UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FATORES CONDICIONANTES DA GESTÃO DE CUSTOS
INTERORGANIZACIONAIS NA CADEIA DE VALOR DE HOSPITAIS PRIVADOS
NO BRASIL
Uma abordagem à luz da Teoria da Contingência

Reinaldo Rodrigues Camacho

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO
2010

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornachione Júnior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luís Eduardo Afonso
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

REINALDO RODRIGUES CAMACHO

**FATORES CONDICIONANTES DA GESTÃO DE CUSTOS
INTERORGANIZACIONAIS NA CADEIA DE VALOR DE HOSPITAIS PRIVADOS
NO BRASIL**

Uma abordagem à luz da Teoria da Contingência

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO

2010

Tese defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Camacho, Reinaldo Rodrigues

Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil : uma abordagem à luz da Teoria da Contingência / Reinaldo Rodrigues Camacho. -- São Paulo, 2010.

216 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2010.

Orientador: Welington Rocha.

1. Contabilidade gerencial 2. Administração estratégica de custo
3. Hospitais privados I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade II. Título.

CDD – 658.151

A
Marta

Foi uma jornada permeada de muitas dúvidas e poucas certezas. Trabalho duro e solitário. Por mais que se explique, ninguém faz ideia das aflições que passa aquele que se propõe a fazer uma tese. Só quem passou por isso entende bem do que estou falando. Mas Deus pôs pessoas (verdadeiros anjos) em meu caminho para me ajudar nessa difícil tarefa. Devo gratidão a essas pessoas, mas primeiramente agradeço a Ele que fez tudo se tornar possível. Obrigado, Senhor!

Meus pais, desde cedo, souberam inculcar em minha mente que o estudo era importante. Eles não tiveram a chance que eu tive de estudar, mas sempre me incentivaram e oraram todos os dias por mim. Pai e Mãe, sou eternamente grato por vocês. Muito obrigado!

Minha esposa exerceu um papel muito especial durante o tempo da tese. Fez muitos sacrifícios, renunciou a muita coisa, mas nunca deixou de me incentivar nas horas difíceis em que eu achava que não ia conseguir. Marta é bom demais ter você ao meu lado. Perdoe-me pelas ausências. Obrigado, te amo!

Meus filhos são meu maior tesouro. Herança maravilhosa e bendita de Deus. Neles encontro motivos e inspiração para seguir em frente sempre. Lucas e Isabela amo vocês. Obrigado por tudo.

Meu irmão sempre foi um grande incentivador. Paulo, você e sua família são uma bênção na minha vida. Também torço muito por você. Esse é o caminho...

O Professor Welington Rocha, meu orientador, é uma pessoa incrível que aprendi a admirar ainda no tempo do mestrado. Orientou-me com sabedoria, competência, paciência e generosidade. Percebo humildade no seu jeito de ser e sou muito grato pelo amigo que se tornou. Welington, obrigado por tudo.

Agradeço aos Professores Célio Mauro Placer de Almeida e Wladimir Guimarães Correa Taborda pelas contribuições relevantes durante o exame de qualificação. Obrigado pelas sugestões e dicas. Devo muito a vocês.

Agradeço ao Professor Gilberto de Andrade Martins que nunca fechou a porta de sua sala para mim. Sempre me atendeu com paciência, generosidade e bom humor. Foi um grande achado tê-lo conhecido.

Márcio Borinelli, Patrícia Varela, Romildo Moraes, Emanuel Junqueira e Bruno Souza, valeu a pena ter conhecido vocês. Muito obrigado pela amizade e pela força.

Agradeço aos professores do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá, por assumirem minhas aulas enquanto me ausentei.

Agradeço também ao Conselho Deliberativo da Associação Nacional dos Hospitais Privados pelo apoio institucional.

Agradeço também aos parentes, amigos, colegas de curso e de trabalho que não pude nominar, pelos conselhos, dicas e pelas milhares de palavras de incentivo.

"O que chamamos de inspiração é a capacidade de reter e ampliar, com um toque próprio e único, um *flash* ou *insight*, uma coisinha de nada que atravessa o nosso pensamento e pode fugir. Porém, boa parte dessa inspiração é fruto da nossa capacidade de concentração, de disciplina, de esforço mental e até de teimosia. Precisamos não de um dia bonito de céu azul, mas de uma boa dose de paciência para produzir alguma coisa interessante, para organizar raciocínios, transformar barro em tijolos e tijolos em casas."

*Maria Ester de Freitas
(Viver a tese é preciso!)*

RESUMO

Este estudo tem como objetivo investigar e identificar, sob a perspectiva da Teoria da Contingência, os fatores ou circunstâncias que favorecem ou inibem a prática da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) por parte de hospitais privados no Brasil. Como estratégia de pesquisa, utilizou-se de levantamento, por meio de questionário estruturado, aplicado a uma população de 40 hospitais privados brasileiros. Os dados foram analisados basicamente por meio de recursos da estatística descritiva com cálculos de médias, desvios padrão, mediana, moda e distribuição de frequência. A pesquisa não identificou nenhum novo fator capaz de inibir ou favorecer a GCI que seja configurado como específico do setor hospitalar. Entretanto, alguns fatores condicionantes, reportados na literatura, não se aplicam ou não fazem sentido no setor hospitalar. A análise dos dados revelou que, sob a perspectiva dos hospitais pesquisados, os fatores ‘tipo de cadeia’, ‘confiança dos planos de saúde’ e ‘expectativa de divisão de benefícios econômicos com planos de saúde’ são inibidores da GCI. Todos os demais fatores investigados sob a mesma perspectiva podem ser considerados favoráveis à GCI. A pesquisa identificou algumas ações realizadas pelos hospitais junto a fornecedores e/ou planos de saúde que se configuram como práticas de GCI, a saber: compras consignadas, compras programadas, e empacotamento de serviços. No tocante à gestão de processos ou atividades, tais como cirurgias, processamento de roupas, esterilização de materiais, exames, etc., nenhuma evidência foi encontrada a respeito da GCI. Os achados permitem afirmar que os hospitais pesquisados confiam mais em seus fornecedores do que nas operadoras de planos de saúde. Em se tratando de ‘cooperação’ para resolução dos problemas que surgem no dia a dia dos negócios, sob a ótica dos hospitais, os fornecedores estão mais dispostos a cooperar do que os planos de saúde. Os hospitais percebem também que os fornecedores estão mais dispostos a ‘comprometer-se’ no sentido de manter o relacionamento por longo prazo do que os planos de saúde. No que diz respeito à divisão justa de benefícios econômicos advindos de uma possível parceria com foco na gestão conjunta de custos, na percepção dos hospitais, as expectativas maiores recaem sobre seus fornecedores. Os dados também demonstram que os hospitais percebem seu relacionamento com fornecedores mais estável e maduro do que o relacionamento com os planos de saúde. Corroborando evidências empíricas de pesquisas anteriores, os dados parecem apontar também para uma possível dependência financeira dos hospitais em relação às operadoras de planos de saúde.

ABSTRACT

This study aims to investigate and identify, from the perspective of Contingency Theory, the factors or circumstances that encourage or inhibit the practice of Interorganizational Cost Management (ICM) by private hospitals in Brazil. As a research strategy was used to survey through structured questionnaire applied to a population of 40 private hospitals in Brazil. Data were analyzed primarily through descriptive statistics resources with averages, standard deviations, median, mode and frequency distribution. The research has not identified a new factor that could inhibit or encourage the ICM that is configured as a specific hospital sector. However, some conditioning factors, as reported in the literature, do not apply or do not make sense in the hospital sector. Data analysis revealed that, from the perspective of the hospitals surveyed, the factors 'type of chain,' 'trust of health plans' and 'expectation of sharing economic benefits with health plans' are inhibitors of ICM. All other factors investigated under the same perspective can be considered favorable to the ICM. The research identified some actions taken by hospitals with suppliers and / or health plans that constitute ICM practices, namely consignment purchase, planned purchases, and packaging services. Regarding the management of processes or activities such as surgeries, laundry, sterilization of materials, examinations, etc., no evidence was found regarding the ICM. The findings show that hospitals surveyed rely more on their suppliers than in the health plan operators. From the perspective of hospitals, considering 'cooperation' as way to solve the problems that arise on day-to-day business, suppliers are more willing to cooperate than the health plans. Hospitals also realize that suppliers are more willing to 'engage' in order to maintain the relationship for the long-term than the health plans. With regard to the equitable sharing of economic benefits arising from a possible partnership with a focus on joint management of costs, the perception of hospitals, greater expectations weigh on their suppliers. The data also show that hospitals notice that their relationship with suppliers more stable and mature than the relationship with health plans. Corroborating empirical evidence from previous research, the data seem to indicate to a possible financial dependence of the hospitals on the operators of health plans.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	4
LISTA DE QUADROS	5
LISTA DE TABELAS	6
1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Caracterização da situação problema sob a perspectiva econômica e social	8
1.2 Caracterização da situação problema sob a perspectiva acadêmica.....	14
1.3 Questão orientadora da pesquisa.....	16
1.4 Gestão de Custos Interorganizacionais - um paradoxo	17
1.5 Objetivos geral e específicos.....	19
1.5.1 Objetivo geral.....	21
1.5.2 Objetivos específicos	21
1.6 Delimitação da população objeto de estudo.....	21
1.7 Delimitações teóricas e conceituais	24
1.8 Justificativas da pesquisa no âmbito de uma tese de doutorado	25
1.9 Contribuições esperadas.....	27
1.10 Limitações da pesquisa	28
1.11 Formatação, referências bibliográficas e citações.....	29
1.12 Estruturação do trabalho	29
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	31
2.1 Cadeia de Valor.....	33
2.1.1 Relacionamento interorganizacional.....	34
2.1.2 <i>Buyer-supplier relationship</i> , alianças, <i>network</i> e cadeia de valor.....	35
2.1.3 Tipos das cadeias de valor	38
2.2 Gestão de Custos Interorganizacionais - GCI.....	40
2.2.1 Definição de Gestão de Custos Interorganizacionais.....	42
2.2.2 Fundamentos da Gestão de Custos Interorganizacionais.....	44
2.2.2.1 Interdependência.....	45
2.2.2.2 Estabilidade.....	45
2.2.2.3 Cooperação	46
2.2.2.4 Benefícios mútuos	48
2.2.2.5 Confiança mútua.....	49
2.2.3 Modelo Conceitual: dimensões da GCI	51
2.2.3.1 Dimensão do produto.....	52
2.2.3.2 Dimensão dos componentes	54
2.2.3.3 Dimensão dos níveis de relacionamento.....	57
2.2.3.4 Dimensão dos tipos de cadeia.....	60
2.2.3.5 Dimensão dos mecanismos.....	61
2.3 Teoria da Contingência	64
2.3.1 Desenvolvimento da Teoria da Contingência na área contábil.....	65
2.3.2 Estrutura da Teoria da Contingência.....	69
2.3.3 Teoria da Contingência e o desempenho organizacional.....	70
2.3.4 Fatores contingenciais impactam o Sistema de Informações Gerenciais (SIG).....	73
2.3.5 Fatores contingenciais impactam a GCI	77
2.3.5.1 Variáveis contingenciais exógenas à empresa.....	80
2.3.5.2 Variáveis contingenciais endógenas específicas da empresa	80
2.3.5.3 Variáveis contingenciais específicas da rede.....	82

2.3.6	Principais razões para falhas na implementação da GCI	86
2.3.6.1	Quando os fornecedores não vislumbram nenhum benefício extra com o fornecimento de seus dados e os contratantes principais não oferecem soluções vantajosas para as duas partes	86
2.3.6.2	Quando fornecedores acreditam que as informações contábeis são de uso restrito dos agentes internos e os preços já contêm todas as informações disponíveis	87
2.3.6.3	Quando membros da rede não são capazes de produzir informações acuradas de custos.....	87
2.3.6.4	Quando fornecedores têm receio de serem explorados ao revelarem a sua estrutura de custos	87
2.3.6.5	Quando não há recursos internos e nem externos para produção das informações desejadas	87
2.3.6.6	Quando não existe consenso entre os membros da rede.....	88
2.3.7	Estrutura da Teoria da Contingência específica para a GCI	88
3	ANÁLISE CRÍTICA DOS FATORES CONDICIONANTES DA GCI.....	91
3.1	Fatores condicionantes da GCI - Souza e Rocha (2009)	92
3.2	Comparação dos estudos de Souza e Rocha com os de Kajüter e Kulmala.....	94
3.3	Análise crítica dos fatores condicionantes da GCI sob a perspectiva do setor hospitalar	97
3.3.1	Margem de lucro do produto.....	98
3.3.2	Nível de funcionalidade do produto.....	99
3.3.3	Tipo de cadeia	101
3.3.4	Mecanismos/infraestrutura.....	103
3.3.5	Interdependência	104
3.3.6	Estabilidade.....	105
3.3.7	Cooperação.....	105
3.3.8	Benefícios mútuos.....	106
3.3.9	Confiança	106
3.3.10	Nível de restrição tecnológica do componente	107
3.3.11	Índice de valor do componente	108
3.3.12	Grau de competição	108
3.3.13	Tendência econômica.....	109
3.3.14	Sistema de informação gerencial	110
3.3.15	Comprometimento (visão de longo prazo).....	111
3.3.16	Porte da empresa	112
3.3.17	Tipo de processo	112
3.4	Fatores condicionantes da GCI no segmento hospitalar	114
3.5	Definições operacionais	115
3.6	Fatores condicionantes da GCI e a Teoria da Contingência	117
4	MÉTODO E TÉCNICAS DA PESQUISA.....	119
4.1	Introdução	119
4.2	Caracterização do estudo	119
4.3	População objeto de estudo.....	120
4.4	Variáveis investigadas.....	122
4.5	Instrumento de coleta de dados - questionário.....	124
4.5.1	Pré-teste.....	127
4.6	Tratamento estatístico dos dados e análise dos resultados.....	129
4.7	Medida da intensidade dos fatores condicionantes da GCI	130
5	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA.....	133

