Interorganizacionais

A palavra “relacionamento” é originada do verbo transitivo “relacionar”, que por sua vez, significa ligar ou estabelecer ligação (SCOTTINI, 2009). Relacionamento é a capacidade de relacionar-se, conviver ou comunicar-se com os outros, ligação de amizade, afetiva, profissional etc., condicionada por uma série de atitudes recíprocas (FERREIRA, 2010). Cropper *et al.*, (2014) utilizam o acrônimo “RIO” quando se referem ao relacionamento interorganizacional.

Neste sentido, observa-se que as fronteiras das empresas tornam-se cada vez mais tênues e isso se deve à maneira como as empresas estão buscando lidar com o aumento do ritmo de mercado e a evolução tecnológica. Esses desenvolvimentos têm levado as empresas a se concentrarem nas atividades essenciais, e a terceirização e desintegração vertical têm aumentado a dependência das empresas sobre as relações interorganizacionais (THRANE; HALD, 2006).

As redes interorganizacionais, conforme descrevem Tavares *et al.* (2009 *apud* ARRUDA, 2014), podem ser definidas como complexas estruturas compostas por empresas que, conscientemente, admitem possuir limitações estruturais, financeiras e competitivas, fatos que restringem as condições de sobrevivência e desenvolvimento.

Desse modo, as redes são baseadas em uma estrutura que contempla atividades agregadoras de valor para os consumidores finais, resultando em maior poder de competição para as empresas inter-relacionadas – as firmas individuais/isoladas seriam menos competitivas em comparação com a atuação em base coletiva (THRANE; HALD, 2006).

Coad e Cullen (2006) entendem que o aperfeiçoamento das relações entre as empresas de uma cadeia deve levar à redução de custos e, também, à criação de valor, para isso faz-se necessário estudo das relações das empresas que participam de uma cadeia, e destacam a importância de haver uma gestão de custos conjunta nos relacionamentos interorganizacionais.

Faria *et al.* (2013, p. 622) enfatizam que o escopo da gestão de custos na cadeia é compreender todas as etapas do processo, o que implica um modelo que ultrapasse os limites organizacionais e que pode envolver fornecedores e clientes.

De qualquer maneira, o processo de formação de redes interorganizacionais requer, na maioria das vezes, a implementação de alguns dispositivos iniciais, porém não menos importantes, que regerão legalmente a sua constituição e consolidação. De acordo com Böhe e Silva (2004), esses dispositivos legais servem para inibir o comportamento oportunista e referem-se ao estatuto da rede, ao regulamento interno, cumprimento das regras.

É possível que o membro da aliança, o qual não teve seus objetivos alcançados, poderá sentir-se preterido na rede de cooperação e até deixar de a ela pertencer, pois poderá entender a existência de comportamento oportunista por parte dos demais atores (PEREIRA; PEDROZO, 2004).

Autores preocupados com o processo de apoio nessa área estão, portanto, preocupados com ferramentas para explorar as bases do poder fornecedor-comprador, a fim de ajudar o usuário a manter o controle da relação (COX *et al.*, 2000)

Diante disto, fica evidenciado que os artefatos gerenciais poderão mitigar o comportamento oportunista e, assim ser útil para que a gestão da rede de negócios seja eficaz e equânime em relação aos atores componentes.

Os parceiros precisam se sentir seguros de que, ao revelar detalhes sobre sua estratégia, não serão prejudicados por algum concorrente que tente levar vantagem com essa informação. A



informação contábil gerencial é aliada a essa transparência e possui artefatos de controle que retraem comportamentos egoísticos/opportunista (LAVIE; KANG; ROSENKOPF, 2011).

Os clientes que dominam os relacionamentos interorganizacionais, muitas vezes procuram se envolver no controle, que requer informações detalhadas sobre várias organizações e que podem não estar disponíveis em sistemas tradicionais de Contabilidade (CÄKER, 2008). Nesse sentido, Souza e Rocha (2009) evidenciam que a Contabilidade tradicional é voltada a gerar informações para os usuários externos, quando usada para suprir informações dos usuários internos possui limites.

Mouritsen e Thrane (2006) propõem que nas relações em rede e no desenvolvimento interorganizacionais, a Contabilidade seja visualizada como um ator ajudando a mediar, moldar e construir relações interorganizacionais por meio da autorregulação e de mecanismos de coordenação e controle. Esses autores sugerem que a Contabilidade deva trabalhar por meio de dois diferentes tipos de operações:

- a) mecanismos de autorregulação: permitem a interação e estabilização do fluxo financeiro planejado na rede; fato que favorece a troca de informações e conhecimentos entre clientes e projetos. A ideia de rede é de uma partilha, em vez de troca e o dinheiro não pode ser olhado como um presente; e
- b) mecanismos de coordenação: orientam diretamente as transformações da rede e as relações entre os participantes; transformam a segmentação de redes e (re)criam a composição de ligações na rede por meio de ações em que a questão do dinheiro e dos investimentos são coordenadas e controladas.

