

Práticas de contabilidade interorganizacional em indústrias de médio e grande porte instaladas na região metropolitana de Recife

Accounting interorganizational practices in industries medium and large installed in metropolitan region of Recife

Leandro da Costa Lopes¹
Juliana Matos de Meira²
Jeronymo José Libonati³
Aldemar Araújo dos Santos⁴
Aldo Leonardo Cunha Callado⁵

Resumo

O objetivo deste estudo foi verificar quais práticas de Contabilidade Interorganizacional estão sendo adotadas pelas indústrias de médio e grande porte da Região Metropolitana do Recife. A Contabilidade Interorganizacional, que trata do compartilhamento de informações gerenciais entre empresas, é uma prática gerencial nova e ainda pouco

¹ Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco, UFPE, Brasil. Professor Substituto do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – Universidade Federal de Pernambuco | Endereço: Av. dos Economistas, s/n Cidade Universitária, Recife/PE, CEP: 50670-901 E-mail: leandro.85@hotmail.com

² Ph.D. em Management pela University of Sheffield, US, Inglaterra. Professora Adjunta do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – Universidade Federal de Pernambuco. Endereço: Av. dos Economistas, s/n Cidade Universitária, Recife/PE, CEP: 50670-901- E-mail: j.meira@hotmail.co.uk

³ Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, USP, Brasil. Professor Titular do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – Universidade Federal de Pernambuco. Endereço: Av. dos Economistas, s/n Cidade Universitária, Recife/PE, CEP: 50670-901 - E-mail: jeronymolibonati@yahoo.com.br

⁴ Doutor em Tecnologias e Sistemas de Informação pela Universidade do Minho, UMINHO, Portugal. Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – Universidade Federal de Pernambuco. Endereço: Av. dos Economistas, s/n Cidade Universitária, Recife/PE, CEP: 50670-901 - E-mail: aldemar@ufpe.br

⁵ Doutor em Agronegócios pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, Brasil. Professor Adjunto do Departamento de Finanças e Contabilidade – Universidade Federal de Paraíba. Endereço: Cidade Universitária, s/n Castelo Branco, João Pessoa/PB, CEP: 558059-900 - E-mail: aldocolado@yahoo.com.br

explorada no ambiente das Ciências Contábeis. Sua origem remonta aos anos 1990, quando as empresas, dentre outras práticas, passaram a se relacionar com as demais empresas que fazem parte da mesma cadeia de suprimentos, com o objetivo de alcançar a vantagem competitiva de forma conjunta. A metodologia adotada neste estudo caracteriza-se como exploratória, com a realização de um *survey* através da aplicação de um instrumento de coleta de dados elaborado a partir da revisão de pesquisas anteriores. O questionário foi aplicado a uma amostra de 55 indústrias e abordou a prática de Contabilidade Interorganizacional sob duas perspectivas: a primeira, com clientes; a segunda, com fornecedores e operadores logísticos. Os principais resultados encontrados revelam que o principal tipo de informação compartilhada, tanto com clientes quanto com fornecedores e operadores logísticos, é a previsão de demandas, e que as informações gerenciais de cunho financeiro são as menos compartilhadas entre as empresas.

Palavras-chave: Cadeia de Suprimentos. Contabilidade Interorganizacional. Redes de Relacionamento.

Abstract

The aim of this study was to determine which practices Accounting Interorganizational being adopted by medium and large-sized metropolitan area of Recife industries. Accounting Interorganizational that it is the management information sharing between companies, is a new management practice and still little explored in the environment of Accounting. Your remote source 90, when companies, among other practices, began to relate with other companies that are part of the same supply chain, with the goal of achieving competitive advantage together. The methodology adopted in this study is characterized as exploratory, with the completion of a survey by the application of an instrument to collect data drawn from the review of previous research. The questionnaire was administered to a sample of 55 industries and took up the practice of Accounting Interorganizational two perspectives, the first and the second customer with suppliers and logistics operators. The main findings reveal that the main type of shared information, both with customers and with suppliers and logistics operators, is the demand forecasting and management information for financial nature are shared among fewer firms.

Keywords: Accounting Interorganizational. Relationship Networks. Supply Chain.

1 Introdução

A partir da última década do século XX, a competição entre as empresas se intensificou devido às novas formas de organização e à

expansão dos mercados, que se tornaram globais. Essas mudanças fizeram com que surgisse o grande desafio de colocar o produto certo, no local certo, na hora certa e ao menor custo possível, e conseqüentemente a necessidade da gestão da cadeia de suprimentos (CHOPRA; MEINDL, 2003; PARRA; PIRES, 2003; OLIVEIRA; SILVA; BERTRAND, 2008; SOON; UDIN, 2011; TAN, 2001).

De forma complementar, Bayraktanet et al. (2009) afirmam que, estimulada pela intensificação dessa concorrência nos mercados globais, a maioria das empresas tem buscado cada vez mais implementar uma gestão eficiente da cadeia de suprimentos, resultando em uma elevada vantagem competitiva, quando comparada com empresas que atuam de forma individual.

De acordo com Burgo et al. (2005), a gestão da cadeia de suprimentos compartilha os riscos advindos das incertezas de demanda por meio da integração interorganizacional, através de redes de relacionamento que compartilham recursos humanos, físicos e informações, visando alcançar a satisfação do cliente, conquistando, dessa forma, um diferencial na competitividade para a sobrevivência de cada empresa, através da eficácia e eficiência de todos os elos.

Dekker (2003) afirma que, embora as relações interorganizacionais sejam uma prática indispensável na cadeia e a necessidade de uma contabilidade aberta entre as empresas da cadeia seja um elemento fundamental para a efetiva implementação da gestão de cadeia de suprimentos, pouca atenção tem sido dada às pesquisas nesse campo, no âmbito das Ciências Contábeis.

Suomalaet et al. (2010) também afirmam que, mesmo havendo uma crescente e importante discussão sobre Gestão Interorganizacional de Custos, através do *Open-Book Accounting* (compartilhamento de informações de custos), o tema ainda carece de complementação com estudos aprofundados sobre os processos, procedimentos, técnicas e suas aplicações em contextos reais de empresas.