5.1	Análise Descritiva dos Dados	135
5.1.1	Análise das variáveis do Bloco 1 – Qualificação do respondente/empresa	135
5.1.2	Análise das variáveis do Bloco 2 – Fatores que podem influenciar a GCI, mas que estão ausentes na literatura	137
5.1.3	Análise das variáveis do Bloco 3 – Fatores Contingenciais	142
5.1.3.1	Margem de lucro do produto	142
5.1.3.2	Tipo de Cadeia	143
5.1.3.3	Mecanismos gerenciais – Infraestrutura para a GCI.....	144
5.1.3.4	Confiança	145
5.1.3.5	Estabilidade – Maturidade	146
5.1.3.6	Benefícios mútuos	147
5.1.3.7	Cooperação	149
5.1.3.8	Interdependência.....	150
5.1.3.9	Grau de competição	151
5.1.3.10	Sistema de Informação Gerencial	152
5.1.3.11	Comprometimento – Visão de longo prazo	154
5.1.4	Análise das variáveis do Bloco 4 – Evidências das práticas de GCI	155
5.2	Análise correlacional.....	160
5.3	Comparação das médias das variáveis presentes no estudo.....	163
5.4	Teste T de Independência do Qui-Quadrado	168
5.5	Fatores que favorecem ou inibem a GCI nos hospitais pesquisados	169
6	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	175
6.1	Sobre a questão pesquisa e objetivos do estudo.....	175
6.2	Achados mais relevantes	177
6.3	Recomendações para futuras pesquisas	180
	REFERÊNCIAS	183
	APÊNDICES	195

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABM: Gestão Baseada em Atividades
ANAHP: Associação Nacional dos Hospitais Privados
ANS: Agência Nacional de Saúde Suplementar
BSC: *Balanced Scorecard*
CAPES: Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CNES: Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde
CPES: Centro Paulista de Economia da Saúde
EV: Engenharia do Valor
FEHOSPAR: Federação dos Hospitais do Estado do Paraná
GCI: Gestão de Custos Interorganizacionais
IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IV: Índice de Valor
JCI: *Joint Commission International*
LP: Longo Prazo
NIAHO: *National Integrated Accreditation of Healthcare Organizations*
ONA: Organização Nacional de Acreditação
SADT: Serviços de Apoio à Diagnose e Terapia
SIG: Sistema de Informações Gerenciais
SPSS: *Statistical Package for Social Sciences*
SUS: Sistema Único de Saúde
TIR: Taxa Interna de Retorno
TQM: *Total Quality Management*

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Tipos de hospitais e suas características	22
Quadro 2: Resumo das delimitações relativas à população objeto do estudo	23
Quadro 3: Tipos de cadeias e suas principais características	40
Quadro 4: Evidências da abertura dos livros para troca de informações	41
Quadro 5: Relacionamento entre Ambiente e Estrutura Organizacional e suas características	67
Quadro 6: Pesquisas com abordagem contingencial e variáveis utilizadas – período de 1961 a 2008	68
Quadro 7: Variáveis contingenciais exógenas e o potencial de implementação e utilização da GCI	80
Quadro 8: Variáveis contingenciais endógenas e o potencial de implementação e utilização da GCI	82
Quadro 9: Variáveis contingenciais específicas da rede e potencial de implementação e utilização da GCI	86
Quadro 10: Fatores condicionantes e potencial para implementação da GCI	94
Quadro 11: Fatores condicionantes da GCI presentes/ausentes nos estudos analisados	97
Quadro 12: Atributos do serviço Parto com Cesariana	101
Quadro 13: Fatores ou variáveis condicionais da GCI objeto de investigação empírica	114
Quadro 14: Fatores condicionantes da GCI no segmento hospitalar	115
Quadro 15: Quantidade de hospitais filiados à ANAHP por Unidade da Federação	122
Quadro 16: Fatores condicionantes da GCI, objeto deste estudo	123
Quadro 17: Fatores que indicam a prática da GCI nas empresas pesquisadas e fatores que podem estar presentes nas empresas, mas ausentes na literatura	124
Quadro 18: Resumo das variáveis relevantes investigadas no estudo	126
Quadro 19: Blocos de questões e estatísticas utilizadas	129
Quadro 20: Matriz para classificação das variáveis presentes no estudo – exceto as variáveis ‘tipo de cadeia’ e ‘mecanismos’	131
Quadro 21: Matriz para classificação da variável ‘tipo de cadeia’	132
Quadro 22: Relação dos hospitais associados à ANAHP (em ordem alfabética)	133
Quadro 23: Ações relacionadas à gestão de custos implementadas com fornecedores e fatores motivadores	138
Quadro 24: Fatores inibidores da prática de gestão custos em conjunto com fornecedores ..	139
Quadro 25: Ações relacionadas à gestão de custos implementadas com operadoras de planos de saúde e fatores motivadores	140
Quadro 26: Fatores inibidores de ações de custos em conjunto com operadoras de planos de saúde	141
Quadro 27: Troca de informações de custos entre hospitais e fornecedores e hospitais e planos de saúde	156
Quadro 28: Variáveis submetidas ao Teste <i>t</i> para amostras emparelhadas	164
Quadro 29: Variáveis submetidas ao Teste <i>t</i> para amostras emparelhadas – disposição do hospital em dividir benefícios econômicos, cooperar e se comprometer com fornecedores e planos de saúde	166
Quadro 30: Classificação do fator ‘margem de lucro’ em relação ao seu potencial para a GCI	170
Quadro 31: Classificação dos fatores em relação ao seu potencial para a GCI	171
Quadro 32: Classificação do fator ‘tipo de cadeia’ em relação ao seu potencial para GCI ..	173
Quadro 33: Quadro resumo dos fatores contingenciais que favorecem ou inibem a GCI nos hospitais privados	174

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Receitas e despesas das operadoras de planos de saúde de 2004 a 2009 – Em R\$ bilhões	11
Tabela 2: Estabelecimentos de saúde com internação e número de leitos – Em 2005	13
Tabela 3: Cargo ocupado pelos respondentes	135
Tabela 4: Formação acadêmica dos respondentes em nível de graduação	135
Tabela 5: Titulação acadêmica dos respondentes	136
Tabela 6: Receita bruta dos hospitais da amostra – Ano 2009 - Reais/Milhões	136
Tabela 7: Número de leitos para internação dos hospitais da amostra.....	136
Tabela 8: Quantidade média mensal de cirurgias realizadas pelos hospitais da amostra	137
Tabela 9: Existência de práticas de GCI com fornecedores e com planos de saúde.....	137
Tabela 10: Percepção dos hospitais em relação às margens de lucro dos produtos negociados com pacientes particulares e com planos de saúde.....	142
Tabela 11: Percepção dos hospitais acerca do relacionamento social (poder) na cadeia de valor	143
Tabela 12: Existência de mecanismos gerenciais de suporte à GCI	144
Tabela 13: Percepção dos níveis de confiança dos hospitais em relação aos fornecedores e aos planos de saúde.....	145
Tabela 14: Percepção dos hospitais sobre os níveis de estabilidade no relacionamento com fornecedores e com planos de saúde	147
Tabela 15: Expectativa por parte dos hospitais sobre a divisão de benefícios mútuos entre os membros da cadeia	148
Tabela 16: Percepção dos hospitais acerca dos níveis de cooperação para resolução de problemas entre os membros da cadeia.....	149
Tabela 17: Percepção dos hospitais acerca da interdependência entre os membros da cadeia de valor.....	150
Tabela 18: Grau de competição percebido pelos hospitais privados	151
Tabela 19: Percepção dos hospitais acerca de seu Sistema de Informações Gerenciais.....	152
Tabela 20: Percepção dos hospitais acerca do comprometimento (visão de longo prazo) de fornecedores e planos de saúde	154
Tabela 21: Evidências das práticas da GCI nas empresas.....	155
Tabela 22: Correlações entre variáveis – hospital x fornecedor	161
Tabela 23: Correlações entre variáveis – hospital x plano de saúde.....	162
Tabela 24: Comparação das médias das variáveis – perspectiva dos hospitais em relação a fornecedores e.....	163
Tabela 25: Teste <i>t</i> para amostras emparelhadas	165
Tabela 26: Correlação entre as variáveis - disposição do hospital em dividir benefícios econômicos, cooperar e se comprometer com fornecedores e planos de saúde..	166
Tabela 27: Teste <i>t</i> para amostras emparelhadas - disposição do hospital em dividir benefícios econômicos, cooperar e se comprometer com fornecedores e planos de saúde..	167
Tabela 28: Teste de independência do Qui-Quadrado para os hospitais que alegam ter fornecido informações de custos a seus fornecedores.....	168
Tabela 29: Teste de independência do Qui-Quadrado para os hospitais que alegam ter fornecido informações de custos a seus clientes (planos de saúde)	169

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho se ocupa, fundamentalmente, em investigar, analisar e discutir as variáveis e as circunstâncias que podem favorecer ou inibir a gestão conjunta de custos entre hospitais privados e seus fornecedores e/ou clientes.

A essência de um trabalho de cunho científico reside na investigação de problemas; entretanto, para investigá-los é necessário, antes, formulá-los. Nesse intuito, os principais fatores que motivaram a realização deste estudo foram reunidos na tentativa de caracterizar a ‘situação problema’.

Em primeiro lugar, discute-se o problema vivenciado pelos hospitais privados no tocante à sua possível dependência financeira em relação às operadoras de planos de saúde. Evidências citadas mais adiante dão conta de que 91% das receitas dos hospitais privados são oriundas das operadoras de planos de saúde. Ainda em relação aos hospitais privados, dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2010) demonstram que, de 1992 a 2005, quase 900 estabelecimentos deixaram de existir. Parece que o setor, como um todo, enfrenta uma crise. Não se pode esquecer ainda que, no extremo a jusante dessa cadeia, segundo dados da Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS (2010a), estão cerca de 43 milhões de pessoas que se encontram amparadas por algum tipo de seguro saúde e dependem que todo esse sistema funcione. Todas essas questões foram reunidas para caracterizar a situação problema sob a ‘perspectiva econômica e social’.

Busca-se, também, caracterizar a situação problema sob uma segunda perspectiva. Livros, artigos, teses e dissertações que tratam da gestão de custos em entidades hospitalares, apesar de existirem, são minoria quando comparados a estudos voltados ao setor da manufatura, por exemplo. Além de minoria, os temas tratados nesses estudos são esparsos. Parece não haver ainda, na literatura nacional e/ou estrangeira, um corpo formado e consolidado de conhecimentos específicos sobre determinadas áreas da gestão hospitalar sob a ótica econômica, financeira e patrimonial. Ressalta-se que essa aparente escassez de literatura diz respeito apenas aos aspectos voltados exclusivamente à ‘gestão’ das entidades hospitalares, pois, quando se trata de ‘mensuração’ ou ‘cálculo’ de custos hospitalares, há considerável

literatura a respeito. São muitos os trabalhos explicando formas ou métodos de se calcular custos em hospitais.

Esta tese não se ocupa dos aspectos atinentes à mensuração de custos em hospitais. Conforme já mencionado no parágrafo anterior, isso é um assunto já fartamente explorado em livros, artigos, dissertações e teses e, portanto, parece superado. Antes, porém, esta tese centra esforços no que fazer após a fase da ‘mensuração’. Uma vez mensurados os custos (dos produtos/serviços, dos departamentos, das atividades, etc.), que decisões podem ser tomadas? Que caminhos devem ser trilhados para atingir os objetivos traçados? Quais as alternativas para melhorar ou, no mínimo, manter as margens de lucro atuais?

As alianças entre fornecedores e/ou clientes com o objetivo de gerenciar conjuntamente os custos podem ser um caminho ou alternativa para que as organizações consigam sobreviver no mercado competitivo no qual atuam, preservando, ou até mesmo melhorando, as suas margens de lucro. Esse processo de gestão conjunta de custos é conhecido na literatura como Gestão de Custos Interorganizacionais.

Em relação à Gestão de Custos Interorganizacionais, tema central deste trabalho, os estudos existentes (nacionais e internacionais) focam, predominantemente, o setor de manufatura; apenas alguns poucos estudos abordam o setor de serviços e nenhuma evidência foi encontrada sobre sua aplicação no setor de serviços hospitalares. Essa aparente lacuna na literatura da contabilidade gerencial motivou a formulação da situação problema deste estudo, também sob a ‘perspectiva acadêmica’.

1.1 Caracterização da situação problema sob a perspectiva econômica e social

De acordo com o IBGE (2010), em 1992 a iniciativa privada mantinha no Brasil 5.316 estabelecimentos de saúde com leitos para internação. Esse número caiu para 4.428 estabelecimentos em 2005, ou seja, o setor privado perdeu 888 hospitais em 14 anos.¹ A

¹ Os dados são da pesquisa realizada pelo IBGE denominada ‘Estatísticas da Saúde – Assistência Médico Sanitária em 2005’. A próxima edição dessa pesquisa, cuja base é o ano de 2009, está prevista para ser divulgada em novembro/2010.

pesquisa do IBGE não revela as causas dessa redução no número de hospitais, mas não é exagero supor que o setor hospitalar privado esteja atravessando uma crise. Segundo a Federação dos Hospitais do Estado do Paraná - FEHOSPAR (2008), a dívida das empresas privadas de saúde, no país, em 2005 era estimada em R\$20 bilhões, com elevado peso em valores não recolhidos em tributos, sobretudo previdenciários.

Sob a ótica da população brasileira, diante da evidente precariedade do setor de saúde no Brasil, qualquer pessoa que tenha condições financeiras tem em mente que precisa ter um plano de assistência suplementar que lhe dê cobertura em caso de acidente ou doença, pois, do contrário, sabe que não terá outra alternativa, senão enfrentar as enormes filas do Sistema Único de Saúde (SUS).

Esta situação fez com que proliferassem os planos e seguros de saúde pelo país afora. De acordo com a ANS (2010a), mais de 43 milhões de pessoas, mediante uma prestação mensal, encontram-se amparadas por um plano que cobre consultas, exames, cirurgias diversas, internações, entre outros. No Brasil, segundo a ANS (2010a), em março de 2010 existiam 1.082 empresas operadoras de planos de saúde com assistência médica.