Em relação aos usuários, a Contabilidade pode ser classificada em Contabilidade Geral ou Financeira ou ainda Regulatória, e a Contabilidade Gerencial. A teoria e a prática Contábil consolidaram que os campos de atuação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial estão voltados para atender, respectivamente, às necessidades de informações dos usuários externos e internos às organizações (GUERREIRO; CORNACHIONE JÚNIOR; SOUTES, 2011).

2.2 Contabilidade Gerencial

Para Axelsson, Laage-Hellman e Nilsson (2002), o sistema de Contabilidade Gerencial é frequentemente considerado como uma ferramenta importante, tanto para fornecer informações para a tomada de decisão quanto para promover certos tipos de comportamento em uma empresa, como o relacionamento com fornecedores.

Dekker (2003) faz relação entre as atividades das empresas que atuam em rede e a importância contemporânea dos estudos em Contabilidade e Administração ao afirmar que as relações interfirmas e as redes são uma parte indispensável de relações comerciais, mas no passado eles ganharam pouca atenção na agenda de pesquisadores de Contabilidade e de Gestão.

Seal *et al.* (1999 *apud* HAKANSSON; LIND, 2004) entendem que a Contabilidade Gerencial pode desempenhar papel central no estabelecimento de relações interorganizacionais. De acordo com Ezzamel, (2001), a Contabilidade Gerencial é vital para garantir a regulamentação da reciprocidade em relações de troca.

Conforme descrevem Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 300), o sistema de controle gerencial “é uma integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho”. Esses autores ainda afirmam que “um sistema de controle gerencial bem projetado ajuda e coordena o processo de tomada de decisões e motiva os indivíduos da organização a atuarem harmoniosamente”.



Depreende-se da afirmação dos autores que o Controle Gerencial pode mitigar o comportamento egoístico dos atores de uma Rede de Negócio, motivando a atuação harmoniosa desses. Os autores expressam ainda que o Controle Gerencial é um sistema informacional que pode ser realizado de forma manual e/ou computacional, envolve aspectos financeiros e não financeiros, e devem auxiliar o processo informativo e decisório.

Axelsson, Laage-Hellman e Nilsson (2002) entendem que a literatura tradicional voltada à Contabilidade Gerencial tem forte enfoque sobre a produção de informação para tomada de decisão e controle de atividades, principalmente para o cálculo das diferentes alternativas dos custos para o apoio às decisões.

Zanievicz *et al.*, (2013, p. 602) entendem que “a Contabilidade Gerencial centra-se em atender às necessidades de informações dos usuários internos, entendidos como os diversos agentes que interagem no contexto organizacional”. Para atender à finalidade a que se propõe, ela se utiliza de uma variedade de técnicas e instrumentos de planejamento e controle de gestão denominados de artefatos de Contabilidade Gerencial.

2.3 Os artefatos da Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial contempla um conjunto de artefatos que pode ser institucionalizado e aceito na organização, e que tanto pode impactar outras instituições, quanto ser moldado por ela (BURNS; SCAPENS, 2000).

Face à relevância do tema, evidencia-se que alguns estudos têm relatado o uso de elaboração de orçamento interorganizacional e medição de desempenho, avaliação de investimento, custeio alvo, análise da cadeia de valor, custeio ABC, técnicas de gestão de custos, contabilidade de livro aberto à gestão dos custos interorganizacionais (COOPER; SLAGMULDER, 1999; KAJUTER; KULMALA, 2005).

Frezatti (2006) explica que os artefatos intrínsecos à Contabilidade Gerencial correspondem a conceitos, sistemas e ferramentas contábeis essenciais à gestão empresarial. Zanievicz *et al.* (2013, p.604) ressaltam que não há uniformidade na literatura sobre a sua denominação e sua classificação, sendo algumas vezes denominados princípios, métodos, artefatos, instrumentos, ferramentas ou técnicas.

Na mesma linha de raciocínio, Soutes e Guerreiro (2006) expressam que os artefatos contábeis gerenciais são as ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da Contabilidade Gerencial no exercício de suas funções. Observa-se que o termo artefato é utilizado para generalizar conceitos, modelos, ferramentas e instrumentos utilizados por uma organização (BORINELLI, 2006).

Costa, Cruz e Espejo (2011) enfatizam que, observando os estudos realizados em Contabilidade Gerencial, verifica-se que, na maioria das pesquisas, há um ponto convergente, de que as informações geradas pelos artefatos contábeis gerenciais devem ser relevantes à tomada de decisão do gestor.

Espejo (2008) tem o entendimento de que os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais e *a priori* buscam a otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados no longo prazo.

Berry *et al.* (2009), ao efetuarem revisão da literatura sobre temas emergentes relacionados aos artefatos da Contabilidade Gerencial voltados aos controles empresariais, dizem que raramente as organizações produzem seus próprios artefatos, porém modificam os que herdaram ou os que usam costumeiramente e que, poucos pesquisadores na área do controle gerencial tomam iniciativas na produção de novos artefatos.