Porém, de acordo com Caglio e Ditillo (2010), apesar de haver evidências teóricas de vantagens proporcionadas pela troca de

informações contábeis entre os membros da cadeia, ainda há uma carência de evidências empíricas sobre essa prática de partilhar informações contábeis na cadeia de suprimentos.

Segundo Kajuter e Kulmala (2005), as pesquisas que tratam da Contabilidade Interorganizacional ainda estão em fase exploratória, para conhecimento das práticas adotadas pelas empresas em uma cadeia de suprimentos, e a maioria delas tem focado principalmente nas práticas utilizadas pelas empresas situadas no Japão, Reino Unido e Dinamarca. Essas pesquisas têm destacado o papel fundamental da Contabilidade Interorganizacional na gestão de custos, porém, evidências empíricas são bastante escassas no Brasil.

A Região Metropolitana de Recife é uma das mais representativas da região Nordeste do Brasil, uma vez que representa a segunda região metropolitana do Nordeste com maior Produto Interno Bruto (IBGE, 2010). Além de sua visibilidade no cenário nacional e estar em constante crescimento industrial no estado de Pernambuco. Possui atualmente um elevado número de indústrias instaladas – aproximadamente 4.500 (FIEPE, 2012) –, de diferentes portes e distribuídas dentro e fora de seus quatro polos industriais. Acredita-se que devem buscar a adoção dessas práticas de Contabilidade Interorganizacional referenciadas na literatura.

Diante da crescente importância empregada à Contabilidade Interorganizacional e à sua aplicação prática, tomou-se por objetivo desta pesquisa verificar quais práticas de Contabilidade Interorganizacionais estão sendo adotadas pelas indústrias de médio e grande porte da Região Metropolitana do Recife.

Este trabalho está estruturado em cinco seções. Esta primeira apresentou o tema e o problema de pesquisa. A segunda seção apresenta a revisão da literatura que fundamenta a realização deste estudo. A terceira apresenta a descrição da metodologia aplicada na pesquisa. Na quarta, está relatada a análise dos dados coletados, sob a perspectiva da relação entre clientes e fornecedores. Por fim, finaliza-se o presente artigo na quinta seção, com a conclusão do estudo, suas limitações e sugestões para pesquisas futuras.

2 Revisão da literatura

2.1 Contabilidade Interorganizacional

Ao longo dos últimos anos, a colaboração entre empresas surgiu como uma tendência de negócios importante, uma vez que estava se desenvolvendo o conceito e a prática de gestão da cadeia de suprimentos. Ao mesmo tempo, como um tema importante associado ao funcionamento da gestão colaborativa, mostrou-se necessária a Contabilidade Interorganizacional, baseando-se na prática de medir e acompanhar os custos ao longo da cadeia (CAGLIO; DITILLO, 2012; DING et al., 2010; FAYARD et al., 2014).

A Contabilidade Interorganizacional, que funciona como aprofundamento e ampliação da gestão contábil de uma entidade (FAYARD et al., 2014), pode ser conceituada como 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 (CAGLIO; DITILLO, 2012).

Mouritsenet et al. (2001) e Caglio e Ditillo (2012) definem a Contabilidade Interorganizacional como uma estratégia que conduz a uma situação cooperativa entre empresas de uma mesma cadeia de suprimentos, através do compartilhamento de informações gerenciais, financeiras e não financeiras, influenciando o fluxo dos processos e produtos entre elas. Afirmam ainda que, apesar de ser um novo campo de gestão, essa estratégia cria novas possibilidades de intervenção, tanto interorganizacional como uma revisão intraorganizacional.

Para Souza (2008) e Romano e Formentini (2012), toda informação de negócios que for divulgada aos outros parceiros como fonte de informações de melhoria da gestão de custos das empresas e controle gerencial das atividades da cadeia é alvo da Contabilidade Interorganizacional. Dessa forma, conceituam-na como uma prática

gerencial de transmissão de informação sigilosas, relevantes no processo de gestão conjunta da cadeia.

Em um estudo realizado com empresas holandesas durante um período de aproximadamente 40 anos (1960 a 1998), observou-se o crescimento da adoção da prática de Contabilidade Interorganizacional a partir de 1980, gerada por conta de acordos contratuais com empresas de uma mesma cadeia de suprimentos. Além disso, foi observada uma redução no volume de empresas que aderiam a essa prática, por fazerem parte de um mesmo grupo empresarial formal, no qual há a relação de investimento de capital (DING et al., 2010).

Esse desenvolvimento é também destacado por Coad e Cullen (2006), quando afirmam que observaram uma indefinição em relação às fronteiras organizações, tanto no setor privado quanto o setor público. Ambos têm terceirizado parte de suas atividades e participado de novas formas de cooperação com seus fornecedores de produtos ou serviços. Segundo os autores, essa mudança proporcionou um crescente interesse no conceito de Contabilidade Interorganizacional, visando à redução de custos e criação de valor.

Faria et al. (2013), Agndal e Nilsson (2008) e Molleret et al. (2010) afirmam que para que haja a prática de Contabilidade Interorganizacional entre os membros da cadeia de suprimentos, precisa haver um ambiente colaborativo, no qual deve haver um fluxo permanente de informações gerenciais, e de confiança entre todos, tornando possível a extensão dos benefícios para ambas as partes, fornecedores e clientes.

Como decorrência da integração das várias áreas funcionais dentro e fora da empresa, tem-se o pressuposto de que as empresas devem estar todas dispostas a cooperar, para que haja um fluxo de produtos e informações eficiente (ALVES FILHO et al., 2004; COOPER et al., 1997; PIRES, 2004).

Recentemente, especialistas em Contabilidade Gerencial reconheceram a importância das interligações através da cadeia de suprimento e começaram a estudar o compartilhamento colaborativo de

informações contábeis entre essas empresas. No entanto, os tipos de informações compartilhadas e os meios pelos quais se dão ainda são pouco explorados (CAGLIO; DITILLO, 2012).