Neste contexto, muitos hospitais privados podem estar altamente dependentes dos planos de saúde. A Associação Nacional dos Hospitais Privados (ANAHP), entidade que, em maio/2010 congregava 40 instituições privadas no Brasil, em conjunto com o Centro Paulista de Economia da Saúde (CPES), órgão ligado à Universidade Federal de São Paulo, realiza pesquisa anual junto aos seus membros associados. Essa pesquisa está disponível no *site* da ANAHP (2010) e revela que, do volume de internações realizadas no período de 2005 a 2009, pelos hospitais associados à ANAHP, em média, 91% tiveram como fonte pagadora os planos de saúde. Os 9% restantes estão divididos entre pacientes particulares, cerca de 7%, e SUS, 2%.² A melhoria no relacionamento entre empresas de planos de saúde e hospitais privados é um dos desafios que os hospitais precisam superar, uma vez que estas empresas estão se concentrando e aumentando sua força no mercado (MALIK; PENA, 2003).

² Os hospitais associados à ANAHP são entidades reconhecidamente líderes em qualidade e excelência no atendimento.

Em entrevista à TV Globo, programa ‘Bom dia Paraná’, no dia 29 de junho de 2006, o Presidente da FEHOSPAR, o médico José Francisco Schiavon, declarou que os hospitais da cidade de Curitiba/PR estavam atravessando grave crise financeira. Os funcionários exigiam reposição de perdas salariais desde 1998, de cerca de 28%, e ameaçavam entrar em greve. Schiavon, dentre outros argumentos utilizados para explicar a gravidade da situação, afirmou que os planos de saúde, desde 1998, não repassavam para os hospitais os aumentos autorizados pelo governo nas mensalidades cobradas dos usuários.

Melo (2007), em sua dissertação de mestrado, realizou estudo de caso múltiplo, em que pesquisou cinco hospitais privados na cidade do Rio de Janeiro. A pesquisa de Melo revela que o principal desafio de todos os hospitais que foram objeto de estudo é, justamente, a dependência financeira em relação às empresas de planos de saúde (operadoras de planos de saúde, seguradoras de saúde, fundos empresariais para assistência à saúde de seus funcionários, etc.). Essa dependência ocorre porque as empresas de planos de saúde são responsáveis por quase a totalidade da receita dos hospitais (MELO, 2007, p. 56).

Mano (2004, p. 66-68), em matéria publicada na revista Exame, sobre o hospital paulista Albert Einstein, dentre vários argumentos que utiliza para justificar o motivo pelo qual o hospital tem buscado outras alternativas de geração de receitas, afirma que “[...] a remuneração dos planos de saúde, também está secando. Os valores pagos aos hospitais têm sido reajustados à média de 3% ao ano. Só as folhas de pagamento do setor aumentaram cerca de 15% em 2003. A saída tem sido buscar receita em novos mercados.”

A construção desse raciocínio pode ensejar suposições de que os planos de saúde estejam em uma cômoda situação econômica, patrimonial e financeira. Isso até pode ser verdade, no entanto, não faz parte do escopo desta tese tal investigação. De antemão, deixa-se claro que esta pesquisa não se ocupa dos planos de saúde ou de sua saúde financeira. O foco recai sobre os hospitais privados. Ocorre que os planos de saúde integram uma parcela relevante da cadeia de valor da qual os hospitais privados fazem parte; assim, ao se descrever e analisar o contexto hospitalar privado, poderia ser prejudicial à compreensão do problema omitir seu principal cliente, no caso, os planos de saúde.

Neste sentido, arrisca-se a descrever um pouco do cenário vivenciado pelos planos de saúde, pois, a exemplo do que vem ocorrendo com os hospitais privados, é possível que eles também

estejam em crise. No ano de 2004, a ANS abriu processo de liquidação extrajudicial do plano de saúde Interclínicas de São Paulo, que possuía mais de 190 mil usuários. Não é raro ver notícias da falência de planos de saúde. Com relação à saúde financeira das operadoras de planos de saúde, informações obtidas no banco de dados da ANS (2010b) apontam que a margem de lucro operacional tem se mantido mais ou menos estável ao longo dos últimos 6 anos (Tabela 1).

Tabela 1: Receitas e despesas das operadoras de planos de saúde de 2004 a 2009 – Em R\$ bilhões

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Receitas de contraprestações	31,6	36,3	41,1	50,7	59,1	63,9
Despesas assistenciais	25,7	29,6	32,8	40,8	47,5	53,1
Despesas administrativas	5,5	6,2	6,9	9,5	10,2	10,2
Margem operacional – R\$	0,4	0,5	1,4	0,4	1,4	0,6
Margem operacional - %	1,02%	1,48%	3,34%	0,62%	2,38%	0,90%

FONTE: ANS (2010b)

Essa mesma informação pode ser visualizada do Gráfico 1, a seguir:

Gráfico 1: Receita e despesas das operadoras de planos de saúde de 2004 a 2009 – Em R\$ Bilhões

FONTE: ANS (2010b)

A lógica econômica da saúde suplementar é que todos os associados paguem para que alguns utilizem os serviços. Neste sentido, é evidente que o valor da mensalidade (receita) dos planos e seguros de saúde deveria ser calculado e reajustado com base em cálculos atuariais. Entretanto, não é isso o que vem acontecendo no Brasil, pelo menos em relação aos reajustes das mensalidades, pois é a ANS quem os autoriza. Outro fator que pode ter prejudicado

seriamente as finanças dos planos e seguros de saúde, embora não haja pesquisas que comprovem, é o fato de a Lei 9656/98 ter ampliado a cobertura dos planos, de forma arbitrária, sem a correspondente elevação no valor das mensalidades, ou seja, a legislação suplantou o cálculo atuarial.³

A construção deste pano de fundo no qual figuram vários elementos, dentre eles o SUS, hospitais públicos, hospitais privados, planos de saúde e usuários dos serviços, é importante para o entendimento do contexto em que esta pesquisa está inserida. A Figura 1 demonstra uma parcela relevante do setor de saúde no Brasil e destaca o segmento objeto deste estudo, no caso os hospitais privados:

Figura 1: Setor de saúde pública e privada no Brasil⁴

A Tabela 2 demonstra a participação dos setores público e privado na manutenção dos estabelecimentos de saúde com internação⁵ e o número de leitos disponíveis. Os dados são do IBGE⁶ (2010):

³ A Lei nº. 9656 de 03 de junho de 1998 dispõe sobre os planos e seguros privados de assistência à saúde.

⁴ Consideraram-se apenas hospitais públicos e privados com leitos para internação. A figura não contempla postos de saúde e clínicas ou hospitais que não possuem leitos para internação.

⁵ De acordo com a definição dada pelo IBGE, trata-se de estabelecimentos de saúde que possuem um conjunto de elementos destinados à acomodação de pacientes internados (leitos) para permanência por um período mínimo de 24 horas.

⁶ Os dados são da pesquisa realizada pelo IBGE denominada Estatísticas da Saúde – Assistência Médico Sanitária em 2005. A próxima edição dessa pesquisa, cuja base é o ano de 2009, está prevista para ser divulgada em novembro/2010.

Tabela 2: Estabelecimentos de saúde com internação e número de leitos – Em 2005

Entidade mantenedora	Hospitais	%	Leitos	%
Pública	2.727	38%	148.966	34%
Privada	4.428	62%	294.244	66%
Total	7.155	100%	443.210	100%

A estatística do IBGE revela que 62% dos estabelecimentos de saúde com leitos para internação são mantidos pela iniciativa privada. Em termos absolutos, são 4.428 hospitais privados que disponibilizam 294.244 leitos para internação, enquanto que o setor público é representado por 2.727 hospitais com 148.966 leitos. De acordo com a ANS (2010a), existem 1.082 operadoras de saúde com assistência médica no país e são mais de 43 milhões de pessoas/consumidores que dependem que este sistema funcione.

Ainda que não houvesse nenhum tipo de pressão econômica exercida pelas operadoras de planos de saúde sobre os hospitais privados, é prudente lembrar que em qualquer empresa, seja ela doméstica ou internacional, que produza um produto ou um serviço, há cinco forças competitivas que devem ser consideradas: a entrada de novos concorrentes, a ameaça de substitutos, o poder de negociação dos compradores, o poder de negociação dos fornecedores e a rivalidade entre os concorrentes existentes (PORTER, 1989, p.3).

Essas cinco forças determinam a rentabilidade da empresa porque influenciam os preços, os custos e os investimentos necessários. O poder do cliente influencia os preços que as empresas podem cobrar, por exemplo, da mesma forma que a ameaça de substituição. O poder dos clientes também pode influenciar o custo e o investimento, porque compradores poderosos exigem serviços dispendiosos. O poder de negociação dos fornecedores determina o custo das matérias-primas e de outros insumos. A intensidade da rivalidade influencia os preços. A ameaça de novos entrantes coloca um limite nos preços e modula o investimento exigido para deter entrantes (PORTER, 1989, p. 4).

De acordo com Shank e Govindarajan (1997, p. 59), para gerenciar os custos eficazmente exige-se um enfoque mais amplo, externo à empresa. Esse enfoque amplo e externo à empresa é chamado de cadeia de valor por Porter. O exame de todas as atividades executadas em uma

cadeia e o modo como elas interagem é necessário para análise das fontes de vantagem competitiva (PORTER, 1989, p. 31-55).

É importante pensar alternativas de fortalecimento do setor hospitalar privado como um todo, para que fornecedores, clientes e consumidores não sejam prejudicados. Neste sentido, Novaes (2001, p. 194-5) discorre sobre a necessidade de se formarem parcerias entre os agentes da cadeia, focando sempre o bem-estar do consumidor e a otimização do preço final dos produtos.

Diante desse cenário, no campo empresarial, exclusivamente no tocante à gestão de custos, esta tese se ocupa, fundamentalmente, em investigar a realidade vivenciada por hospitais privados brasileiros, para então poder demonstrar e apontar um caminho viável para a recuperação, manutenção ou até mesmo a melhoria de suas margens de lucro – trata-se da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI). No contexto da GCI, os custos e também as receitas não são administrados de forma isolada e individual pelos integrantes da cadeia de valor; trata-se de uma abordagem de gestão de custos que extrapola os limites individuais de cada empresa, na busca de economias de custos ao longo da cadeia, como um todo, ou de um segmento dela.

1.2 Caracterização da situação problema sob a perspectiva acadêmica

A consulta a bancos de dados de universidades e a outras plataformas, tais como o portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), PROQUEST, JSTOR, dentre outros, revelou que estudos no âmbito da contabilidade gerencial, com foco em hospitais privados existem, mas ainda são minoria, esparsos e com temas variados. Constatou-se que, em se tratando da Gestão de Custos Interorganizacionais no contexto dos hospitais privados, há uma lacuna na literatura da contabilidade gerencial, nacional e estrangeira. Do ponto de vista acadêmico e científico, esse é o foco do problema. Duas pesquisas, no entanto, se aproximam dos objetivos desta tese quanto ao tema e quanto ao setor econômico de aplicação.

A pesquisa de Okazaki (2006) identificou ineficiências na cadeia de valor da saúde, a partir da análise da gestão de compras de quatro hospitais privados localizados no município de São

Paulo. Embora essa pesquisa esteja inserida no contexto de cadeia de valor dos hospitais privados, não há menção ao compartilhamento de informações de custos ou de outra natureza entre os membros da cadeia.

A pesquisa de Schooley (2007) contemplou dois serviços médicos de emergência localizados em dois amplos distritos norte-americanos. Essa pesquisa tem foco interorganizacional e cuida do compartilhamento de informações entre os membros da cadeia de valor, mas não trata de informações sobre custos ou outros elementos relacionados à gestão dos hospitais. A pesquisa de Schooley está voltada para a melhoria do desempenho dos serviços médicos de emergência, reduzindo o tempo de atendimento e melhorando a qualidade do serviço (pré-hospital e hospital). Schooley pesquisou não apenas o tipo de informação e recursos que são compartilhados entre os agentes responsáveis pelos serviços médicos de emergência, mas também como essas informações e recursos são utilizados, por exemplo, desde o chamado telefônico informando que alguém sofreu um acidente até o paciente estar sendo atendido no hospital.⁷

Essas duas pesquisas, embora tenham se aproximado do objeto de estudo desta tese, não abordaram o compartilhamento de informações sobre custos ou de outros aspectos relevantes relacionados à gestão econômica, financeira e patrimonial das organizações que compõem a cadeia de valor.

Por outro lado, há estudos que, embora discutam aspectos relacionados à troca de informações com vistas à gestão conjunta de custos, o fazem focando, predominantemente, o setor de manufatura (por exemplo: DEKKER, 2003; KAJÜTER; KULMALA, 2005; e KULMALA *et al.*, 2007). O estudo de Souza (2008) é uma exceção na medida em que se ocupou em investigar práticas da GCI no setor de serviços em duas empresas, uma agenciadora de viagens e outra de serviços de refeições. Não há, contudo, na literatura pesquisada, evidências da aplicação dos conceitos da GCI em entidades hospitalares. Vê-se aí uma oportunidade de contribuir para a redução da lacuna existente na literatura da contabilidade gerencial no tocante à GCI no setor hospitalar privado.

⁷ O autor identificou vários agentes que participam desse processo, entre eles: a companhia de serviços de telefonia, departamento de polícia, corpo de bombeiros, paramédicos, serviços de ambulância e equipe do pronto socorro dentro do hospital, e identificou informações e recursos que devem ser compartilhados entre eles para melhorar a performance do serviço.

Esta tese se insere, portanto, no campo da Gestão Estratégica de Custos, mais precisamente na área de Gestão de Custos Interorganizacionais, com foco na Cadeia de Valor dos hospitais privados.