Por sua vez, Soutes (2006), ao investigar o uso das práticas ou artefatos da Contabilidade Gerencial em empresas brasileiras, considerou um número mais amplo desses instrumentos, se comparados com os estudos anteriores, assim como também agrupou essas ferramentas em três



X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

categorias: sistemas e métodos de custeio, métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho e, filosofias e modelos de gestão; e as classificou nos quatro estágios evolutivos reconhecidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011) explicam que, após a publicação do livro *Relevance Lost*, de Thomas Johnson e Robert S. Kaplan, em 1987, intensificou-se o desenvolvimento e as proposições de novos artefatos de Contabilidade Gerencial, destacando-se, dentre outros, o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), a Gestão Baseada em Atividades (ABM), o Sistema de Gestão Econômica (GECON), o *Balanced Scorecard* (BSC), o Custeio Meta ou Alvo e a Teoria das Restrições.

Isidoro *et al.* (2012) explicam que a *International Federation of Accountants* (IFAC), por meio do seu documento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), identificou quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial ao longo dos anos e a cada estágio vinculou os seguintes artefatos:

Quadro 1 - Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial

Estágio	Artefatos
1º Estágio anterior a 1950	Custeio por absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão e Retorno sobre o Investimento.
2º Estágio em 1965	Preço de Transferência, Moeda constante, Valor presente, Orçamento e Descentralização.
3º Estágio em 1985	Custeio Meta (<i>Target Costing</i>), Custeio Baseado em Atividades (ABC), <i>Benchmarking</i> , Custeio <i>Kaizen</i> , <i>Just in Time</i> , Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico e Gestão Baseada em Atividades (ABM).
4º Estágio em 1995	GECON, <i>Balanced Scorecard</i> , EVA (<i>Economic Value Added</i>) e Gestão Baseada em Valor (VBM).

Fonte: Adaptado de Isidoro *et al.*, (2012).

Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes (2011) reuniram os artefatos antes elencados como vinculados ao primeiro e segundo estágios e os classificaram em tradicionais. Da mesma forma, reuniram aqueles relacionados ao terceiro e quarto estágios, definindo-os como modernos:

- artefatos tradicionais: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Retorno sobre o Investimento, Preço de Transferência, Moeda constante, Valor presente, Orçamento e Descentralização; e
- artefatos modernos: Custeio Meta (*Target Costing*), Custeio Baseado em Atividades (ABC), *Benchmarking*, Custeio *Kaizen*, *Just in Time*, Teoria das Restrições, Planejamento estratégico, Gestão Baseada em Atividades (ABM), GECON, *Balanced Scorecard* (BSC), *Economic Value Added* (EVA) e Gestão Baseada em Valor (VBM).

Para Slavov (2013), os diversos artefatos gerenciais guardam muitas semelhanças quanto às abordagens sistêmicas e procedimentais, e identifica os seguintes artefatos de mensuração de custos, conforme Quadro 2:

Quadro 2 – Artefatos de Mensuração de custos

MÉTODO DE CUSTEIO	CARACTERÍSTICAS
Custeio Baseado em Atividades	Foco nos processos, atividades e direcionadores de custos.
Custeio Baseado em Atividades Orientado pelo tempo	Atribuição dos custos ao objeto com base no custo por unidade de tempo.
Custeio Baseado em Atributos	Mensuração dos benefícios que os produtos proporcionam aos clientes.
Custeio das Unidades de Esforço de Produção	Cálculo do valor do produto em Unidades de Esforço de Produção.
Custeio de Fluxo Inverso	Alocação dos custos indiretos ou <i>overhead</i> usado por empresas que estimam estoque zero no final do período.
Custeio do Fluxo de Valor	Atribuição das despesas para fluxos de valor em vez de produtos, serviços ou departamento.



X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

Custeio por Absorção	Atribuição dos custos fixos e variáveis, diretos e indiretos aos produtos.
Custeio por Consumo de Recursos	Adaptação do Custeio ABC, foco na gestão da capacidade.
Custeio por Linha de Produto	Adaptação do Custeio ABC, alocação das despesas gerais e encargos diretamente aos departamentos produtivos.
Custeio <i>Throughput</i>	Focado na identificação e gestão de gargalos e decisões de <i>mix</i> de produtos.
Custeio Variável	O custo do produto absorve somente os custos variáveis.
Mensuração do Custo para Servir	Foque nas atividades e custos incorridos para atender à demanda dos clientes.
Mensuração dos Custos Logísticos	Incluem a distribuição física, armazenagem, transporte de cargas, vendas processamento de pedidos, planejamento de estoque e produção. Conjunto de atividades direcionadas para mensuração desses custos.

Fonte: Adaptado de Slavov (2013, p.194).

Para Slavov (2013), os artefatos podem ser classificados como operacionais e estratégicos.