Para Zhou e Benton Jr. (2007), a adoção de práticas diversas na cadeia de suprimentos e o compartilhamento de informações entre fornecedores e clientes são duas fontes de benefícios para a cadeia e proporcionam a obtenção de vantagem competitiva. Porém, chamam atenção para a interdependência entre essas duas abordagens, o que deve levar as empresas à busca simultânea de melhoria em ambas.

Como as atividades e decisões em uma organização podem causar custos e readaptação de processos internos em outra, o compartilhamento de informações gerenciais torna-se uma forma importante de gerar a eficiência para a cadeia. A partir dessa prática, os fornecedores e clientes podem identificar áreas críticas nos processos de produção e nos próprios produtos, podendo ser realizadas melhorias conjuntas que gerem o alcance da almejada eficiência para todos os membros da cadeia (AGNDAL; NILSSON, 2008).

Segundo Brandau e Hoffjan (2010), embora o envolvimento da Contabilidade Gerencial na tomada de decisão estratégica – isto é, o seu papel na formatação da estratégia de cada empresa e da cadeia, e na coordenação de atividades da cadeia – seja amplo e reconhecido como importante, o tema ainda é controverso na literatura, pois existem poucos estudos que a fundamente e demonstre sua geração de benefícios.

Baiman e Rajan (2002) são cuidadosos quando afirmam que a Contabilidade Interorganizacional é possível, pois consideram que essa prática é dependente, dentre outros fatores, da existência de sistemas de incentivos dentro da cadeia, seja com base na qualidade do produto que é preparado e entregue ao cliente ou pelas melhorias no desenvolvimento a fim de atender às necessidades de todos os elos da cadeia, e não apenas de uma empresa.

Para Ramos (2004), as informações de Contabilidade Gerencial podem impactar de forma relevante na gestão da cadeia de suprimentos

como fonte primária para o controle e tomada de decisão nas empresas. As práticas de Contabilidade Gerencial podem valorizar as cadeias de suprimento da seguinte maneira:

- Fornecendo informação segura e oportuna sobre as atividades necessárias para o sucesso, apoiando e facilitando as decisões de longo prazo para toda a organização.
- Proporcionando informação sobre a eficiência e a qualidade das tarefas desempenhadas e sobre o desempenho dos gerentes e das unidades operacionais, garantindo que as ações estejam consistentes com os planos da organização. As práticas de gestão de cadeia de suprimentos são ferramentas potentes que fornecem informações para serem compartilhadas dentro da cadeia de suprimento, visando um gerenciamento bem sucedido.

Geralmente, as informações mais compartilhadas por indústrias que fazem a gestão da cadeia de suprimentos são aquelas ligadas diretamente à produção, podendo ser classificadas, de acordo com o seu objetivo principal, da seguinte forma: redução de custos, melhoria da qualidade, maior flexibilidade e desenvolvimento de confiança mútua entre os elos da cadeia (BARNES; LIAO, 2012).

Dentre as informações gerenciais compartilhadas na cadeia de suprimentos, destacam-se na literatura (CAGLIO; DITILLO, 2012; CHOE, 2008; FAYARD et al., 2012; SEAL et al., 2004; SOUZA et al., 2012; SUOMALA et al., 2010): informações de custos de produtos, variações entre o orçamento planejado e real, taxa de rendimento padrão (lucro), retrabalhos, ciclo de tempo, demonstrações contábeis projetadas, avaliação de desempenho da cadeia e previsões de demanda.

Mesmo considerando que as empresas visam à obtenção de benefícios mútuos, e descartando a possibilidade de que uma das empresas que recebe as informações gerenciais compartilhadas desenvolva um comportamento oportunista de aproveitar-se delas para geração de benefícios apenas para si, as empresas podem considerar como um obstáculo os custos necessários para que essa cooperação

e articulação aconteçam. Principalmente quando há incerteza (falta de confiança) quanto às informações recebidas (DING et al., 2010).

Na literatura, é destacado o papel significativo que a confiança desempenha para a concretização das relações interorganizacionais, mas é importante saber que não se trata de um pressuposto, mas uma condição necessária ao sucesso do compartilhamento de informações e ao seu uso para uma melhor gestão da cadeia de suprimentos (JAKOBSEN, 2010).

2.2 Formas de compartilhamento de informações

Para Choe (2008), a prática da troca de informações é vital para assegurar a coordenação e o controle das atividades entre empresas. Essa prática tem se utilizado de vários meios de comunicação, dentre os quais a reunião face a face, considerada a forma que proporciona uma maior riqueza na informação transmitida e maior confiança nas informações. Nas reuniões, os gestores responsáveis pela informação e planejamento das atividades conjuntas discutem como podem utilizá-las para melhorar o desempenho da cadeia.

Porém, outras formas também são utilizadas, tais como sistemas eletrônicos integrados, troca de *e-mails* e relatórios, as quais, embora não permitam o debate imediato sobre as informações recebidas, são capazes de transmitir as informações gerenciais necessárias ao planejamento e à avaliação de desempenho da cadeia de suprimentos (CHOE, 2008).

Aspectos sociais e comportamentais das empresas que integram a cadeia de suprimentos proporcionam uma visão diferente de qual tipo de informação deve ser compartilhada e como deve chegar aos seus interessados. Dessa forma, a posição de poder, o aprendizado conjunto, a confiança e a dependência direta de outra empresa influenciam diretamente na qualidade da informação, forma de comunicação e tipo de relacionamento (MEIRA et al., 2010).

No estudo de Choe (2008), após a realização de um *survey* com gestores de 120 indústrias coreanas, atestou-se que a forma mais

comum utilizada para troca de informações gerenciais entre empresas da mesma cadeia de suprimentos era o *e-mail*, considerado pelos autores como um veículo fraco para o papel que desempenha.

Segundo Dinget et al. (2010), os gestores financeiros participam ativamente da prática de Contabilidade Interorganizacional, compartilhando e recebendo informações de natureza financeira e não financeira. Complementam destacando que os gestores de grandes empresas estão mais envolvidos com essa prática, compartilhando um maior número de informações quando comparados com gestores de empresas menores.