1.3 Questão orientadora da pesquisa

Retomando e resumindo a situação problema: sob o enfoque econômico e social, a ANS controla os reajustes das mensalidades cobradas dos usuários dos planos e seguros de saúde, pressionando, portanto, pelo menos, parte de suas receitas. Esses, por sua vez, pressionam as receitas dos hospitais privados que, no caso, parecem ser, em princípio, o elo mais fraco da cadeia. Em caso de falência do setor, todos os elos serão prejudicados, inclusive o consumidor que, é oportuno salientar, é representado por mais de 40 milhões de pessoas. Sob o enfoque acadêmico, existe uma lacuna no que se refere a pesquisas empíricas, no campo da Contabilidade Gerencial, em especial na área de gestão de custos, investigando práticas de Análise de Cadeia de Valor e Gestão de Custos Interorganizacionais no contexto hospitalar.

No tocante à formulação de problema de pesquisa, ele origina-se da inquietação, da dúvida, da hesitação, da perplexidade, da curiosidade sobre uma questão não resolvida ou mal resolvida. No entanto, a formulação do problema de pesquisa depende da fundamentação teórico-metodológica que orienta o pesquisador e deve ser bem delimitado (MARTINS, 2007, p. 22-23). Disso depreende-se que não se podem elaborar questões de pesquisa ‘soltas’, desprovidas de uma base conceitual ou teórica, presente na literatura.

Em se tratando de GCI, a literatura, sobretudo as obras de Cooper e Slagmulder (1999, 2003a, 2003b, 2004), e Souza e Rocha (2009) fornecem um conjunto de fatores (internos e externos à organização) que são chamados de ‘fatores condicionantes da GCI’. Esses fatores são apresentados no tópico 2.2.

Portanto, seguindo a orientação de Martins (2007, p. 22-23), a formulação da questão que norteará esta tese toma como base esses fatores condicionantes já identificados e estabelecidos na literatura que trata do assunto.

Assim sendo, pretende-se, com este estudo, responder à seguinte questão orientadora da pesquisa:

Dos fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais descritos na literatura, quais se fazem presentes nas empresas do setor hospitalar privado, favorecendo ou inibindo sua prática?

1.4 Gestão de Custos Interorganizacionais - um paradoxo

Parece haver falta de nexos ou de lógica econômica em supor que membros que ocupem posições opostas na cadeia de valor, como, por exemplo, planos de saúde e hospitais privados, possam cooperar entre si e trocar informações sobre custos. Parece haver, nisso, uma contradição, uma vez que se imagina que um queira minimizar seus custos, buscando, para tanto, cada vez mais informações, enquanto que o outro deseja maximizar seu faturamento, escondendo ou até mesmo mascarando os custos reais do seu negócio. Será que, por isso, a GCI, no contexto dos hospitais privados, estará sempre limitada?

Embora ocupem lados opostos na cadeia, e o senso comum leve à crença de que planos de saúde e hospitais privados estejam em constante e permanente conflito, pode haver situações que levem essas empresas a cooperar entre si na busca de soluções para redução de seus custos e maximização de seus resultados. Buscar-se-á, neste estudo, com base na literatura pertinente e em estudos anteriores, demonstrar os fatores e as circunstâncias que podem colocar fornecedores e clientes do mesmo lado.

Nesse sentido, as obras de Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) são de grande valia. Esses autores pesquisaram a literatura sobre GCI e constataram que não havia um modelo conceitual estruturado ou bem definido. Por isso, partindo da ideia de GCI, proposta por Cooper e Slagmulder (1999, 2003a, 2003b, 2004), eles compilaram, sintetizaram e sistematizaram o que havia sido escrito sobre o tema e estruturaram um modelo conceitual para a GCI.

O trabalho de Souza e Rocha (2009) é considerado pelos próprios autores um avanço na área de GCI em relação ao estudo de Souza (2008). No trabalho de 2009 os autores refinaram alguns conceitos e aprofundaram a discussão sobre o assunto; pode-se afirmar que, em boa

medida, o trabalho de 2009 deriva da dissertação de Souza (2008). Por isso, neste estudo faz-se uso do trabalho de Souza e Rocha (2009), como base conceitual da GCI. Entretanto, em algumas passagens, quando necessário, cita-se, de forma isolada, o estudo de Souza (2008).

No modelo conceitual proposto por Souza e Rocha (2009), os fatores condicionantes da GCI são os seguintes:

- 1) Produtos;
- 2) Componentes;
- 3) Níveis de relacionamento;
- 4) Tipos de cadeia;
- 5) Mecanismos.

Os fatores condicionantes são, na verdade, dimensões ou variáveis críticas que, uma vez presentes, podem propiciar ou inibir a GCI. Por exemplo, segundo Souza e Rocha (2009), na dimensão produto, quando a margem de lucro do produto ou do serviço for menor do que a esperada ou planejada, há um clima favorável à GCI. Isto porque, ao gerenciar custos além das fronteiras da própria empresa, se abriria um leque maior de possíveis soluções para melhorar ou, no mínimo, manter a margem de lucro já existente.

Ainda de acordo com Souza e Rocha (2009), produtos formados por componentes com baixa restrição tecnológica também favorecem a aplicação da GCI. A tecnologia pode ser tipificada como restrita quando é considerada estratégica e crítica para o sucesso da organização (COOPER; SLAGMULDER, 1999, p. 355).

O nível de relacionamento entre a empresa e seu fornecedor ou seu cliente é outro fator crucial em relação à GCI. Quando há dependência mútua entre as organizações, a aplicação da GCI é favorável. De acordo com Souza (2008, p. 55), uma empresa e seu fornecedor podem depender mutuamente um do outro quando a empresa não consegue concluir um produto sem que o fornecedor entregue o insumo e, ao mesmo tempo, se a não existência daquele produto fizer com que o fornecedor perca boa parte da sua produção.

A estabilidade no relacionamento entre as organizações é outro fator relevante que favorece a GCI. Um relacionamento estável é firme, duradouro, seguro, constante e, desse modo, gera

um panorama favorável à GCI. Para Coad e Cullen (2006, p. 358), a estabilidade encoraja o compartilhamento de informações sobre problemas, tais como atraso no fornecimento e má qualidade. Desse modo, as empresas podem se ajudar na criação de soluções para o alcance de metas em comum.

Ainda a título de exemplo, um outro fator que pode favorecer a aplicação da GCI é o tipo de cadeia de valor na qual a empresa esteja inserida. Segundo Souza (2008, p. 70), a GCI tem maiores chances de ocorrer em cadeias tipificadas como tiranas. De acordo com Souza (2008, p. 64), denomina-se tirania a cadeia onde existe somente uma empresa que domina a rede toda; conseqüentemente, o seu poder de negociação é muito alto. Uma única empresa dita as regras de conduta da cadeia. No momento das negociações ela se impõe e faz prevalecer suas vontades. Ela estabelece e impõe protocolos e mecanismos de controle.

Em uma situação como essa os demais parceiros se veem obrigados a acatar as determinações da empresa tirana. Mesmo contra sua vontade, é possível, por exemplo, que empresas fornecedoras de empresas tiranas tenham que compartilhar informações consideradas confidenciais e estratégicas, como são, normalmente, as informações de custos.

Apressa-se, contudo, em avisar ao leitor que o modelo conceitual sistematizado por Souza e Rocha (2009) contempla várias outras variáveis, favorecendo ou inibindo a GCI, mas não estão sendo abordadas aqui, no momento. Com o intuito preliminar de justificar a realização deste estudo, recorreu-se apenas a alguns exemplos de situações em que fornecedores e clientes podem estar do mesmo lado, ainda que contra sua vontade, para troca de informações entre si, para a adoção dos princípios da GCI. O referido modelo de GCI é novamente abordado, nos seus pormenores, no tópico 2.2.3.

1.5 Objetivos geral e específicos

De acordo com Martins (2000, p. 25), na etapa da pesquisa na qual se definem os objetivos, o pesquisador deve responder à questão: ‘Para que fazer?’ Está implícito, portanto, na orientação de Martins, a necessidade de expressar os motivos ou razões para se fazer aquilo que está sendo proposto. Da observação e da investigação acerca do cenário econômico vivenciado pelos hospitais privados brasileiros nasceu a motivação desta tese.

Pesquisas empíricas já referenciadas anteriormente (MALIK; PENA, 2003; MELO, 2007) dão conta de que as operadoras de planos de saúde vêm exercendo forte pressão sobre preços e margens dos serviços hospitalares. Mesmo sabendo disso, haveria alguma circunstância capaz de levar os hospitais privados a praticar a GCI com os planos de saúde? Parece não haver lógica econômica nisso, mas decisões gerenciais não são tomadas apenas com base em aspectos econômicos. Fatores institucionais, contingenciais, psicológicos, dentre outros, podem, em muitos casos, suplantar a racionalidade humana.

Será que a montante, junto a seus fornecedores, os hospitais encontram um ambiente mais propício à prática da GCI? Se isso for verdade, que fatores estariam contribuindo para isso? Conhecê-los pode abrir caminho para a manutenção ou, quem sabe, até mesmo melhorar as margens de lucro dos hospitais, algo vital em se tratando de continuidade dos negócios.

E quanto à prática de gestão de custos no dia a dia? Será que há hospitais praticando a GCI a montante ou a jusante na cadeia de valor na qual operam? É possível que existam empresas praticando e, portanto, usufruindo dos benefícios da GCI sem conhecerem o significado do termo GCI. Saber se isso vem ocorrendo ou não também é um fator motivador desta pesquisa.

E quanto aos modelos conceituais de GCI presentes na literatura? São aderentes à realidade das empresas alvo desta pesquisa? Em havendo aderência entre modelos e realidade, será que estes são suportados por alguma teoria? Em se tratando de modelos, Martins (2007, p. 30) defende que se deva buscar teorias que possam ajudar a explicar o fenômeno que está sendo representado pelo modelo. Em outras palavras, no campo das ciências, Martins (2007, p. 30) sustenta que modelos descolados de teorias não têm validade, são inúteis.

Em síntese, todas essas questões são consideradas relevantes no âmbito desta pesquisa e devem ser investigadas. Pretende-se, portanto, investigar, para então poder compreender as circunstâncias que poderiam (ou não) levar empresas que ocupam posições opostas na cadeia de valor a gerenciar custos de forma conjunta.

Assim, tendo em vista a caracterização do problema, a formulação da questão orientadora e a exposição dos motivos que justificam a pesquisa, desenvolver-se-á o estudo com os seguintes objetivos:

1.5.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é investigar e identificar, com base na Teoria da Contingência, os fatores ou circunstâncias que favorecem ou inibem a prática da Gestão de Custos Interorganizacionais sob a perspectiva de hospitais privados no Brasil.

1.5.2 Objetivos específicos

Na tentativa de alcançar o objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Verificar se existem evidências da prática da GCI nas empresas pesquisadas;
- b) Verificar a intensidade com que os fatores condicionantes da GCI, preconizados na literatura, se fazem presentes nas empresas objeto deste estudo;
- c) Verificar se esses fatores condicionantes da GCI são aderentes aos produtos e serviços hospitalares e à prática de gestão de custos das organizações hospitalares.

1.6 Delimitação da população objeto de estudo

Para o alcance dos objetivos desta pesquisa, o porte do hospital, em número de leitos ou em faturamento anual, não é relevante. Por se tratar de um estudo que se ocupa da gestão de custos na cadeia de valor, é mais interessante pesquisar hospitais cujas rotinas exijam maiores esforços na gestão dos custos, que sejam mais complexos. Por exemplo, um hospital que faz cirurgias e realiza internações é mais complexo, em termos de custos, do que um hospital psiquiátrico que realiza apenas internações. Para realizar cirurgias há o consumo e utilização de recursos materiais e humanos que não se fazem presentes em um hospital que realiza apenas internações. Por essas razões, o porte do hospital, seja em número de leitos, faturamento ou qualquer outro critério classificatório, não é fator delimitador neste estudo.

Assim, considerando-se a diversidade de estabelecimentos de saúde, de natureza privada, existentes no Brasil, julgou-se necessário delimitar a forma como eles atuam.⁸ Decidiu-se selecionar e pesquisar aqueles que tivessem características as mais semelhantes possível. Para tanto, recorreu-se à classificação realizada pelo Ministério da Saúde através do Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde (CNES) e optou-se por selecionar 3 (três) tipos de hospitais, a saber: (1) hospital especializado, (2) hospital geral e (3) hospital dia-isolado. Espera-se que essa delimitação (por tipo de estabelecimento) confira maior homogeneidade à amostra selecionada. O Quadro 1 descreve as características de cada um desses tipos de hospital.

Quadro 1: Tipos de hospitais e suas características

Tipos de hospitais	Descrição
Hospital especializado	Destinado à prestação de assistência à saúde em uma única especialidade/área. Pode ou não dispor de serviço de urgência/emergência e/ou habilitações especiais. Pode dispor também de Serviços de Apoio à Diagnose e Terapia (SADT).
Hospital geral	Destinado à prestação de atendimento nas especialidades básicas. Deve dispor de SADT de média complexidade. Pode dispor de serviço de urgência/emergência e/ou habilitações especiais.
Hospital dia	São unidades especializadas no atendimento de curta duração com caráter intermediário entre a assistência ambulatorial e a internação.

FONTE: Ministério da Saúde

O que confere semelhança a ponto de unir esses três tipos de hospitais é que todos realizam cirurgias e internações. Em uma pesquisa que se propõe a identificar fatores ou variáveis capazes de influenciar a gestão conjunta de custos na cadeia de valor dos hospitais privados, é importante tornar a seleção, objeto de estudo, o mais homogênea possível, eliminando-se, assim, possíveis influências geradas pela variável ‘tipo de estabelecimento’.

Definidos os tipos de estabelecimentos, outras delimitações, ainda com relação à população objeto de estudo, se fazem necessárias. A primeira delas diz respeito à natureza jurídica do hospital que, sendo coerente com a questão de pesquisa levantada, deve ser de natureza privada, podendo ou não visar lucro. Hospitais públicos não estão no escopo deste estudo.