Os artefatos operacionais citados por Slavov (2013) são destacados no Quadro 3:

Quadro 3 – Artefatos operacionais de gestão de custos

ARTEFATOS	CARACTERÍSTICAS
5 S	Foco na organização e gestão de processo com menor esforço humano, espaço, capital, tempo e falhas.
Gestão de Abertura de Livros	Troca de informações relevantes entre entidades de um segmento de uma cadeia de valor.
Análise das relações entre custo, volume e lucro	Estudo sobre a sensibilidade dos resultados à alterações na quantidade vendida (ou produzida) nos custos ou preços.
Análise de valor do <i>Overhead</i>	Artefato utilizado com o objetivo de aumentar a eficácia e eficiência das atividades administrativas.
<i>Benchmarking</i> de Custos	Ferramenta para decidir sobre alterações nos processos e produtos, pela medição do desempenho atual contra padrões.
Círculo <i>Deming</i>	Instrumento para auxílio ao diagnóstico, à análise e ao prognóstico de problemas organizacionais.
Controle do Custo Padrão e Análise de Valor	Sistema de monitoramento e motivação de desempenho baseado no custo esperado e o custo real do produto.
Desdobramento da função qualidade	Ferramenta utilizada para comparação da função de custo de um bem ou serviço, na tentativa de encontrar melhor alternativa de valor.
Engenharia Reversa	Análise de produtos de concorrentes, por meio da aquisição, desmontagem e aquisição dos componentes e materiais que compõem o produto, com objetivo de conhecer suas funções e processos utilizados em sua fabricação.
<i>Just in time</i>	Meio para redução do <i>lead time</i> de produção com manutenção da conformidade.
<i>Kanban</i>	Método de rotulagem de pequenos lotes de produção, a fim de conseguir um controle mais rigoroso da matérias- primas, peças, processos, com objetivo de garantir a conversão dos materiais em produtos, volume e tempo de produção.

Fonte: Adaptado de Slavov, (2013, p.207).

No Quadro 4 são destacados os artefatos que Slavov (2013) classifica como artefatos estratégicos de gestão de custos:

Quadro 4 – Artefatos estratégicos de gestão de custos

ARTEFATOS	CARACTERÍSTICAS
Gestão Baseada em Atividades	Conjunto de iniciativas para melhorar o valor recebido pelo cliente e o lucro alcançado após esse valor a partir da análise das atividades evidenciadas pelo custeio ABC.
Gestão da Rentabilidade por cliente	Identificação e análise de todos os custos e receitas significativos associados com o fornecimento de um segmento de clientes ou de um cliente específico e também as receitas proveniente desse cliente.



X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

Gestão de Custos e Benefícios da Melhoria da Qualidade	Meio para o desenvolvimento de políticas e práticas para garantir que os produtos e serviços da empresa excedam as expectativas dos clientes.
Gestão de Custos Interorganizacionais	Meio para gestão dos processos cooperativos de custos.
Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	A gestão do ciclo de vida do produto (gestão dos custos nas diferentes fases do produto) é dividida em quatro fases: (1) introdução (2) crescimento (3) maturidade e (4) declínio.
Gestão do Custeio Alvo	Gestão do custo alvo com o objetivo de gerar a rentabilidade ao longo de seu ciclo de vida quando vendido pelo preço esperado.
Gestão do Custo Total para Consumidores	Processo de identificação, mensuração e análise do custo total de um determinado bem ou serviço a partir de um determinado fornecedor.
Gestão Enxuta de Custos	Conjunto de adaptações nos sistemas de custos e a adoção de artefatos baseados na “Filosofia Enxuta” na área administrativa, com o propósito de potencializar o resultado da adoção da “Filosofia Enxuta” na área produtiva.
Gestão <i>Kaizen</i> dos Custos	Instrumento que visa a incorporação de melhorias incrementais e contínuas nos processos e produtos existentes, reduzindo os custos na fase de produção.
Inteligência Competitiva dos Custos	Tem por finalidade a análise sistemática dos dados de concorrentes a fim de refinar as decisões relativas aos custos.
Reengenharia de Processo do Negócio	Redesenho de processo para alcance das melhorias em custos, qualidade e velocidade.
Teoria das Restrições	Abordagem para melhoria das operações pela identificação e redução de gargalos nos fluxos de processos.

Fonte: Adaptado de Slavov (2013, p. 231).

Borinelli (2006) buscou dois autores nacionais e evidenciou os artefatos citados por estes (FREZATTI, 2006; SOUTES, 2006) e também classificou os artefatos em três vertentes: (1) Métodos, critérios e sistemas de custeio, (2) Métodos de mensuração e avaliação de desempenho; e (3) Filosofia e modelo de gestão:

Quadro 5 - Artefatos de Contabilidade Gerencial referenciados por Borinelli (2006)

MÉTODOS CRITÉRIOS E SISTEMAS DE CUSTEIO	MÉTODOS DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO	FILOSOFIAS E MODELOS DE GESTÃO
Custeio por Absorção	Preços de transferência	Planejamento
Custeio ABC	<i>Benchmarking</i>	Orçamento
Custeio Variável	<i>Economic Value Added</i> (EVA)	Simulação
Custo Padrão	<i>Market Value Added</i> (MVA)	<i>Beyond Budgeting</i>
Custeio Meta		<i>Kaizen</i>
Custeio do Ciclo de Vida		<i>Just in Time</i>
<i>Total Cost of Ownership</i>		Teoria das Restrições
		Gestão Baseada em Atividades
		GECON
		<i>Balanced Scorecard</i>
		Gestão Baseada em Valor
		Gestão de Custos Interorganizacionais
		Análise da Cadeia de Valor
		Mapa de Gestão de Risco

Fonte: Borinelli (2006, p. 184).