3 Metodologia

A pesquisa teve uma abordagem exploratória, por abordar um tema ainda pouco trabalhado no ramo das Ciências Contábeis (DEKKER, 2004), realizando um levantamento do tipo *survey* sobre a utilização da Contabilidade Interorganizacional, proporcionando um conhecimento quantitativo acerca do tema, que pode servir de base para novas pesquisas.

A metodologia *survey* permite o contato direto com a amostra pesquisada através de um questionário aplicado diretamente ao público-alvo e possui como características produzir e descrever dados quantitativos acerca da matéria estudada, proporcionando um levantamento mais confiável dos dados (BARROS; LEHFELD, 2007; CERVO, BERVIAN; SILVA, 2007; FREITAS et al., 2000; GIL, 2010; MASCARENHAS, 2012).

O instrumento utilizado para a coleta de dados foi um questionário do tipo semiestruturado, com a maior parte das questões com marcações entre alternativas ou respostas fechadas, elaborado com base nos trabalhos de Ansari et al. (1997), Seal et al. (2004), Kajuter e Kulmala (2005), Choe (2008), Ding et al. (2010), Moeller (2010), Sandberg e Abrahamsson (2010), Suomalaet et al. (2010), Caglio e Ditillo (2012), Fayardet et al. (2012) e Souza et al. (2012).

O questionário foi elaborado com todas as questões fechadas, nas quais o respondente deveria escolher uma alternativa. Havia também questões em que o respondente poderia marcar mais de uma opção, como quando se tratava das práticas adotadas, que poderiam ser várias entre todas as relacionadas no instrumento.

Com o objetivo de verificar se o questionário poderia atender satisfatoriamente o que dele se esperava nesta pesquisa, foi realizado um pré-teste, submetendo-o a três gestores de suprimentos que faziam parte do público-alvo desta pesquisa, a dois especialistas em cadeia de suprimentos com nível de doutorado, e a um especialista em métodos quantitativos que analisou a viabilidade dos testes estatísticos necessários ao cumprimento dos objetivos a partir dos dados coletados.

Os dados e considerações obtidos nessa fase indicaram algumas poucas modificações no instrumento, implementadas antes da execução da pesquisa. Por conta dos ajustes realizados, optou-se por não considerar os dados coletados nesta fase na análise dos resultados.

Para facilitar a aplicação do instrumento, optou-se pela utilização de uma plataforma virtual (Google Drive) para inserção do questionário e posterior envio do *link* de acesso para os respondentes.

Com o objetivo de assegurar a validade das respostas aos questionários, e visando também um melhor acompanhamento dos *e-mails* enviados, foram criados *links* de acessos diferentes para cada respondente. Assim, ainda que o mesmo profissional respondesse o questionário através do mesmo *link* mais de uma vez, sua resposta só seria computada uma vez.

A população deste estudo está constituída pelas indústrias de médio e grande porte instaladas na Região Metropolitana de Recife. Para determinação do porte empresarial, foi considerado o critério do número de funcionários, segundo o IBGE. A delimitação quanto ao porte justifica-se na literatura que afirma que quanto maior for o porte das indústrias, mais estarão envolvidas com a gestão de cadeia de suprimentos e, conseqüentemente, com a Contabilidade Interorganizacional et al., (MOELLER, 2004; DING, 2010).

A seleção dos respondentes para a aplicação do questionário seguiu o mesmo entendimento adotado por diversos autores (LIBONATI, 2002; FELLOUS, 2009; DING et al., 2010; MOELLER, 2010). Foram selecionados para responder ao questionário de pesquisa os profissionais responsáveis pela gestão de suprimento nas indústrias, independentemente do cargo que ocupem, tendo em vista que eles têm como atribuição o controle gerencial dos suprimentos necessários, incluindo a gestão do relacionamento com os principais fornecedores e clientes, e por esperar que detenham o conhecimento especialista da área de interesse desta pesquisa.

Para determinação do número de empresas que iriam compor a população da pesquisa, foi utilizado o Cadastro Industrial da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE), atualizado em 2012. Foram excluídas as empresas de construção civil, devido à descentralização de autonomia para a prática da Contabilidade Interorganizacional, sendo consideradas apenas aquelas que concordavam em participar da pesquisa, resultando no total de 112 empresas.

A amostra foi obtida de forma não probabilística, por acessibilidade. Admitindo-se apenas as empresas que responderam ao instrumento de coleta de dados. Foram obtidas 59 respostas aos questionários enviados. Destas, foram excluídas quatro empresas que afirmaram não realizar o compartilhamento de informações gerenciais.

Os dados coletados por meio dos questionários recebidos foram tabulados com o auxílio do *software* Microsoft Office Excel (versão 2007) e, logo em seguida, transportados para o *software* SPSS (versão 20), no qual foram tratados estatisticamente, em busca de uma maior confiabilidade dos resultados obtidos na análise. A interpretação e análise dos dados foram realizadas por meio da estatística descritiva, identificando as frequências observadas nas questões do instrumento de coleta de dados e suas respectivas proporções de respostas em cada categoria.

4 Análise dos resultados

4.1 Características das indústrias

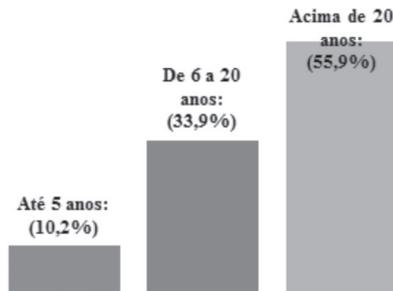
Foram levantadas as principais características das indústrias para conhecimento da amostra selecionada neste estudo. Os resultados são discutidos e seguidos pela apresentação dos gráficos para cada uma das três características identificadas: número de funcionários, setor de atividade e tempo de existência.

A categorização criada para as respostas acerca do número de funcionários, duas faixas, baseou-se no mesmo critério de seleção da população de interesse desta pesquisa, determinante do seu porte empresarial. Observou-se que 59,3% das indústrias possuem contratados em sua estrutura entre 100 e 499 funcionários, sendo classificadas como indústrias de médio porte. Os outros 40,7% possuem acima de 500 funcionários, sendo classificadas como indústrias de grande porte.