Uma outra delimitação importante relaciona-se à clientela dos hospitais. A problemática deste trabalho de pesquisa foi construída tendo como base a pressão financeira e econômica

⁸ De acordo com a Portaria nº 115 de 19 de maio de 2003, do Ministério da Saúde, há 20 (vinte) tipos de estabelecimentos de saúde.

exercida pelas operadoras de planos de saúde sobre os hospitais privados. Logo, é imperativo que, para fazer parte do estudo, o hospital tenha, como principais clientes, os planos de saúde. Finalmente, sabe-se que as operadoras de planos de saúde podem ter seu próprio hospital ou podem participar, de forma majoritária ou minoritária, no capital social de hospitais privados.

Um dos principais argumentos utilizados na caracterização da situação problema deste estudo é a pressão que as operadoras de planos de saúde podem estar exercendo sobre as receitas e as margens de lucro dos hospitais. Seria, no mínimo, um contrassenso, caso alguma operadora de plano de saúde pressionasse receitas e margens de seu próprio hospital ou de hospital no qual tenha participação majoritária no capital. Pode ser que esse tipo de hospital não sofra nenhum tipo de pressão de ordem econômica ou financeira por parte dos planos de saúde. Por isso, incluir esse tipo de hospital na seleção dos hospitais objeto de estudo poderia afetar e comprometer os resultados da pesquisa. Dessa forma, hospitais pertencentes a operadoras de planos de saúde ou que as tenham como sócias ou acionistas majoritárias não estão presentes no estudo.

O Quadro 2 sintetiza as delimitações relacionadas à população objeto do estudo.

Quadro 2: Resumo das delimitações relativas à população objeto do estudo

Com relação à (ao):	Delimitações
Tipo de hospital	Hospital especializado, hospital geral e hospital dia.
Natureza jurídica	Empresa privada com ou sem fins lucrativos.
Clientela	Ter como principais clientes as operadoras de planos de saúde.
Composição do capital	Caso haja planos de saúde compondo o capital, estes não podem ser majoritários.

Delimitada, sob vários aspectos, a população objeto de estudo, encontrou-se na Associação Nacional dos Hospitais Privados (ANAHP), organização com sede na cidade de São Paulo, entidades que atendem a todos os quesitos delimitadores deste estudo. Em maio de 2010, a ANAHP congregava 40 instituições hospitalares privadas localizadas em 10 Estados da Federação e no Distrito Federal.⁹ Essa é a população objeto de estudo.

⁹ Os hospitais filiados à ANAHP estão presentes nas seguintes Unidades da Federação: RS (2); PR (2); SP (16); RJ (6); ES (2); MG (2); BA (2); PE (4); MT (1); GO (1) e DF (2).

Fato que também contribuiu para a escolha dessa população para estudo é a preocupação que os hospitais demonstram em relação à qualidade. Como um dos requisitos para se associar à ANAHP, o hospital deve possuir alguma das creditações a seguir:

- ONA III – Organização Nacional de Acreditação;
- JCI – *Joint Commission International*;
- NIAHO – *National Integrated Accreditation of Healthcare Organizations*;
- *Accreditation Canada*.

O termo ‘acreditação’ é comum na área da saúde e, de forma resumida, é necessário ter ‘qualidade’ para se obter um certificado de acreditação.

Sob a perspectiva do *Total Quality Management* (TQM), existe correlação entre nível de qualidade e o custo total da empresa e a correlação é negativa, ou seja, quanto maior for o nível de qualidade, menor o custo total. Isso porque, mais qualidade, menos erros, menos retrabalhos, menos desperdícios, etc. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 258-271).

Claro que os hospitais podem não estar focando apenas redução de custos quando focam a qualidade e buscam a acreditação; outros fatores podem movê-los nesse sentido e a redução de custo acaba sendo uma consequência. Entretanto, parece bastante razoável pesquisar sobre GCI em instituições que já possuem alguma preocupação com seus custos, mesmo que indiretamente. As chances de encontrar evidências das práticas da GCI nessa população parecem maiores do que em outros hospitais que não possuem acreditação.

1.7 Delimitações teóricas e conceituais

No campo das delimitações conceituais, esta pesquisa valeu-se do modelo conceitual de Souza e Rocha (2009), derivado do estudo de Souza (2008), inspirado em estudos anteriores realizados por Cooper e Slagmulder (1999, 2003a, 2003b, 2004), além de outros autores pesquisados (por exemplo: FINE, 1999; MOURITSEN *et al.*, 2001; DEKKER, 2003, 2004; KAJÜTER; KULMALA, 2005; ALMEIDA, 2006; COAD; CULLEN, 2006; COAD;

SCAPENS, 2006; HOFFJAN; KRUSE, 2006; JABER *et al.*, 2006; AGUIAR *et al.*, 2008; KULMALA *et al.*, 2007).

A GCI, por definição, se insere no ambiente das relações interorganizacionais e ao pesquisar sobre esse tema, teorias como a Teoria dos Sistemas (BERTALANFFY, 1972; CHURCHMAN, 1972), Teoria dos Custos de Transação (WILLIAMSON, 1985) e Teoria dos Contratos Incompletos (HART, 1988), presentes em um sem número de estudos, vão surgindo como potenciais teorias a serem abordadas no estudo. Contudo, apesar de importantes, essas teorias não contribuem diretamente com o alcance do objetivo de estudo.

Optou-se por abordar o problema de pesquisa sob a perspectiva de uma teoria em especial – a Teoria da Contingência. Estudos anteriores (KAJÜTER; KULMALA, 2005; KULMALA *et al.*, 2007) trataram os achados de suas pesquisas sobre GCI à luz da Teoria da Contingência sob o argumento que os fatores que favorecem ou inibem a GCI são, na verdade, fatores contingenciais.

1.8 Justificativas da pesquisa no âmbito de uma tese de doutorado

Especificamente neste tópico, peço licença ao leitor para me expressar na primeira pessoa. Ao chegar nesta etapa, uma incerteza tomou conta de mim e cheguei a pensar em não escrever nada que justificasse este trabalho de pesquisa enquanto tese de doutorado. Preocupado com o dito dos antigos que “falar de si mesmo é vitupério” pensei em deixar por sua conta dizer se isto é ou não é uma tese. Tenho comigo que o texto completo, desde o levantamento do problema e dos objetivos até as conclusões, deva falar por si. Se é uma tese ou não, o trabalho, como um todo, deverá dizer. De pouco adianta o autor insistir em que é uma tese quando o tema ou os achados da pesquisa dizem que não.

Mas, depois de consultar o que dizem algumas autoridades no assunto, decidi escrever algumas linhas dando algumas razões porque penso que o tema desta pesquisa se valida enquanto tese de doutorado.

Para começar, não há regras para escolha do tema. O tema é livre e isso parece ser ponto pacífico na literatura. Entretanto, Eco (1999), Castro (2006) e Martins (2007), entre outros, advertem que um tema de pesquisa deve ser, ao mesmo tempo, importante, original e viável.

Um tema de pesquisa é importante, segundo Castro (2006, p. 61) e Martins (2007, p. 5), quando, por exemplo, está ligado de alguma forma a uma questão crucial que polariza ou afeta um segmento substancial da sociedade. Ora, o foco deste estudo são os hospitais privados e a cadeia de valor na qual se inserem. O setor hospitalar privado é responsável por 66% dos leitos para internação existentes no Brasil (Tabela 2). A principal clientela dos hospitais privados são os planos de saúde que, de acordo com a ANS (2010a), em março de 2010, representavam 1.082 operadoras com, aproximadamente, 43 milhões de pessoas seguradas. Por isso, do ponto de vista econômico e social, o tema deste estudo é importante, pois seus resultados podem ter implicações sobre um segmento relevante da sociedade. Vamos então ao segundo quesito, a originalidade.

Para Eco (1999, p. 22), a originalidade está em descobrir algo que ainda não foi dito. Castro (2006, p. 62) adverte, no entanto, que fazer algo que ainda não foi feito não confere, necessariamente, originalidade ao tema. É necessário mais do que isso. Um tema original é aquele cujos resultados podem surpreender, trazer novidades (CASTRO, 2006, p. 62; MARTINS, 2007, p. 5).

Investigar se empresas que ocupam lados opostos na cadeia de valor compartilham entre si informações sobre seus custos ou seus processos beira um paradoxo e, por isso mesmo, os resultados podem surpreender. Além disso, descobrir que fatores favorecem ou inibem essa troca de informações, no setor hospitalar privado, é algo que ainda não foi feito. Descobrir se há ou não a troca de informações entre os membros da cadeia de valor e descobrir que fatores favorecem ou inibem essa troca, confere originalidade ao tema desta pesquisa.

O último quesito é a viabilidade. Para Castro (2006, p. 62) e Martins (2007, p. 5), a questão da viabilidade está ligada a fatores como prazo, recursos financeiros, potencialidades do pesquisador, estado da teorização sobre o tema e o apoio que terá do seu orientador. Todos esses fatores foram considerados quando da proposição do tema ao meu orientador, sendo que a questão do prazo e o estado de teorização do tema foram os que mereceram maior atenção.

Dentre as medidas tomadas para tornar viável a pesquisa, estão as delimitações em relação à população objeto de estudo – hospitais vinculados à ANAHP - e em relação à plataforma conceitual que será utilizada – Souza (2008) e Souza e Rocha (2009).

Os hospitais filiados à ANAHP atendem a todos os fatores delimitadores estabelecidos quanto ao ‘tipo de hospital’, ‘natureza jurídica’, ‘tipo de clientela’ e ‘composição do capital’. Além disso, o projeto desta tese foi apresentado ao Conselho Deliberativo da ANAHP, que formalizou seu apoio à realização da pesquisa fornecendo-nos os nomes, telefones e endereços de *email* dos potenciais respondentes da pesquisa. Isso agilizou e facilitou sobremaneira o processo de coleta de dados.

A base conceitual da Gestão de Custos Interorganizacionais é relativamente nova. Os primeiros estudos datam da década de 1990. Até as pesquisas de Souza (2008) e Souza e Rocha (2009), faltava estruturar e sistematizar o que havia na literatura acerca de GCI. O estado de teorização sobre o assunto preocupava. Em sua dissertação de mestrado, Souza fez ampla pesquisa na literatura sobre o tema e concebeu um modelo conceitual de GCI, que é tomado como base neste estudo. Em termos teóricos e conceituais esse fator não compromete a viabilidade da pesquisa.

Outra questão importante que configura este estudo como científico, como devem ser as teses de doutorado, tem a ver com a reprodutividade da pesquisa. Para garantir que este estudo alcance seus objetivos, foi definida uma metodologia a ser seguida rigorosamente. A descrição pormenorizada, explicando como cada etapa da pesquisa foi realizada, garante que ela possa ser reproduzida, em qualquer lugar, em qualquer época, por quem quer que seja.

Foram, então, expostas as razões pelas quais acredito que este estudo é importante, original, viável e reprodutível, o que o torna merecedor do nome de tese de doutorado.

1.9 Contribuições esperadas

Considerando-se as abordagens exploratória e descritiva que nortearam esta pesquisa, espera-se oferecer contribuições para a literatura da contabilidade gerencial, especificamente para a

controladoria. Além disso, espera-se contribuir de forma direta com a gestão econômica e financeira dos hospitais privados brasileiros.

O problema desta tese é abordado à luz da Teoria da Contingência. Os estudos anteriormente realizados contemplando a GCI, com exceção a Kajüter e Kulmala (2005), não foram realizados sob a perspectiva contingencial. Esta tese pretende preencher essa lacuna, sobretudo ao focar o setor hospitalar, já que Kajüter e Kulmala (2005) pesquisaram empresas de manufatura. Conceitos de cadeia de valor e de GCI também foram abordados visando oferecer um novo artefato gerencial voltado para a administração de empresas da área da saúde. A identificação de fatores contextuais, exógenos e endógenos às empresas e à cadeia e que favoreçam a adoção ou não de práticas gerenciais, contribuirá para ampliar a literatura da contabilidade gerencial, sobretudo em um segmento ainda carente de literatura – o setor hospitalar.

Os planos de saúde, que representam a maior fonte de receita dos hospitais, pressionam os preços dos serviços para baixo. Isso tem impacto direto na lucratividade dos hospitais. A pesquisa de Melo (2007), realizada na cidade do Rio de Janeiro é uma evidência que isso, de fato, vem ocorrendo. Essa pressão impele os administradores hospitalares a buscar alternativas para manter o seu negócio viável, mantendo ou melhorando suas margens de lucro. Nesse sentido, esta tese pode contribuir com esses profissionais ao mostrar uma forma mais ampla de gestão de custos, a GCI.

Além disso, espera-se oferecer, ao segmento econômico (cadeia de valor) objeto de estudo, elementos que permitam a busca de soluções conjuntas para superar a crise que vem enfrentando. Afinal, são mais de 40 milhões de usuários de planos de saúde (clientes dos hospitais privados) que estão pagando uma mensalidade que, em muitos casos, pode até comprometer o orçamento pessoal ou familiar. Essas pessoas esperam que esse sistema funcione e esteja à sua disposição no momento da necessidade.

1.10 Limitações da pesquisa

Dado que o objetivo geral desta tese é investigar e identificar, com base na Teoria da Contingência, os fatores ou circunstâncias que favorecem ou inibem a prática da Gestão de

Custos Interorganizacionais sob a perspectiva de hospitais privados no Brasil, o principal tomador de decisões dessas organizações deveria ser o objeto do estudo. Suas ideias e percepções deveriam ser captadas por meio de questionários ou entrevistas.

Diante disso, o instrumento de coleta de dados foi direcionado primeiramente ao principal tomador de decisões do hospital, no caso o seu presidente ou pessoa que ocupasse cargo equivalente. Ocorre que, em 14 hospitais (32 participaram da pesquisa), o respondente não foi o seu principal tomador de decisões. Pessoas com cargos de gerentes de área e *controllers* foram designadas por seus superiores para responder ao questionário e isso pode ter prejudicado o alcance do objetivo geral do estudo, pois a perspectiva de um gerente ou a de um *controller* acerca dos negócios com os principais fornecedores e/ou planos de saúde pode não ser tão ampla quanto a perspectiva do presidente da organização.

Além disso, o estudo baseia-se em uma amostra não aleatória, colhida por conveniência, e por isso não se pode fazer qualquer tipo de inferência para populações ou universos.