O Quadro 5 demonstra os artefatos da Contabilidade Gerencial referenciados por Borinelli (2006). Por outro lado, continua Borinelli (2006) a exploração dos elos de uma cadeia externa de



valor requer o conhecimento das atividades fronteiriças cliente-fornecedor-cliente, tanto à montante (fornecedores dos fornecedores) quanto à jusante (cliente dos clientes).

Borinelli (2006) explica que, além dessa possibilidade operacional e logística, é possível, ainda, vislumbrar-se oportunidades de otimização da gestão tributária. Nesse sentido, Shank e Govindarajan (1997) entendem que as empresas devem ser observadas como parte de uma cadeia global, sendo o valor gerado ao longo de várias empresas, e não necessariamente em apenas uma.

No Brasil, os artefatos da Contabilidade Gerencial são comumente estudados e aplicados na visão da empresa isolada, sendo que os primeiros trabalhos a focalizar a Contabilidade Gerencial nos relacionamentos interorganizacionais foram os de Aguiar, Rezende e Rocha (2008) e Souza e Rocha (2009), que abordam a Gestão de Custos Interorganizacionais e a Contabilidade de Livros Abertos. Observa-se que somente parte dos artefatos da Contabilidade Gerencial é adequada e aplicada à gestão dos relacionamentos interorganizacionais e outra parte aplica-se à empresa isolada.

Esse entendimento está alinhado com o que entendem Nascimento, Junqueira e Martins (2010), ao afirmarem que as diversas mudanças que têm ocorrido nas instituições e organizações no Brasil demandam a necessidade de repensar os novos papéis da Contabilidade Gerencial.

Otley *et al.* (1995 *apud* BERRY *et al.*, 2009) dizem que o controle tem sido visto como um processo de escolha racional e a longa história da interação entre o homem e o comportamento organizacional foi marcada pelo controle.

Tomkins (2001) entende que a investigação das relações interfirmas merece mais pesquisas empíricas com maior ênfase nos processos e na Contabilidade. Exemplifica que questões sobre o papel da informação na gestão das relações interfirmas, alianças e Rede precisam de maior abordagem.

Por outro lado, Cropper *at al.*, (2014, p. 499) entendem que as perspectivas sobre o poder na literatura voltada aos relacionamentos interorganizacionais também variam transversalmente entre muitas outras dimensões.

Hopwood (1996 *apud* CAGLIO; DITILLO, 2008) expressou a necessidade de transcender lateralmente os limites legais da organização em relação ao processamento de informações, embora não tenha sido uma retórica de mudanças e redirecionamentos em pesquisas voltadas aos controles de gestão, porém em sintonia com as novas realidades organizacionais.

Hakansson e Lind (2004) publicaram pesquisa cujo objetivo foi analisar como a empresa Ericsson concebeu a coordenação dos relacionamentos e a sinergia com os métodos contemporâneos de Contabilidade Gerencial – o papel dessa ciência em sua relação comercial com a empresa Telia Mobile que atua no setor de telecomunicações. A pesquisa concluiu que a Contabilidade Gerencial exerce papel fundamental na relação entre as empresas, porém os artefatos ainda são subutilizados.

Para Mouritsen e Thrane (2006), se a perspectiva de rede for adotada, a Contabilidade Gerencial tem de ser um ator cuja missão é efetuar mudanças no conjunto de elementos e conceitos habitualmente usados para descrever o mundo.

Hakansson e Lind (2004) reconhecem que a Contabilidade Gerencial possui os mais diversos instrumentos (artefatos) de controle, além de ser usada, na coordenação hierárquica, para monitorar e influenciar o comportamento das pessoas, e ainda garantir o cumprimento das normas de reciprocidade e contribuir para o estabelecimento de valores e crenças comuns e nas relações de negócios.

Os artefatos da Contabilidade Gerencial podem inibir ações egoísticas, nesse sentido o comportamento oportunista pode levar a um resultado coletivo menos satisfatório ou até mesmo indesejável, configurando na desarticulação do sistema integrado de produção (BEGNIS; ESTIVALETE; PEDROZO, 2007).



Pode-se dizer que um dos pontos mais importantes na construção de um trabalho científico é a definição do método, sendo este a peça fundamental do processo de construção do conhecimento, haja vista que, dependendo do caminho escolhido pelo pesquisador, pode-se vislumbrar sucesso ou não nessa empreitada, pois a utilização errada desse instrumento pode afetar de forma negativa os resultados finais alcançados.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto aos níveis de pesquisa foi utilizado, em primeiro momento, a pesquisa exploratória, para compreender os fenômenos investigados, quais sejam: relacionamentos interorganizacionais e os artefatos da Contabilidade Gerencial.

Gil (2010) ensina que a pesquisa descritiva tem como atributo descrever as características de determinadas populações ou fenômenos e, para que possa alcançar esse objetivo, utiliza técnicas padronizadas de coleta de dados como questionários e observações sistemáticas.

Desse modo, o trabalho trata também de uma pesquisa descritiva, pois se verificou a percepção dos gestores de dois arranjos empresariais localizados no Estado do Pará – Cadeia Produtiva do Frango e Polo Joalheiro São José Liberto - quanto ao uso dos artefatos da Contabilidade Gerencial consagrados pela literatura e aplicados na gestão e controle dos relacionamentos interorganizacionais.