Foi solicitado aos respondentes que indicassem seu principal setor de atuação, de acordo com o seu cadastro junto à FIEPE, permitindo afirmar que 44 indústrias desenvolvem suas atividades no setor de transformação, correspondendo a 74,6% do total de indústrias analisadas. Os outros 25,4% estão alocados nos demais setores identificados (alojamento e alimentação; comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas; construção, eletricidade e gás; extrativista).

O Gráfico 1, construído com base no tempo de existência das indústrias, permite afirmar que a maioria (55,9%) das indústrias analisadas na RMR existe há mais de 20 anos, enquanto 33,9% possuem idade entre 6 e 20 anos, e apenas 10,2% existem há até 5 anos. Devido à forma de categorização, foi calculado o p-valor da comparação das proporções de participação em cada categoria criada, de forma a verificar a representatividade de uma categoria em relação às demais. Nesse teste, revela-se uma participação significativa (p-valor 0,001) das indústrias com tempo de existência acima de 20 anos em relação às demais.

Gráfico 1 – Tempo de existência da empresa



Fonte: pesquisa (2012)

4.2 Contabilidade Interorganizacional

As práticas de Contabilidade Interorganizacional foram segregadas sob duas perspectivas: a primeira, destacando a relação das empresas com seus clientes; a segunda, evidenciando as práticas com seus fornecedores e operadores logísticos. A análise seguirá essas duas abordagens.

4.2.1 Compartilhamento de informações com clientes

Neste tópico, serão detalhadas as respostas dos responsáveis pela gestão da cadeia de suprimentos nas indústrias da RMR quanto ao compartilhamento de informações gerenciais com seus clientes.

Tabela 1: Informações compartilhadas com clientes

Informação compartilhada	N	%
Previsões de demanda	38	25,5
Retrabalhos	24	16,1
Variações entre o orçamento planejado e real	23	15,4
Avaliação de desempenho da cadeia	22	14,8
Ciclo de tempo	18	12,1
Informações de custos de produtos	17	11,4
Demonstrações Contábeis projetadas	5	3,4
Taxa de rendimento padrão (lucro)	2	1,3
Total	149	100,0

Fonte: pesquisa (2012)

A Tabela 1 teve por objetivo demonstrar quais informações gerenciais são mais compartilhadas pelas indústrias da RMR com seus clientes. A informação mais frequentemente compartilhada é relativa às previsões de demanda, correspondente a 25,5%. Esse tipo de informação é relevante para as indústrias que precisam programar sua produção para os períodos futuros e serve de base para várias tomadas de decisão dentro da cadeia de suprimentos, com destaque especial para a correta aplicação de três das práticas mais adotadas pelas indústrias em sua gestão da cadeia de suprimentos: a gestão logística, o processo orçamentário conjunto e a coordenação de planos de longo prazo.

As informações de retrabalhos apresentam-se em segundo lugar, por ordem decrescente de classificação, equivalendo a 16,1% do total de compartilhamento de informações gerenciais. Em seguida, foi observada a troca de dados referente às variações ocorridas entre o orçamento planejado e o real, com 15,4%

Dentre as cinco informações compartilhadas com mais frequência, encontram-se ainda a avaliação de desempenho da cadeia (14,8%) e o ciclo de tempo dos produtos fabricados (12,1%).

Observa-se também que as informações contábeis referentes à taxa de rendimento padrão (lucro) e as demonstrações contábeis planejadas são as menos frequentemente compartilhadas, com apenas 1,3% e 3,4%, respectivamente. Esses resultados apontam que, embora a literatura sobre *Open-Book Accounting* destaque a importância desse tipo de compartilhamento para a divisão de ganhos entre os membros da mesma cadeia de suprimentos e que se trata da principal prática de Contabilidade Interorganizacional (HAKANSSON; LIND, 2004), ainda é baixa a sua percepção por parte dos responsáveis pela gestão da cadeia de suprimentos nas indústrias da RMR. A baixa frequência da troca de informações dessa natureza pode ser justificada por serem poucos os profissionais formados na área contábil que desempenham as funções.

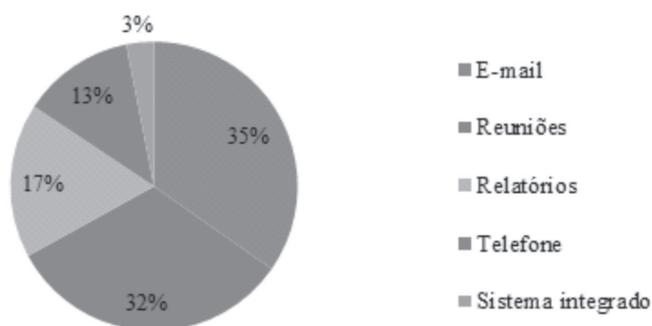
Tabela 2: Número de informações compartilhadas com clientes

Número de informações compartilhadas	N	%
De 0 a 3 informações	46	78,0
De 4 a 7 informações	13	22,0
Total	59	100,0

Fonte: pesquisa (2012)

De forma semelhante ao que foi realizado quanto ao número de práticas de gestão da cadeia de suprimento adotadas, foi feita a categorização das indústrias de acordo com o seu número de informações compartilhadas. Para a construção da Tabela 2, foram criadas duas faixas com base no número mínimo e máximo de informações compartilhadas com clientes. A maioria das indústrias compartilhou até 3 tipos de informações gerenciais (78,0%), enquanto as demais compartilharam entre 4 e 7 tipos de informações diferentes com seus clientes (22,0%). Através desse resultado, pode-se considerar que as empresas pesquisadas ainda não empregam uma maior preocupação e articulação para a implementação ampla da Contabilidade Interorganizacional, como visto na literatura internacional (KAJUTER; KULMALA, 2005)

Gráfico 2: Forma de compartilhamento de informações com clientes



Fonte: pesquisa (2012)