1.11 Formatação, referências bibliográficas e citações

Visando atender à publicação acadêmica, neste trabalho foram observadas, para efeito de formatação, referências bibliográficas, citações e outros, o disposto no Manual para Formatação e Edição de Dissertações e Teses à USP: documento eletrônico ou impresso, elaborado sob a coordenação do Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins em novembro/2004.

1.12 Estruturação do trabalho

Este trabalho está dividido em 6 capítulos da seguinte forma:

O Capítulo 1 compreende a caracterização da situação problema, a questão orientadora da pesquisa, bem como a definição dos objetivos do estudo, as delimitações, as justificativas da pesquisa enquanto tese de doutorado, as contribuições esperadas e suas limitações. Também consta neste capítulo a indicação de como o trabalho foi organizado em termos de formatação, referências bibliográficas e citações.

O Capítulo 2 compõe-se da revisão da literatura. Discorre-se sobre os conceitos de Cadeia de Valor e de Gestão de Custos Interorganizacionais, tema principal do trabalho. A Teoria da Contingência, base teórica da pesquisa também foi abordada neste capítulo.

O Capítulo 3 compreende uma análise crítica dos fatores condicionantes da GCI presentes na revisão da literatura. Dessa análise crítica, extraíram-se os fatores condicionantes da GCI específicos para o setor hospitalar. Também constam nesse capítulo as definições operacionais de algumas variáveis investigadas.

O Capítulo 4 é composto dos aspectos metodológicos abrangendo desde a caracterização da pesquisa e definição da população objeto de estudo, passando pela definição das variáveis, elaboração e pré-teste do instrumento de coleta de dados, bem como sua forma de envio aos respondentes. Também consta nesse capítulo a forma com que os dados foram analisados e interpretados.

O Capítulo 5 trata da análise e da interpretação dos dados da pesquisa e o Capítulo 6 contempla as conclusões do estudo e as recomendações para futuras pesquisas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

No campo acadêmico, das ciências sociais aplicadas, os temas abordados neste capítulo se inserem no âmbito da Contabilidade Gerencial, mais especificamente na área de gestão de custos. No campo empresarial, este estudo se estabelece no contexto das relações interorganizacionais, mais especificamente, nas relações entre hospitais privados, seus fornecedores e seus clientes.

Uma relação interorganizacional emerge quando duas ou mais organizações se unem na busca de soluções para problemas que lhe são comuns. Em busca de objetivos coletivos, as organizações trocam entre si recursos diversos, tais como bens, serviços, direitos, informações, etc.

De acordo com Van De Ven e Ferry (1980), a natureza dessa relação pode ser vista e estudada sob a perspectiva de um ‘relacionamento focal’ – quando duas ou mais organizações interagem por meio de uma organização focal. Essa perspectiva privilegia somente os efeitos das ações da organização focal sobre seus membros e vice-versa. As relações mantidas pelas organizações membros entre si não são objeto de estudo. A organização focal, neste caso, são os hospitais privados filiados à ANAHP, conforme explicado no tópico relativo às delimitações do estudo.

A GCI se insere no campo das relações interorganizacionais e tem despertado a atenção de muitos pesquisadores nos últimos anos (por exemplo: FINE, 1999; COOPER; SLAGMULDER, 1999, 2003a, 2003b, 2004; DEKKER, 2003, 2004; KAJÜTER; KULMALA, 2005; HOFFJAN; KRUSE, 2006; KULMAL *et al.*, 2007; SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009, entre outros). O traço comum entre esses pesquisadores e outros não citados neste parágrafo é que todos consideram a GCI um instrumento gerencial adequado à análise e à avaliação de desempenho econômico e financeiro dos mais variados tipos de organização – manufactureiras e prestadoras de serviços.

No passado, segundo Christopher (1997, p. 13-15), eram comuns os casos no quais os relacionamentos entre fornecedores e clientes eram marcados mais pela disputa do que pela

cooperação. As organizações que pensam e atuam dessa forma talvez não tenham compreendido que a simples transferência de custos para clientes ou fornecedores não as tornam mais competitivas. A razão para isso é que todos os custos, ao final da cadeia de valor, estarão refletidos e embutidos no preço final pago pelo consumidor.

As organizações com visão mais estratégica de negócios procuram tornar a cadeia de organizações competitiva como um todo. Sua liderança se reflete não apenas em obter eficiência e menores custos individualmente, mas em conduzir o processo de distinção pela melhoria da qualidade e redução de custos na cadeia. Essas organizações já compreenderam que a competição real não é feita apenas entre uma organização e outra, mas na gestão dos fatores entre uma cadeia de organizações e outra (ALMEIDA, 2006, p. 113).

A dimensão deste estudo é, portanto, interorganizacional. Toda fundamentação teórica aqui delineada tem esse enfoque. Diante disso, dois temas, essenciais ao estudo, são abordados neste capítulo – Cadeia de Valor e GCI. O primeiro é fundamental ao estudo na medida em que representa o ‘ambiente’ no qual se pode praticar o segundo.

A essência da GCI está em partilhar informações de custos entre os membros de uma cadeia de valor. Conforme comentado anteriormente, parece um paradoxo pensar que empresas que ocupam posições opostas na cadeia estejam desejosas, até mesmo propensas a trocar informações vitais de custos, às vezes sigilosas, com seus fornecedores ou clientes. Acontece que o ser humano, como tomador de decisões no comando das organizações, é muito menos racional do que pensa que é ou do que gostaria de ser (ARIELY, 2008). Todavia, não há paradoxo algum em divulgar informações de sua estrutura de custos para seu fornecedor ou para seu cliente. Essa decisão, muitas vezes, é impulsionada por fatores contingenciais, muitos deles incontrolláveis, que se apresentam e permeiam o dia a dia das organizações. Em outras palavras, trata-se de uma decisão que não leva em conta apenas aspectos econômicos.

Por isso, como perspectiva teórica, recorre-se à Teoria da Contingência dando ênfase aos estudos realizados no âmbito da contabilidade gerencial. A base conceitual e teórica aqui desenvolvida serviu para orientar a pesquisa de campo no que concerne à coleta de dados e análise de resultados.

2.1 Cadeia de Valor

A cadeia de valor é um conceito fundamental neste estudo, pois representa o ambiente, o cenário no qual se pode realizar a GCI.

Segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 14), cadeia de valor “[...] é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes, até a entrega do produto final entregue nas mãos do consumidor.”

Para Rocha e Borinelli (2006, p. 4), essa definição de cadeia de valor possui duas incorreções. A primeira é que, ao fazer menção explícita às fontes de matérias-primas, a definição restringe o conceito à indústria de manufatura, deixando fora o setor de serviços. A segunda é que, ao sugerir que o limite da cadeia a jusante é definido pela entrega do produto final nas mãos do consumidor, deixa-se de fora a importante atividade estratégica de pós-venda.

Além disso, dependendo do segmento em que a empresa atua, exigem-se atividades cuja finalidade é ajudar o consumidor a se desfazer, a descartar o produto, como é o caso, por exemplo, das baterias de celular. As embalagens de defensivos agrícolas, por força de legislação aplicada ao setor, devem ser descartadas pelos produtores rurais em locais apropriados. Algumas organizações se especializaram na reciclagem dessas embalagens e as transformam em novos produtos, tais como tubos plásticos para esgoto, tubos condutores de fios elétricos, etc., dando início a uma nova cadeia.

Percebe-se, então, a dificuldade em se estabelecer limites para a cadeia de valor, como o fizeram Shank e Govindarajan (1997). Seria necessário pensar uma definição que fosse ampla o bastante para não excluir nenhum setor econômico e não ter limites nem a montante nem a jusante. Foi com esse propósito que Rocha e Borinelli (2006, p. 5) deram a seguinte definição de cadeia de valor, a qual é seguida por este trabalho: “cadeia de valor é uma seqüência de atividades produtivas que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor.”

O conceito de cadeia de valor extrapola, portanto, os limites de uma empresa. A montante, passa pelos fornecedores, fornecedores dos fornecedores etc., até a origem dos recursos. A jusante, passa pelos clientes, clientes dos clientes, etc., até os consumidores finais.

2.1.1 Relacionamento interorganizacional

Conforme mencionado anteriormente, esta tese se insere no contexto das relações interorganizacionais. É na relação comercial entre duas ou mais empresas que emerge o ambiente para a Gestão de Custos Interorganizacionais.

Ao pesquisar sobre ‘relações interorganizacionais’, constata-se que vários termos, tais como: cadeia de organizações, cadeia de fornecimento, cadeia de suprimentos, cadeia de valor, rede, relacionamento entre comprador-vendedor, alianças, parcerias, etc., e suas respectivas traduções, principalmente para o inglês, têm sido usados nos estudos, de forma indistinta, como se tivessem o mesmo significado.

Percebe-se que, em muitos casos, os autores parecem não se preocupar com a questão terminológica, deixando o leitor, às vezes, com dúvidas sobre a dimensão do objeto ao qual estão se referindo. Outros dão definições um tanto vagas, incompletas ou confusas, o que dificulta a compreensão sobre o objeto ou fenômeno ao qual estão se referindo.

Será que cadeia de valor significa a mesma coisa que rede? Cadeia de organizações tem o mesmo significado que cadeia de valor? Aliança e parceria são a mesma coisa? Apenas para exemplificar, essas são algumas das dúvidas que costumam vir à mente quando se analisam os estudos que tratam desse tema. Na literatura, contudo, parece não haver muito consenso entre os autores acerca das diferenças entre todos esses termos, se é que elas existem de fato.

Na verdade, para fins de consecução dos objetivos deste estudo, essa questão terminológica não é relevante. Seja qual for o termo utilizado, é importante deixar claro que a GCI pode ser implementada a partir da existência do relacionamento comercial entre duas organizações formando uma ‘aliança’ ou uma ‘parceria’, ou entre várias organizações formando uma rede, uma cadeia, um *cluster*. Claro está que podem existir alianças ou parcerias com mais de duas empresas. Ou seja, a aliança ou parceria pode se estender por toda a cadeia.

Nesse ponto, chega-se a um conceito importante dentro da análise da cadeia de valor. Trata-se do conceito de ‘segmento relevante’ da cadeia. Esse segmento ou estágio relevante da cadeia de valor pode ser composto por duas ou mais organizações. Isso quer dizer que, embora o conceito de cadeia de valor possa contemplar diversas atividades, desde a origem dos recursos

até o descarte do produto pelo consumidor final, alguns estágios podem ser desprezados em uma análise de custos, por serem irrelevantes. Mas afinal, o que confere relevância a um determinado estágio da cadeia?

Segundo Souza e Rocha (2009, p. 36), um estágio da cadeia é relevante (e merecedor de análise) quando pelo menos uma das alternativas abaixo se fizer presente:

- a) apresentar indícios de potencial para diferenciação, seja nos bens físicos seja nos serviços correlatos;
- b) representar significativa proporção dos custos do segmento;
- c) reunir atividades que agregam valor substancial aos produtos;
- d) gerar bens ou serviços para os quais já exista mercado;
- e) gerar bens ou serviços para os quais se possa visualizar potencial de mercado.

Esse estágio relevante pode, no limite, se concentrar em uma única organização. Obviamente, nesse extremo não há de se falar em GCI que, por definição, deve abranger mais de uma organização.

A lógica econômica inerente à GCI é a de que, quanto maior for seu campo de aplicação ou atuação, ou quanto maior for o ‘estágio relevante’, maiores serão as possibilidades de se identificar oportunidades de redução de custos. Embora, teoricamente, a GCI possa ser implementada no âmbito relacional entre duas organizações apenas, os benefícios econômicos advindos da sua prática poderiam ser aumentados se a prática se estendesse a um número maior de organizações dentro da cadeia. Em outras palavras, amplia-se o escopo, ampliam-se também as oportunidades de redução de custos.

2.1.2 *Buyer-supplier relationship, alianças, network e cadeia de valor*

Retomando a questão terminológica, obviamente não se espera que todos os estudiosos do tema usem, de forma universal, um único termo para designar cadeia de valor, haja vista que a escolha desse termo pode ser determinada, dentre outras coisas, pela formação acadêmica do autor, pelo país ou região onde reside ou atua, por partilhar da opinião de um outro autor ou, simplesmente, por suas preferências pessoais. Em outras palavras, a escolha do termo, nesse caso, pode ser totalmente arbitrária.

Não que isso seja vital neste estudo, e nem é a proposta definir e institucionalizar um único termo, a ser usado universalmente por todos e para sempre a partir de agora, mas recuperam-se aqui algumas definições que fazem alusão à concepção de cadeia de valor aceita e adotada neste estudo.

No estudo de Tomkins (2001), o termo *relationship* é definido como a base sobre a qual qualquer aliança é formada. Ainda segundo Tomkins (2001, p. 180-181), as alianças podem ser formadas com os seguintes propósitos:

- a) reduzir custos e melhorar a qualidade dos produtos ou serviços;
- b) acelerar o acesso a tecnologias a baixos custos;
- c) desenvolver novos produtos, aproximar mercados (alianças estratégicas);
- d) desenvolver novas tecnologias (consórcios de pesquisa);
- e) desenvolver novos negócios (*joint ventures*).

Qualquer que seja o tipo de aliança, esse relacionamento depende, em alguma extensão, da confiança (TOMKINS, 2001, p. 161). A confiança entre os integrantes da cadeia é, talvez, o mais importante fator condicionante da GCI (KAJÜTER; KULMALA, 2005; SOUZA, 2008).

O termo *network* também tem sido utilizado em muitos estudos no âmbito das relações interorganizacionais. Tomkins, por exemplo, argumenta que uma *network* é muito mais complexa do que qualquer relacionamento bilateral ou mesmo uma aliança, pois elas são formadas de configurações de alianças e relacionamentos que vão desde uma simples parceria, para comprar e vender produtos em bases competitivas, até mesmo trocar opiniões e outras informações (TOMKINS, 2001, p. 164).