Foi adotada como método para análise das informações obtidas nas entrevistas a análise do discurso. A análise do discurso é uma técnica que tem como objeto de estudo o próprio discurso. Apresenta-se como um entrecruzamento de diversos campos disciplinares, com destaque para a linguística, o materialismo histórico - por situar a linguagem na história e a psicanálise - que introduz a noção de sujeito discursivo (FERNANDES, 2008).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Entrevistas com os gestores da Cadeia do Frango

Como forma de pesquisar o uso dos artefatos gerenciais pelos atores da cadeia produtiva do frango, foi realizada observação direta e visitas rotineiras em uma organização que atua no município de Santa Izabel (PA).

Foram feitas quatro entrevistas, sendo duas com os dirigentes da empresa que coordenam a cadeia os quais são denominados de atores A e B, outra com o gerente da empresa que produz o frango em cortes que é denominado de ator C e, finalmente, outra, com um integrado que aloja os frangos que é denominado de ator D.

Dentre os questionamentos foi perguntado se na gestão são usadas informações contábeis e/ou financeiras ou os artefatos da Contabilidade Gerencial em suas decisões cotidianas.

A partir dos conteúdos encontrados nas respostas dos sujeitos, é possível visualizar indícios de que esses gestores não possuem o domínio pleno ou desconhecem o poderio das informações contábeis gerenciais como forma de dar suporte aos processos decisórios, como se pode observar no quadro 6:

Quadro 6 – Resposta dos atores da cadeia de frango sobre usa informações contábeis e/ou financeiras em suas decisões cotidianas

Pouco e somente as relacionadas a preços e custos	(Fragmento da resposta do Ator A)
Pouco uso de informações contábeis	(Fragmento da resposta do Ator B)
Pouco uso de informações contábeis	(Fragmento da resposta do Ator C)
Não sabe se a cadeia possui informações contábeis	(Fragmento da resposta do Ator D)

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.



A postura descrita pelos gestores vai ao encontro do entendem Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), ao enfatizarem a importância da transparência nas ações e troca de conhecimento entre os atores de uma cadeia.

Mostra-se aqui que os gestores devem estar mais atentos às possibilidades de que informações contábeis gerenciais podem oferecer no controle e na gestão dos negócios e que a constatação dessa ausência possibilita vasto campo para a ocorrência do comportamento egoístico.

Em sequência foi perguntado aos gestores se eles têm conhecimento sobre o uso de artefato da Contabilidade Gerencial à gestão da Cadeia Produtiva? Se sim, quais esses artefatos?

Quadro 7 – Resposta dos atores da cadeia de frango sobre o uso dos artefatos da Contabilidade Gerencial

Custeio variável, custeio por absorção e custo padrão	(Fragmento da resposta do Ator A)
Custeio por absorção e custo padrão	(Fragmento da resposta do Ator B)
Custeio Variável (Margem de Contribuição) e ponto de equilíbrio	(Fragmento da resposta do Ator C)
Custo padrão	(Fragmento da resposta do Ator D)

Fonte: Pesquisa de Campo, 2014.

Também é possível relacionar os conteúdos dos respondentes com os ensinamentos de Soutes e Guerreiro (2007), que consideraram como artefatos tradicionais: custeio por absorção, custeio variável, custeio-padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.

Diante disso, observa-se o uso de poucos artefatos da Contabilidade Gerencial para controle da cadeia produtiva do frango e, em destaque, os artefatos tradicionais como: Custeios (absorção e variável – margem de contribuição), ponto de equilíbrio e custo padrão. Em seguida relata-se os discursos da gestora geral do Polo Joalheiro São José Liberto.

Neste contexto, resgata-se o resultado da pesquisa efetuada por Hakansson e Lind (2004) onde concluíram que as empresas Ericsson e Telia Mobile em suas ações de gestão subutilizam os artefatos gerenciais.

4.2 Entrevistas com a gestora do Polo Joalheiro São José Liberto

O Polo Joalheiro São José Liberto (PJSJL) é um espaço intersetorial e transversal concebido para abrigar setores criativos e categorias culturais, como patrimônio, expressões culturais, artes de espetáculo, criações culturais e funcionais, promovendo geração de trabalho e renda, empreendedorismo criativo, inovação, *design* e capacitação profissional, tendo a cultura e o turismo como elementos transversais do seu funcionamento (POLO JOALHEIRO SÃO JOSÉ LIBERTO, 2014).

Ao procurar o polo produtivo para observação direta, fomos orientados que procurássemos a diretora executiva, pois de outra maneira não seria possível coletar os dados necessários. Diante disso e com o objetivo de pesquisar como a gestão da cadeia produtiva de gemas e joias da Amazônia localizada no Polo Joalheiro São José Liberto (PJSJL) está lidando com os Relacionamentos interorganizacionais e os instrumentos da Contabilidade Gerencial voltados à gestão desses relacionamentos, entrevistamos a Diretora Executiva do PJSJL.

Na questão relacionada às informações necessárias para a gestão, o discurso da Diretora Executiva destaca que as informações cadastrais dos atores, faturamento das lojas, insumos e processos, volume de produção, produção limpa (relacionada aos impactos ambientais), número de trabalhadores ocupados, ações conjuntas de *marketing*, entre outras, contribuem para a gestão do Polo.