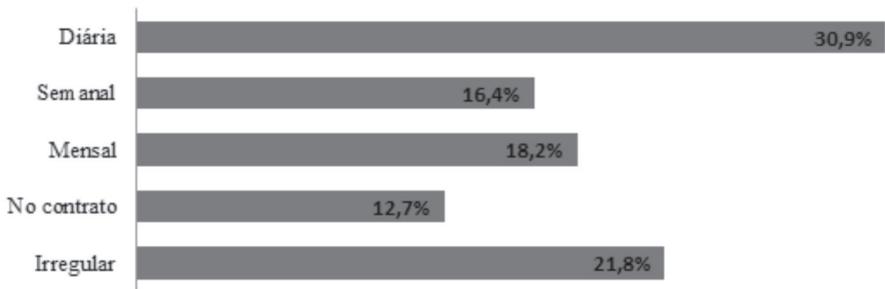
Os dados do Gráfico 2 apresentam os resultados da questão que teve por objetivo investigar a forma de compartilhamento de informações

gerenciais com clientes. Essa questão permitia ao respondente a marcação de mais de uma alternativa. Essa possibilidade foi criada levando-se em consideração que a mesma indústria poderia valer-se de várias formas de troca de informações, e que não seria adequado marcar apenas uma.

A principal forma de compartilhamento de informações gerenciais se dá por meio eletrônico, através de *e-mail* (34,7%), meio de comunicação mais utilizado atualmente pelo meio corporativo, corroborando com os achados de Choe (2008), que também o identificou com a principal forma de operacionalização da troca de informações entre empresas da mesma cadeia de suprimentos. As reuniões face a face aparecem como a segunda forma mais frequente (32,3%). Ainda segundo Choe (2008), essa é a forma que proporciona mais qualidade e relevância para a melhor gestão da cadeia de suprimentos.

Os compartilhamentos através de relatórios impressos e telefone aparecem como a terceira e quarta formas, com 17,3% e 12,6%, respectivamente. A utilização de sistemas informatizados integrados é a forma menos frequentemente utilizada pelas indústrias da RMR (3,1%).

Gráfico 3: Periodicidade do compartilhamento de informações com clientes



Fonte: pesquisa (2012)

O Gráfico 3 evidencia a periodicidade do compartilhamento de informações gerenciais com clientes. O total de observações é inferior à amostra da pesquisa, tendo em vista que 4 indústrias não compartilham nenhum tipo de informação. A maioria das indústrias realiza essa prática

com frequência diária (30,9%). A prática diária do compartilhamento de informações com clientes demonstra uma preocupação da gestão com sua relação mais próxima com o cliente gerador de receita para a empresa. Em segundo lugar, aparecem as indústrias que afirmam realizar essa prática com periodicidade irregular (30,9%), isto é, não desenvolvem uma rotina frequente de compartilhamento de informações.

Em seguida, as periodicidades mais comuns entre as indústrias são mensalmente (18,2%), semanalmente (16,4%) e na fase contratual (12,7%).

4.2.2 Compartilhamento de informações com fornecedores e operadores logísticos

A última seção do questionário visou o levantamento do compartilhamento de informações com fornecedores e operadores logísticos. Os dados dessa seção serão descritos neste tópico da análise descritiva.

Tabela 3: Informações compartilhadas com fornecedores e operadores logísticos

Informação compartilhada	N	%
Previsões de demanda	35	24,3%
Variações entre o orçamento planejado e real	22	15,3%
Ciclo de tempo	21	14,6%
Retrabalhos	20	13,9%
Informações de custos de produtos	20	13,9%
Avaliação de desempenho da cadeia	16	11,1%
Taxa de rendimento padrão (lucro)	5	3,4%
Demonstrações Contábeis projetadas	5	3,5%
Total	144	100,0

Fonte: pesquisa (2012)

Os cinco tipos de informações gerenciais compartilhadas mais frequentemente com fornecedores, identificados na Tabela 3, são quase os mesmos identificados no tópico anterior, que investigou essa prática

com clientes, com exceção apenas da avaliação de desempenho da cadeia substituída por troca de informações de custos de produtos. Esse resultado, segundo Sukati *et al.* (2012), permite à empresa uma verdadeira integração externa da empresa com os membros de sua cadeia, uma vez que ela compartilha com os seus fornecedores e clientes os mesmos tipos de informações simultaneamente.

Semelhante ao que foi identificado no relacionamento com clientes, as previsões de demanda também é o tipo de informação compartilhada com maior frequência com fornecedores e operadores logísticos (25,5%). As variações entre o orçamento planejado e real surgem logo em seguida (15,3%). A troca de informações sobre o ciclo de tempo dos produtos corresponde a 14,6%.

Os compartilhamentos de informações sobre retrabalhos e custos dos produtos de produtos são compartilhados pelo mesmo número de empresas, ambas representando 13,9% cada.

As informações contábeis mais relacionadas com a parte financeira da gestão da cadeia de suprimentos, taxa de rendimento padrão (lucro) e demonstrações contábeis planejadas são as menos compartilhadas com fornecedores e operadores logísticos, ambas adotadas apenas por 5 indústrias.

Tabela 4: Número de informações compartilhadas com fornecedores e operadores logísticos

Número de informações compartilhadas	N	%
De 0 a 3 informações	45	76,3
De 4 a 7 informações	14	23,7
Total	59	100,0

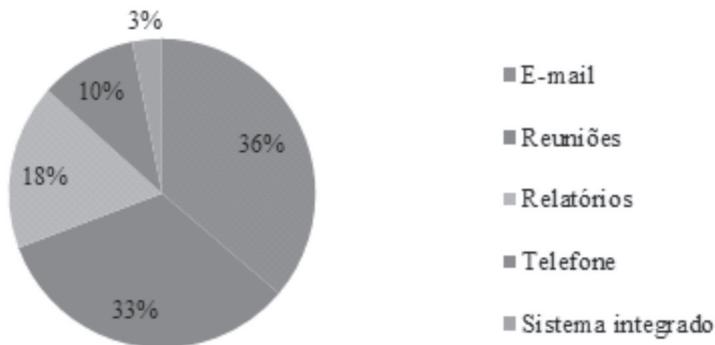
Fonte: pesquisa (2012)

A categorização criada para a construção da Tabela 4 e alocação das indústrias que mais e menos compartilham informações seguiu a mesma sistemática estabelecida na construção da Tabela 2.