Kajüter e Kulmala (2005, p. 181) sustentam que uma *network* é definida a partir do produto final que seus membros produzem e entregam aos clientes. Nesse caso, a *network* é considerada uma única entidade competindo com produtos finais de outras *networks*. Os membros dessas *networks* podem ser diferentes organizações, com personalidade jurídica distinta, ou podem ser ainda diferentes unidades de negócio autônomas em uma grande empresa (TIDD *et al.*, 1997; CASTELLS, 2000).

Nos estudos de Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala *et al.* (2007), os autores enxergam *network* como um sistema dinâmico no qual as atividades são desenvolvidas por várias entidades que produzem e entregam aos clientes determinado tipo de produto. Esses dois estudos, realizados no âmbito interorganizacional, partem de uma empresa líder em direção a montante na cadeia de valor, isto é, em direção às fontes dos recursos, e não fazem menção alguma aos integrantes que estão a jusante. Isso talvez possa ser explicado pelo fato de que, nas redes estudadas por eles, os membros a jusante são os clientes finais, ou consumidores.

Nesse caso, a definição de *network* dada por Kajüter e Kulmala (2005) e por Kulmala *et al.* (2007) se assemelha à definição de cadeia de valor de Shank e Govindarajan (1997), no sentido de que desprezam atividades pós-venda ou outros segmentos que poderiam vir a jusante na cadeia, como distribuidores, varejistas, etc.

O termo ‘cadeia de organizações’, usado por Almeida (2006, p. 116), é definido como:

[...] um conjunto de organizações encadeadas que trocam ativos de valor entre si, sejam eles tangíveis (produtos, moedas) ou intangíveis (informações e serviços), relacionando-se e interagindo umas com as outras, a fim de atingirem seus objetivos de conquista de mercados, lucro, perpetuação e crescimento.

O mesmo autor afirma que ‘cadeia de organizações’, ‘cadeia de fornecimento’ ou ‘cadeia de suprimento’ se referem a toda a cadeia, desde os produtores de matéria-prima até os pontos de vendas ao consumidor (varejos), em mercados de massa (ALMEIDA, 2006, p. 116).

Percebe-se que, ao referir-se à ‘toda a cadeia’, Almeida (2006) também tem uma ideia de cadeia parecida com a ideia de Shank e Govindarajan (1997), já analisada e criticada anteriormente pela sua incompletude. Apesar dessa crítica, percebe-se que o termo ‘cadeia de organizações’, empregado por Almeida (2006) e o termo *network*, empregado por Kajüter e Kulmala (2005) e por Kulmala *et al.* (2007), se aproximam bastante do conceito de ‘cadeia de valor’ definido por Rocha e Borinelli (2006) e utilizado neste estudo.

Na tentativa de diferenciar *network* de cadeia de valor, se é que existe diferença relevante, recorre-se a Harrison e Van Hoek (2003, p. 31) que descrevem o termo rede como uma estrutura mais complexa na qual as organizações podem ter vínculos cruzados; já o termo cadeia descreve um conjunto de vínculos mais simples, sequencial.

Seja como for, parceria ou aliança, *network* ou cadeia, essas nascem a partir do relacionamento interorganizacional que, conforme já mencionado, representam a base, o terreno para a realização da GCI. Esta, por definição e por excelência, deve ser praticada da forma mais ampla possível no que se refere ao seu campo de atuação. Por isso, neste estudo, sugere-se a prática da GCI no âmbito da cadeia de valor como um todo, conforme a definição de Rocha e Borinelli (2006), observando-se a delimitação do estágio relevante.

2.1.3 Tipos das cadeias de valor

Tipificar ou classificar alguma coisa ou objeto é uma tarefa, às vezes, muito complicada. É algo que depende do ponto de vista de quem está fazendo a classificação. A classificação de uma coisa é feita sempre em relação a alguma outra coisa ou referência. Por exemplo, se a referência para classificar a cadeia for o setor econômico, pode-se ter ‘cadeia de manufatura’, ‘cadeia varejista’, ‘cadeia de serviços’, etc. As classificações ou tipificações são, por vezes, arbitrárias.

Neste tópico, poder-se-ia tipificar as cadeias de muitas formas, mas o que interessa, dados os objetivos do estudo, é classificar as cadeias de acordo com o número de agentes econômicos que têm poder para dominar os demais membros da cadeia. Isso porque evidências em pesquisas anteriores têm mostrado que a GCI pode ser mais bem implementada em cadeias nas quais existam empresas dominantes capazes de coordenar todo o processo, dando diretrizes, estabelecendo metas, mobilizando pessoas, etc. (por exemplo: DEKKER, 2003 e KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Assim, de acordo com a relação de autoridade entre seus membros, na visão de Souza e Rocha (2009, p. 45-58), as cadeias podem ser classificadas em: tirania, oligarquia e democracia.

Existem cadeias nas quais uma única empresa tem o poder ou o domínio sobre todos os seus demais integrantes. Normalmente, são empresas que estão bem a jusante na cadeia, vendendo seus produtos diretamente aos clientes finais (COOPER; SLAGMULDER, 2003a). Essas empresas, líderes em suas redes, detêm alto poder de negociação e são capazes de determinar as regras de conduta da cadeia como um todo, assegurando que os relacionamentos detenham

certas características esperadas, coordenando o comportamento das outras organizações. Essas cadeias são tipificadas como tiranas (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 91).

Nas cadeias tiranas a assimetria de poder é evidente. A empresa líder tem uma forte influência sobre os preços do produto no mercado. Não havendo produtos similares aos por elas comercializados ou, pelo menos, não havendo produtos substitutos perfeitos, seu poder aumenta ainda mais (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 91). Cooper e Slagmulder (2003a) denominam esse tipo de cadeia como *kingdom*, enquanto que Kajüter e Kulmala (2005) a chamam de cadeia hierárquica.

O fato de a empresa líder ter maior poder do que as demais não a torna, necessariamente, uma tirana, no sentido estrito, rigoroso do termo. Pode ser que existam, de fato, cadeias em que o adjetivo se encaixe perfeitamente a elas, mas pode ser também que existam cadeias em que o poder da empresa líder seja utilizado de forma a promover um relacionamento de cooperação e confiança entre seus membros, não de forma forçada como faria um tirano. Por isso, considera-se inadequado usar o termo tirania para tipificar esse tipo de cadeia.

Assim, neste trabalho, esse tipo de cadeia na qual uma única empresa detém o poder ou domínio sobre as demais é denominado hierárquica, tal como Kajüter e Kulmala (2005) o fazem.

Em outras cadeias o poder ou domínio é dividido entre umas poucas empresas. Um número pequeno de organizações domina as demais integrantes da cadeia. Essa cadeia é denominada oligarca. O poder das empresas oligarcas é menor em relação ao poder da empresa tirana (COOPER; SLAGMULDER, 2003a).

Nesse tipo de cadeia a assimetria de poder ainda existe, mas é atenuada, pois seus respectivos clientes ou fornecedores têm a possibilidade de negociar com outras empresas oligarcas (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 98). Essas empresas, embora controlem conjuntamente a rede, nenhuma delas, isoladamente, têm forças para dominar completamente as demais. Cooper e Slagmulder (2003a) denominam esse tipo de rede como *barony*.

No outro extremo dessa forma de tipificar estão as cadeias nas quais o poder é compartilhado entre todos. Nenhuma empresa tem mais poder que a outra. As empresas inseridas nesse tipo

de rede devem estabelecer alianças para o alcance de seus objetivos. Esse tipo de cadeia é denominado como democracia (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 104).

Para Cooper e Slagmulder (2003a), esse tipo de cadeia, onde não existe uma organização, nem mesmo um pequeno grupo que comande, é denominado *republic*. Nas cadeias tipificadas como democracia não há assimetria de poder. Nenhuma empresa é capaz de se impor sobre as demais.

O Quadro 3 sintetiza os tipos de redes e suas principais características e demonstra a relação que cada tipo de rede tem com a prática da GCI.

Quadro 3: Tipos de cadeias e suas principais características

	HIERÁRQUICA	OLIGARCA	DEMOCRACIA
Número de empresas que dominam	Uma	Algumas	Nenhuma
Poder de negociação	Alto	Médio	Baixo
Protocolos ou regras de conduta	Impostos de cima para baixo	Negociado pelos oligarcas	Acordos mútuos
Predominância de contratos relacionais	Vertical	Horizontal e vertical	Horizontal
Divisão de tecnologia e informação	A empresa líder compartilha	Os oligarcas compartilham	Cada empresa negocia
Competição e cooperação	Impostos de cima para baixo	Negociado pelos oligarcas	Acordos mútuos
Mecanismos de colaboração	Formais	Formais e informais	Informais
Prática da GCI	Depende do tirano	Depende dos oligarcas	Depende dos democratas
	<div style="text-align: center;"> + FAVORÁVEL - </div> <div style="text-align: center;"> </div>		

FONTE: Souza e Rocha (2009, p. 108) – adaptado.

Embora o emprego da GCI encontre condições mais favoráveis em cadeias tipificadas como hierárquicas ou oligarcas, isso não significa que não possa ser empregada na cadeia classificada como democracia. Segundo Cooper e Slagmulder (2003a), a GCI pode ocorrer em qualquer tipo de configuração de cadeia.

2.2 Gestão de Custos Interorganizacionais - GCI

O conceito central da GCI consiste na troca de informações que, de acordo com a literatura, pode se dar através da abertura dos livros. Em inglês, essa troca de informações é conhecida como *Open Book Accounting*. Trata-se de uma abordagem de gestão de custos relativamente

nova, uma vez que as primeiras evidências da sua utilização surgiram na década de 1990. Hoffjan e Kruse (2006) fizeram um levantamento das pesquisas existentes sobre o tema no período de 1995 a 2005 e chegaram ao número de treze.

Quadro 4: Evidências da abertura dos livros para troca de informações

Referência	Setor	País
Carr, Ng (1995)	Automotivo	Japão
Ellram (1996)	Automotivo e motocicletas	Japão
Kaplan e Cooper (1998)	Sistema de aquecimento	Suécia
Cooper e Slagmulder (1999)	Máquinas de construção e automotivo	Japão
Cooper e Slagmulder (1999)	Fornecedor automotivo	Japão
Cullen <i>et al.</i> (1999)	Automotivo	UK/USA
Seal <i>et al.</i> (1999)	N/A	UK/USA
Meer-Kooistra e Vosselman (2000)	Serviço de montagem	Holanda
Mouritsen, Hansen e Hansen (2001)	Comunicações	Dinamarca
Frias e Ruhlander (2002)	Produtos industriais	Suécia
Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2002)	Industrial	Finlândia
Dogrescuecenter (2004) ¹⁰	Serviços (serviços médicos)	USA
Kajüter e Kulmala (2005)	Automotivo	Alemanha

FONTE: HOFFJAN; CRUSE, 2006.

Por se tratar de um processo que se realiza no âmbito do controle gerencial, não há uma única regra para a adoção e operacionalização da GCI. Isso também é verdade para qualquer outro artefato gerencial (por exemplo: orçamento, custeio de produtos, avaliação de desempenhos, etc.). Assim como não há uma única regra definitiva para a condução do processo orçamentário, também não há uma única regra quando se trata de custeio de produtos. Para avaliação de desempenho muitas são as medidas que podem ser utilizadas. Isso tudo depende, dentre outros fatores, de cada contexto vivido, do modelo de gestão utilizado, de cada circunstância que se apresenta ou das contingências que o ambiente impõe. Com a GCI ocorre a mesma coisa.

Todavia, o fato de não haver uma única regra não significa que não existam mecanismos capazes de dar sustentação e orientar o processo de GCI. Existem, sim, instrumentos de controle gerencial que podem ser utilizados no contexto da GCI para que se possa extrair o máximo de benefícios na sua prática.

Nesse sentido, Kajüter e Kulmala (2005, p. 200) são categóricos ao sugerir que “[...] um método estruturado para a prática da GCI pode ser um fator crítico de sucesso.” Souza e Rocha (2009, p. 168-175) citam diversos mecanismos de controle gerencial, tais como:

¹⁰ Embora conste nas referências da pesquisa de Hoffjan e Kruse (2006), não foi possível acessar essa pesquisa.

custeio alvo, protocolos de conduta na rede, orçamentos interorganizacionais, gestão baseada em atividades, engenharia e análise de valor, *Just in time*, abertura de livros, etc.

Mais adiante, dedica-se um tópico para tratar especificamente dos mecanismos de controle gerencial no âmbito da GCI. Antes disso, na sequência, busca-se definir GCI.

2.2.1 Definição de Gestão de Custos Interorganizacionais

A impressão que se tem é que autores estrangeiros parecem não se preocupar muito com definições. Pelo menos é o que se pôde constatar ao pesquisar o tema GCI. Vários autores produziram estudos acerca desse tema, mas, segundo Souza e Rocha (2009, p. 24), apenas Cooper e Slagmulder (1999) e Hoffjan e Kruse (2006) se ocuparam em dar uma definição para GCI e, ainda assim, o fizeram da mesma forma:

Gestão de Custos Interorganizacionais é um enfoque estruturado de coordenação das atividades das empresas em uma rede de fornecimento que propicia que o custo total da rede seja reduzido (COOPER; SLAGMULDER, 1999, p. 145; HOFFJAN; KRUSE, 2006, p. 42).

Outros pesquisadores do tema, que exploram o conceito de GCI, comentam sobre seus métodos, sugerem mecanismos de controle, explicam sua prática, discutem seus benefícios, seus problemas, etc., mas não arriscam uma definição (por exemplo: MOURITSEN *et al.*, 2001; DEKKER, 2004; KAJÜTER; KULMALA, 2005; COAD; CULLEN, 2006; COAD; SCAPENS, 2006; KULMALA *et al.*, 2007).

A julgar pela definição dada por Cooper e Slagmulder (1999) e Hoffjan e Kruse (2006), admitindo-se, por exemplo, que a ‘empresa foco’ seja do setor de manufatura, a GCI somente seria aplicada a montante dela, ou seja, na rede de fornecimento (*supply network*). Nesse caso, toda trajetória a jusante da ‘empresa foco’, passando por distribuidores, varejistas, até chegar ao consumidor final, seria desprezada na análise. Esse mesmo ponto, relacionado ao ‘alcance’ da GCI, também foi observado e criticado por Souza e Rocha (2009).