O discurso da Gestora do Polo Joalheiro está em acordo com que pensam Nascimento e Reginato (2010), ao enfatizarem que o nível de qualidade e exatidão das informações geradas é



determinante no processo decisório; no caso de informações ineficientes, as decisões tendem a serem menos técnicas e mais propensas a produzir resultados indesejáveis.

Por outro lado, se os artefatos produzirem informação com eficiência ficará facilitada a tomada de decisões, contribuindo, assim, para a obtenção de maior competitividade das empresas e do aglomerado como todo. Ademais, busca-se os entendimentos de Seal *et al.* (1999 *apud* HAKANSSON; LIND, 2004), que a Contabilidade Gerencial pode desempenhar papel central no estabelecimento de relações interorganizacionais.

Dessa maneira, é possível vislumbrar que a utilização da Contabilidade Gerencial na gestão do Polo Joalheiro poderia gerar informações que permitiria aos seus gestores verificarem se os objetivos estão sendo alcançados.

Quanto às informações contábeis utilizadas nas ações cotidianas de gestão, a gestora enfatiza o orçamento como instrumento de gestão, além de gerenciar as informações contábeis originadas dos provisionamentos de contratos e conciliações bancárias.

5 CONCLUSÃO

A revisão da literatura descreve que a empresa que atua em formato de rede de negócios como as que atuam na cadeia produtiva do frango e no Polo Joalheiro São José Liberto possuem maior competitividade do que a que atua de forma isolada.

Contatou-se também que a atuação em rede perpassa pelo desafio dos relacionamentos interorganizacionais, e que este relacionamento, se não regulado ou com ações de controle, possibilita ações que favoreçam ator ou atores da rede com maior poderio econômico, financeiro e patrimonial.

Este comportamento oportunista pode levar a desestímulo dos demais atores, porém a Contabilidade Gerencial é detentora de inúmeros artefatos gerenciais que mitigam o comportamento egoístico. Diante desta realidade constatou-se que, dentre os artefatos gerenciais consagrados na literatura e aplicados na gestão e controle dos relacionamentos interorganizacionais de dois arranjos empresariais localizados no Estado do Pará, se destacam os artefatos tradicionais expressos por Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes (2011).

Dentre estes artefatos tradicionais usados pelos arranjos empresariais pesquisados, evidenciam-se : custeio por absorção, custeio variável, custo padrão e orçamento empresarial. Isto posto, observa-se que os artefatos gerenciais modernos como custeio meta, custeio *Kaizen*, *Just in time* etc... não estão sendo utilizados na gestão dos relacionamentos interorganizacionais. Este achado responde a questão norteadora e alcança o objetivo fixado para o desenvolvimento da presente pesquisa.

Como sugestão para novas pesquisas entende-se que, investigar se os cursos de graduação em Ciências Contábeis contemplam em seus instrumentos pedagógicos e, de forma especial, na disciplina Contabilidade Gerencial, os artefatos modernos compromissados com a gestão e controle das entidades econômicas complementa a presente pesquisa e contribui para o desenvolvimento da Ciência.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. **Base – Revista de Administração e Contabilidade**. São Leopoldo, v. 5, n. 1, p. 66-76, jan./abr. 2008.

ARRUDA, A. G. S. **Estruturas de Governança em Redes de Cooperativas de Crédito sob a ótica da Teoria dos Custos de Transação**: um estudo comparativo entre cooperativas brasileiras e



X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

canadenses. 2014. 260 f. Tese (Doutorado em Administração). Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul - São Paulo, 2014.

AXELSSON, B.; LAAGE-HELLMAN, J.; NILSSON, U. Modern management accounting for modern purchasing. **European Journal of Purchasing & Supply Management**, Catania (Italy)/Virginia (USA), v.8, p. 53–62, 2002.

BEGNIS, H. S. M.; ESTIVALETE, V. de F, B.; PEDROZO, E. A. Confiança, comportamento oportunista e quebra de contratos na cadeia produtiva do fumo no sul do Brasil. **Gestão de Produção**, São Carlos, v. 14, n. 2, p. 311-322, maio-ago 2007.

BERRY, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E. P.; OTLEY, D. T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, United Kingdom, v. 42, p. 2-20, 2009.

BOHE, D. M., SILVA, K. M. O Dilema do Crescimento em Redes de Cooperação – o caso da Panimel. In: VERSCHOORE, Jorge R. **Redes de Cooperação: uma nova organização de pequenas e médias empresas no Rio Grande do Sul**, Porto Alegre: FEE, 2004.

BORINELLI, M. L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, London, v. 11, p. 3-25. 2000.

CAGLIO, A. DITILLO, A. A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions. **Accounting, Organizations and Society**, Copenhagen (Denmark), v. 33, p. 865-898, 2008.

CÄKER, M. Intertwined coordination mechanisms in interorganizational relationships with dominated suppliers. **Management Accounting Research**, London, v. 19, p. 231-251, 2008.

COAD, A. F.; CULLEN, J. Interorganizational cost management: towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**. London, v. 17, n. 4 p. 342-369. dec. 2006.