Os resultados observados em cada categoria também foram semelhantes às referentes ao relacionamento com clientes. A maioria

das indústrias compartilha até 3 tipos de informações gerenciais (76,3%), enquanto apenas 23,7% compartilham entre 4 e 7 informações.

Gráfico 4 - Forma de compartilhamento de informações com fornecedores e operadores logísticos



Fonte: pesquisa (2012)

A forma de compartilhamento de informações (Gráfico 4) também ocorre com mais frequência por meio da troca de *e-mails* entre os responsáveis pela gestão da cadeia de suprimentos nas indústrias e em seus fornecedores e operadores logísticos (35,7%).

As reuniões face a face são a segunda forma mais comum de operacionalização da troca de informações gerenciais (32,6%). Os relatórios impressos, telefones e sistema informatizado integrado são as formas utilizadas em 17,1%, 10,1% e 3,1% dos casos, respectivamente.

Gráfico 5: Periodicidade do compartilhamento de informações com fornecedores e operadores logísticos



Fonte: pesquisa (2012)

As indústrias que não desenvolvem a prática de compartilhamento de informações gerenciais (quatro) não fizeram parte da análise dessa questão. Com base nos dados apresentados no Gráfico 5, pode-se afirmar que a maioria das indústrias da RMR possui uma periodicidade regular no compartilhamento de informações gerenciais com fornecedores e operadores logísticos (67,3%). Na contramão, o maior percentual de concentração de indústrias (32,7%) troca, com periodicidade irregular, informações com esses membros da cadeia de suprimentos.

Dentre as indústrias que possuem regularidade no compartilhamento de informações, as que o fazem semanalmente correspondem a 21,8%, seguidas pelas que adotam essa prática com frequência diária ou mensal, representando 20% cada uma.

A periodicidade menos comum é a de compartilhamento de informações gerenciais com fornecedores e operadores logísticos apenas na fase contratual, praticada por apenas 5,5% das indústrias da RMR.

As principais diferenças entre o compartilhamento de informações gerenciais com fornecedores e operadores logísticos, em comparação com a mesma prática realizada com clientes, deram-se por conta da adoção mais frequente da troca de informações sobre custos dos produtos, em substituição à avaliação de desempenho da cadeia e pela periodicidade de sua realização, cujo maior percentual de respostas foi encontrado na periodicidade irregular, enquanto a prática diária é a mais comum utilizada do outro lado do relacionamento com os membros da cadeia.

5 Conclusão

O objetivo desta pesquisa foi identificar quais práticas de Contabilidade Interorganizacional estão sendo adotadas pelas indústrias de médio e grande porte da Região Metropolitana do Recife. Para o atendimento desse objetivo, foram aplicados questionários em 55

indústrias que afirmaram realizar a troca de informações gerenciais com seus clientes e fornecedores e operadores logísticos.

Os resultados desta pesquisa revelam que o principal tipo de informação compartilhada, tanto com clientes quanto com fornecedores e operadores logísticos, é a previsão de demandas, demonstrando a necessidade inerente dessa informação na gestão da cadeia de suprimentos.

Cabe destacar que a frequência dos tipos de informações gerenciais compartilhadas para a realização da gestão da cadeia de suprimentos são semelhantes nas duas perspectivas abordadas neste estudo, com exceção apenas das informações sobre avaliação de desempenho da cadeia que são compartilhadas com clientes. Mas o mesmo não ocorre com os fornecedores e operadores logísticos.

Um achado deste estudo é o de que as informações de cunho financeiro são compartilhadas com menos frequência em ambas as perspectivas, clientes e fornecedores e operadores logísticos. Portanto, embora a literatura destaque o papel e a aplicabilidade do *Open-Book Accounting*, essa prática ainda não é predominantemente comum nas indústrias de médio e grande porte que fizeram parte da amostra deste estudo.

Em ambos os casos, o compartilhamento das informações gerenciais são colocados em prática principalmente através da utilização de *e-mail* entre as empresas da cadeia de suprimentos, seguida da realização de reuniões face a face e relatórios impressos.

A periodicidade do compartilhamento das informações gerenciais entre as empresas que fazem parte da mesma cadeia de suprimentos mostrou-se diferente quando comparada à relação com clientes. Esta acontece, na maioria dos casos, diariamente, enquanto com os fornecedores e operadores logísticos, a maioria das empresas não possui regularidade no compartilhamento das informações.

Esta pesquisa limita-se pela impossibilidade de generalização dos resultados para toda a população de análise, tendo em vista que a

amostra alcançada caracteriza-se como não probabilística. Ao mesmo tempo, encontra-se dificuldade de comparação dos resultados obtidos, por conta da ausência de pesquisas anteriores que tenham objetivos semelhantes ao abordado nesta pesquisa.

Como sugestões para pesquisas futuras, pode-se realizar um cruzamento entre as características dos gestores de suprimentos e características das indústrias, bem como a identificação das dificuldades encontradas pelas empresas para a implementação de práticas de Contabilidade Interorganizacional. Também se pode pesquisar o motivo de não serem compartilhadas com maior frequência as informações de cunho financeiro.

Referências

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

ALVES FILHO, A. G.; CERRA, A. L.; MAIA, J. L.; SARCOMANO NETO, M.; BONADIO, P. V. G. Pressupostos da gestão da cadeia de Suprimentos: evidências de estudos sobre a indústria automobilística. **Gestão & Produção**, São Carlos/SP v. 11, n. 3, p. 275-288, set-dez, 2004.

ANSARI, S. *et al.* **Target costing**: the next frontier in strategic cost management. New York: McGraw-Hill, 1997.

BAIMAN, S.; RAJAN, M. V.; Incentive issues in inter-firm relationships. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, n. 3, p. 213-238, April, 2002.

BARNES, J.; LIAO, Y. The effect of individual, network, and collaborative competencies on the supply chain management system. **International Journal of Production Economics**, v. 140, n. 2, p. 888-899, December, 2012.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**. 3ª ed. – São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BAYRAKTAN, E.; DEMIRBAG, M.; KOH, S. C. L.; TATOGLU, E.; ZAIM, H. A causal analysis of the impact of information systems and supply chain management practices on operational performance: Evidence from manufacturing SMEs in Turkey. **International Journal Production Economics**, v. 122, n. 1, p. 133–149, November, 2009.

BRANDAU, M. HOFFJAN, A.H. Exploring the involvement of management accounting in strategic decisions and control: the case os offshoring. **Jornal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, n. 1, p. 72-95, March 2010.

BRASIL, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Disponível em: <www.ibge.gov.br>. Acesso em: 19 jan. 2014.

BURGO, R. N. S.; RIBEIRO, T. C. S.; RODRIGUES, V. B.; TASCIN, J.; TAMAE, R. Y. Supply Chain Management: uma introdução à um modelo de Gestão da Cadeia de Suprimentos para Obtenção de Diferencial Competitivo. **Revista Científica Eletrônica de Administração**, Garça/SP, ano V, n. 9, Dezembro, 2005.

CAGLIO, A.; DITILLO, A. Interdependence and accounting information exchanges in inter-firm relationships. **Journal of Management & Governance**, v. 16, n. 1, p. 57-80, February, 2012.

CAGLIO, A.; DITILLO, A. Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer–supplier relationships. **Management Accounting Research**, volume 23, n. 2, p. 61-78, June, 2012.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6ª ed. – São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHOE, J. M. Inter-organizational relationships and the flow of information through value chains. **Information & Management**, v. 45, n. 7, p. 444-450, November, 2008.

CHOPRA, S.; MEINDL, O. **Gerenciamento da cadeia de suprimentos**. Tradução: Cláudia Freire. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

COAD, A. F.; CULLEN, J. Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 4, p. 342-369, December, 2006.

COOPER, M. C.; LAMBERT, D.M.; PAGH, J. D. Supply chain management more than a new name for logistics. **International Journal of Logistics Management**, v. 8, n. 1, p. 1-14, 1997.

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, January, 2004.

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

DING, R.; DEKKER, H. C.; GROOT, T. L. C. M. An exploration of the use of interfirm cooperation and the financial manager's governance roles: Evidence from Dutch firms. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, n. 1, p. 9-26, March, 2010.

FARIA, A. C.; SOARES, I. C.; ROCHA, W.; ROSSI, G. B. A prática da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos na região do grande ABC. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 15, n. 49, p. 617-638, out./dez. 2013.

FAYARD, D.; LEE, L. S.; LEITCH, R. A.; KETTINGER, W. J. Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. **Accounting, Organizations and Society**, v. 37, n. 3, p. 168-187, April, 2012.

FAYARD, D.; LEE, L. S.; LEITCH, R. A.; KETTINGER, W. J. Interorganizational cost management in supply chains: practices and

payoffs. **Management Accounting Quarterly**, v. 15, n. 3, p. 1, April, 2014.

FELLOUS, S. M. **Gestão da cadeia de suprimentos no Brasil e a utilização de instrumentos da contabilidade gerencial: uma avaliação sob a perspectiva dos profissionais envolvidos**. 2009. 218 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)- Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

FIEPE, Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco. **Cadastro Industrial de Pernambuco 2011-2012**. Pernambuco: FIEPE, 2011. 123 p.

FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; SACOOL, A. Z.; MOSCAROLA, J. O método de pesquisa survey. **Revista de Administração**, São Paulo v. 35, n. 3, p. 105-112, jul./set. 2000.

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

HÅKANSSON, H.; LIND, J. Accounting and network coordination. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 1, p. 51-72, January, 2004.

JAKOBSEN, M. Management accounting as the inter-organisational boundary. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, n. 1, pp. 96 – 122, March 2010.

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

LIBONATI, J. J. **Modelo de avaliação de desempenho por resultado da área de suprimentos: enfoque da gestão econômica**. 2002. 153 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2002.

MASCARENHAS, S. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

MEIRA, J.; KARTALIS, N. D.; TASAMENYI, M.; CULLEN, J. Management controls and inter-firm relationships: a review. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, n. 1, p. 149-169, 2010.

MOELLER, K. Partner Selection, partner behavior, and business network performance: an empirical study on German business networks. **Jornal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, n. 1, p. 27-51, March 2010.

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, October 2001.

OLIVEIRA E SILVA, M. F.; BERTRAND, H. Supply chain, satisfação dos clientes e o custo dos inventários: um modelo para otimização. **RAC-Eletrônica**, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 218-233, Maio/Ago 2008.

PARRA, P. H.; PIRES, S. R. I. Análise da gestão da cadeia de suprimentos na indústria de computadores. **Gestão & Produção**, São Carlos– SP, v. 10, n. 1, p. 1-15, Abr. 2003.

PIRES, S. R. I. **Gestão da cadeia de suprimentos (Supply Chain Management)**: conceitos, estratégias e casos. São Paulo: Atlas, 2004.

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

ROMANO, P.; FORMENTINI, M. Designing and implementing open book accounting in buyer–supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation. **International Journal of Production Economics**, v. 137, n. 1, p. 68-83, May 2012.

SANDBERG, E.; ABRAHAMSSON, M. The role of top management in supply chain management practices. **International Journal of Retail & Distribution Management**, v. 38, n. 1, p. 57-69, January 2010.

SEAL, W.; BERRY, A.; CULLEN, J. Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 1, p. 73-92, January 2004.

SOON, Q. H.; UDIN, Z. M. Supply chain management from the perspective of value chain flexibility: an exploratory study. **Journal of Manufacturing Technology Management**, v. 22, n. 4, p. 506-526, 2011.

SOUZA, B. C. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais**. 2008. 131 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SOUZA, M. A.; MARENGO, S. T.; JAROSKI, S. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicase em empresas da Região da Serra Gaúcha. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 2, p. 43-63, abr./jun., 2012.

SUOMALA, P.; LAHIKAINEN, T.; LYLÄ-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.

TAN, K. C. A framework of supply chain management literature. **European Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 7, n. 1, p. 39-48, March 2001.

ZHOU, H.; BENTON JR., W.C. Supply chain practice and information sharing. **Journal of Operations Management**, v. 25, p. 1348-1365, November 2007.

Artigo recebido em: 01/04/2014

Aprovado em: 06/07/2014