COOPER, D. R.; SLAGMULDER, R. **Supply chain development for the lean enterprise – interorganizational cost management**. Portland, Oregon: Productivity, Inc. Foundation IMA, 1999.

COX, A. Understanding Buyer and Supplier Power: A Framework for Procurement and Supply Competence. **Journal of Supply Chain Management**, n. 3712; p. 8-20. 2001.

CROPPER, S.; EBERS, M.; HUXHAM, C. **Handbook de Relações Interorganizacionais da Oxford**. Porto Alegre: Bookman, 2014. 706 p .

COSTA, F.; CRUZ, A. P. C.; ESPEJO, M. M. S. B. Paradoxo na utilização de artefatos contábeis gerenciais: discussão sobre a influência de fatores inconscientes inspirada em conceitos preconizados pela psicologia analítica. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v.7, n. 3, p.59-76, 2011.



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

DIAMOND, J. Strategies to Resolve Conflict in Partnerships: Reflections on UK Urban Regeneration. **International Journal of Public Sector Management**. v.5.n4. p.296-306. 2002.

ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

EZZAMEL, M. Corporate governance and financial control. In: EZZAMEL, M.; HEATHFIELD, D. Heathfield (Eds.). **Perspectives on financial control**. London: Chapman & Hall, 2001.

FARIA, A. C. *et al.* A prática da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículo na região do grande ABC. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 15, n. 49, p. 617-638, out./dez. 2013.

FERNANDES, C. A. **Análise do discurso**: reflexões introdutórias. São Carlos: Editora Claraluz, 2008.

FERREIRA, A. B. H. Mini Aurélio: **O dicionário da língua portuguesa**. 8. ed. Curitiba: Positivo, p. 960, 2010.

FREZATTI, F. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 19, n. 1, p.5-17, 2006.

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

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E.B.; SOUTES, D.O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.

_____. BIO,S.R.; MENDEL,S.F. Logística integrada, gestão da cadeia de suprimentos e mensuração de custos e resultados logísticos: Um estudo com empresas brasileiras. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 73-100, 2011.

HAKANSSON, H.; LIND, J. Contabilidade e a coordenação em rede. **Accounting, Organizations and Society**, Copenhagen (Denmark), v. 29, p.51–72, 2004.

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



X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

- ISIDORO, C.; FACCI, N.; ESPEJO, M. M. dos S.; GARCIAS, P. M. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Bahia, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012.
- KAJUTER, P.; KULMALA, H. Open book accounting in networks - potencial achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, London, v.16, n. 2, p. 179-204, 2005.
- LAVIE, D.; KANG, J.; ROSENKOPF, L. Balance within and across domains: The performance implications of exploration and exploitation in alliances. **Organization Science**, Catonsville, v. 22, n. 6, p. 1517-1538, 2011.
- MOURITSEN, J.; HANSEN, A.; HANSEN, C. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. **Management Accounting Research**, London, v.12, n.2, p. 221-244, June 2001.
- MOURITSEN, J.; THRANE, S. Accounting, network complementarities and the development of inter organizational relations. **Accounting, Organizations and Society**, Copenhagen (Denmark), v. 31, n. 3, p. 241-275. Apr. 2006.
- NASCIMENTO, A. R do.; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. de A. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: Análises e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **Revista de Administração e Contabilidade**, Curitiba, v. 14, n. 6, p.1113-1133, Nov./Dez. 2010.
- NASCIMENTO, A. M., REGINATO, Luciane. **Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010
- PARÁ. São José Liberto. **Joias e artesanatos do Pará**. Disponível em: <<http://www.saojoseliberto.com.br/institucional/>>. Acesso em: 18 jul. 2014.
- PEREIRA, B. A. D., PEDROZO, E. A. O Outro Lado da Cooperação: uma análise dos problemas na gestão das redes interorganizacionais. In: VERSCHOORE, Jorge Renato de Souza (Org.). **Redes de Cooperação: uma nova organização de pequenas e médias empresas no Rio Grande do Sul**, Porto Alegre: FEE, 2004.
- ROSENFELD, S. A. Bringing Business Clusters into the Mainstream of Economic Development. **European Planning Studies**, United Kingdom, v. 5, n.1, p. 3-23. 1997.
- SCOTTINI, A. **Dicionário escolar da língua portuguesa**. Blumenau: Todolivro Editora, 2009.
- SEAL, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, T., Ahmed, M. Enacting a european supply chain: a case study on the role of management accounting. **Management Accounting Research**, London, v. 10, n. 3, p.303-322, 1999.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- SLAVOV, T. N. B. **Gestão Estratégica de Custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. 2012. 291 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.



SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos de contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ENANPAD, 31., 2007. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnAnpad, 2007.

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

THRANE, S. HALD, K.S. The emergence of boundaries and accounting in supply fields: The dynamics of integration and fragmentation. **Management Accounting Research**, London, v. 17, p. 288-314, 2006.

ZANIEVICZ, M.; BUEREM, I. M.; SANTOS, P. S. A de; KLOEPPPEL, N. R. Métodos de custeio: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 15, n. 49, p. 601-616, out./dez.2013.