Talvez, tanto Cooper e Slagmulder (1999) quanto Hoffjan e Kruse (2006), ao definirem GCI, tenham imaginado um processo de gestão iniciando-se a partir de uma ‘empresa foco’, posicionada no extremo a jusante da cadeia, vendendo seus produtos diretamente aos consumidores finais. Aí sim, a definição dada por eles poderia ser apropriada no que se refere

ao ‘alcance’ da GCI. Eles, contudo, não deixam claro qual a extensão da expressão ‘rede de fornecimento’.

Em se tratando do alcance da GCI, deve-se observar a discussão acerca do conceito de ‘estágio relevante’ da cadeia de valor. Um estágio relevante pode conter atividades ou empresas tanto a montante quanto a jusante da empresa foco e, do ponto de vista conceitual, a GCI deve recair sobre todo esse perímetro.

Além da impropriedade relativa ao ‘alcance’ da GCI, contida na definição dada por Cooper e Slagmulder (1999) e Hoffjan e Kruse (2006), outro ponto levanta discussão – trata-se da ênfase na redução de custos. A redução de custos é sim um dos objetivos da GCI, mas não é o principal. Segundo Souza (2008, p. 33), mais importante do que reduzir o custo total é garantir o maior ‘retorno’ total para a cadeia.

Pode parecer paradoxal, mas a GCI pode levar a uma decisão de aumento de custos na cadeia. Parece mesmo não haver lógica em gerir os custos para, ao invés de reduzi-los, aumentá-los. Isso, contudo, é teórica e conceitualmente possível no âmbito da GCI, desde que gere vantagens competitivas que sejam reconhecidas pelos clientes, com aumento de valor (do produto), sendo materializado em aumento da receita, de tal forma que o aumento da receita seja superior ao aumento do custo, obtendo-se, assim, um maior retorno (SOUZA, 2008, p. 33).

Isto posto, é necessário pensar uma definição que não restrinja nem o alcance nem os objetivos da GCI. Coerentemente com o conceito e a definição de cadeia de valor, o alcance da GCI deve limitar-se a um ‘estágio relevante’ dentro da cadeia. No limite, esse estágio relevante pode abarcar de um extremo a outro da cadeia, de montante a jusante ou pode restringir-se a apenas duas empresas. O alcance mínimo inclui duas empresas, o máximo não se sabe; vai depender da extensão do estágio relevante. Quanto aos seus objetivos, deve-se propor uma definição que não a limite à busca da redução do custo total apenas. Deve-se focar prioritariamente a maximização do retorno total.

Nesse sentido, Souza e Rocha (2009, p. 25) propõem a seguinte definição de GCI: “Gestão de Custos Interorganizacionais é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa.”

Essa definição não limita o escopo da GCI, pois o termo ‘gerenciamento de custos’ não implica necessariamente na redução de custos; pode-se aumentá-los, desde que isso gere aumento no retorno total, conforme já comentado. Além disso, a definição de Souza e Rocha inclui na análise outras organizações além da própria empresa; essas organizações podem estar localizadas tanto a montante quanto a jusante da empresa foco, podendo-se estender por toda a cadeia.

Apesar de concordar com a definição proposta por Souza e Rocha (2009), sugere-se que esta definição seja acompanhada das seguintes premissas:

- a) a análise deve delimitar-se a um estágio relevante dentro da cadeia de valor;
- b) deve haver cooperação mútua, não compulsória, entre todos;
- c) deve-se buscar a maximização do retorno total para todos.

Uma vez definido o que é Gestão de Custos Interorganizacionais, passa-se, a seguir, a discutir seus fundamentos.

2.2.2 Fundamentos da Gestão de Custos Interorganizacionais

Interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança são fatores apontados como relevantes na GCI (por exemplo: COOPER; SLAGMULDER, 1999; KAJÜTER; KULMALA, 2005; SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009). São fatores chave no processo. A ausência de um deles pode comprometer ou inviabilizar todo o processo.

Por isso, neste estudo, esses fatores são destacados e são tipificados como fatores fundamentais da GCI. São os fundamentos em que repousam os conceitos da GCI. A falta de qualquer um deles pode significar o não aproveitamento de todos os benefícios advindos da prática da GCI em sua plenitude.

Cada um desses fatores é abordado individualmente na sequência:

2.2.2.1 Interdependência

De acordo com Souza e Rocha (2009, p. 80), a interdependência deve ser compreendida em termos da mútua dependência que existe dentro das organizações. Se o fornecedor não entregar o insumo ao seu cliente, este (não podendo comprar em outra fonte) não conseguirá concluir o produto – ambos perdem em termos de venda, pois um depende do outro.

A interdependência existe quando a decisão de um impacta em decisões da outra parte. Se o fornecedor decidir, por alguma razão, reduzir a produção, o cliente, obrigatoriamente terá que reduzir ou cortar o fornecimento a seus clientes. O contrário também é verdadeiro, caso o cliente perca potencial de vendas por um motivo qualquer (controlável ou não), seu fornecedor se verá obrigado, por exemplo, a comprar menos matéria-prima, demitir ou dar férias a seus funcionários, vender máquinas, etc.

Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 93), a interdependência no relacionamento contribui para que as partes permaneçam juntas. Souza e Rocha (2009, p. 90) afirmam que, quanto maior for o nível de interdependência, mais esse relacionamento tende a permanecer ativo, sendo mais favorável à adoção da GCI. Essa afirmação de Souza faz sentido, pois é esperado que o relacionamento se torne mais estável à medida que o tempo vai passando e as negociações vão acontecendo entre as partes.

2.2.2.2 Estabilidade

Um relacionamento estável é marcado pela constância, pela firmeza, pela segurança e confiança mútua. Souza e Rocha (2009, p. 81) argumentam que a estabilidade em um relacionamento está associada ao comprometimento entre as partes. Não há como negar a ligação existente entre as palavras ‘interdependência’ e ‘comprometimento’. Quanto maior a interdependência entre as partes maior comprometimento espera-se no relacionamento. Quanto maior o nível de comprometimento, maior é esperado o nível de estabilidade na relação entre as partes.

A estabilidade, segundo Cooper e Slagmulder (1999), promove a confiança mútua entre os parceiros, mas demanda tempo e esforço. Por isso, as empresas deveriam buscar a estabilidade para poder desfrutar desse tempo e esforços investidos. Além disso, o

rompimento de um relacionamento implicaria em investir mais tempo e mais esforços na formação de um novo relacionamento confiável.

Uma outra razão para se buscar a estabilidade no relacionamento, segundo Souza e Rocha (2009, p. 82), está na possibilidade de se estabelecer metas conjuntas. Isto porque a estabilidade encoraja o compartilhamento de problemas, tais como atrasos no fornecimento e má qualidade; desse modo, as empresas podem se ajudar estabelecendo metas conjuntas para a solução dos problemas.

Souza e Rocha (2009, p. 82) afirmam também que a estabilidade no relacionamento favorece a realização de investimentos conjuntos, pois espera-se e confia-se que a outra parte não romperá o relacionamento. Tomkins (2001, p. 180-181), argumentando sobre os motivos pelos quais as empresas se unem em parcerias, cita, dentre outros fatores, o desenvolvimento de tecnologias, desenvolvimento de novos produtos e desenvolvimento de novos mercados.

Para qualquer uma dessas metas, torna-se necessário investir em recursos humanos e recursos materiais, e esses investimentos podem ser feitos em conjunto.

Por isso, Souza e Rocha (2009, p. 82) afirmam que, quanto maior for o nível de estabilidade em um relacionamento, mais favorável se torna a adoção da GCI pelos seus membros.

2.2.2.3 Cooperação

De acordo com Kajüter e Kulmala (2005, p. 198), deve haver, entre os membros da rede, um espírito de cooperação. A GCI requer cooperação entre os integrantes da rede, baseada na premissa de que o custo de uma empresa é relevante para a competitividade da rede como um todo. Todos devem cooperar para a redução de custos. Cooperação é uma relação de ajuda mútua entre as organizações, no sentido de alcançar objetivos comuns (SOUZA; ROCHA 2009, p. 83).

Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 96), o relacionamento cooperativo é uma característica que permite às empresas trabalharem juntas para reduzir custos e resolver problemas advindos das adversidades presentes no ambiente. A expressão ‘trabalharemos

juntas' indica que as partes cooperarão na medida de suas forças e competências, mesmo que uma parte atue mais fortemente do que a outra.

Isso suscita duas questões importantes: E se uma das partes não deseja cooperar, pode a empresa líder usar da sua força, do seu poder, para obter as informações desejadas? Pode-se dizer que a empresa que fornece, forçadamente, dados de custos esteja 'cooperando' no sentido mais estrito do termo? A resposta à primeira questão é 'sim'; para a segunda questão, a resposta é 'não'.

Pode-se lançar mão de sua força ou de seu poder para 'forçar' o fornecedor ou o cliente a divulgar informações que ele, de forma voluntária, cooperativa, não o faria. Contudo, não se pode dizer que há um espírito de cooperação presente no relacionamento. Pelo contrário, o que impera e impulsiona a divulgação de dados, muitas vezes considerados confidenciais, é o poder e não o desejo de cooperar.

Por isso, Kajüter e Kulmala (2005) sustentam que a divulgação forçada dos dados pode funcionar apenas no curto prazo. Isso faz sentido, pois é de se esperar que, na primeira oportunidade, aquele que se vê forçado a divulgar informações contra sua vontade romperá o relacionamento, migrando para uma outra rede de relacionamento menos tirana. Além disso, qual a garantia de que as informações divulgadas de forma forçada sejam confiáveis? Talvez seja por isso que Seal *et al.* (1999) afirmam que o uso da força para obter informações pode voltar-se contra aquele que tenta se beneficiar da assimetria de poder existente no relacionamento.

Além disso, forçar a divulgação de dados de custos seria possível apenas em relações diretas entre duas empresas onde uma dependa da outra. Em outras palavras, o uso da força não estenderia a prática da GCI para os fornecedores dos fornecedores, alcançando toda a rede. A 'cooperação' entre os membros da rede que, por sua vez está fortemente relacionada à confiança mútua, é muito mais eficaz do que o uso do poder, simplesmente (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

2.2.2.4 Benefícios mútuos

Evidências empíricas dão conta de que relacionamentos e parcerias sucumbem quando não se vislumbram benefícios mútuos adicionais por parte de seus integrantes. (por exemplo: DEKKER, 2003; KAJÜTER; KULMALA, 2005; KULMALA *et al.*, 2007). Isso faz todo sentido, pois qual a vantagem de se manter um relacionamento ou uma parceria que implique em esforços, investimentos, metas, tudo isso de forma conjunta, se não se vislumbrar nenhum benefício adicional advindo da parceria? Pior que isso, somente se, quando existentes, quando finalmente alcançados, esses benefícios adicionais não forem divididos de forma justa.

Divisão justa não significa, necessariamente, dividir os benefícios em partes iguais. Reconhece-se a dificuldade em estabelecer critérios prévios de divisão de benefícios, pois alguns deles podem surgir de forma, às vezes, inesperada. Segundo Souza (2008, p. 59), não há regra para a divisão dos benefícios. É necessário, portanto, discutir em conjunto a forma de divisão de cada benefício que se apresenta. Cada caso poderá exigir uma solução diferente e uma única regra poderia não funcionar.

Evidências empíricas obtidas nos estudos de Dekker (2003) e Kajüter e Kulmala (2005) apontam diversas possibilidades para a divisão dos benefícios:

- a) Divisão de ganhos em partes iguais;
- b) Divisão de ganhos proporcional aos investimentos e custos suportados pelas partes individualmente;
- c) Usufruto apenas do fornecedor, mediante compromisso de não aumentar preços por certo tempo;
- d) Usufruto apenas do comprador, ficando o fornecedor no direito de se utilizar dos métodos e das técnicas aperfeiçoadas na parceria em suas relações com outros clientes;
- e) Investimentos e custos suportados pelo fornecedor e repasse ao comprador com aumento no preço de venda;
- f) Investimentos e custos suportados pelo comprador com diminuição do preço por parte do fornecedor.

Uma coisa é certa quando se trata da partilha dos benefícios - o comportamento oportunista por uma das partes é inaceitável, seja qual for o tipo e a finalidade da parceria (DEKKER, 2003, KAJÜTER; KULMALA, 2005). Por isso, o vislumbre de benefícios adicionais e a

divisão justa desses benefícios contribuem para a estabilidade no relacionamento, estimulam a cooperação entre as partes e geram um ambiente de confiança mútua.

2.2.2.5 Confiança mútua

A confiança é a base, é o principal fundamento da GCI (COOPER; SLAGMULDER, 1999; KAJÜTER; KULMALA, 2005; SOUZA, 2008). Para Souza (2008, p.56), o grau de confiança entre as organizações é determinado pela capacidade que elas têm de prever o comportamento umas das outras. A incerteza quanto ao comportamento do parceiro ou o temor de que ele possa agir de forma oportunista têm sido estudados, principalmente, sob a perspectiva da Economia dos Custos de Transação (GULATI; SINGH, 1998; DEKKER, 2003). É uma realidade o fato de que a incerteza comportamental gera custos de transação (WILLIAMSON, 1985). De forma resumida, os custos de transação são custos para se certificar de que a outra parte está agindo conforme o esperado; são basicamente custos de controle. Espera-se que eles diminuam à medida que o nível de confiança mútua aumente.

Evidências empíricas, tais como as encontradas na pesquisa de Kajüter e Kulmala (2005), demonstram que operações mal sucedidas no passado, entre empresas, afetaram a confiança mútua e contribuíram para o fracasso na tentativa de se adotar a GCI nas redes que foram objeto de estudo. Nisso, Souza (2008, p. 56) contribui ao afirmar que, quanto mais informações corretas ocorrem em um relacionamento, melhor se forma um conceito positivo dele, aumentando-se, assim, o nível de confiança.

Contudo, embora seja importante, fundamental em um relacionamento, a confiança no parceiro não é tudo. Confiança por si só não é suficiente, antes é necessário elaborar acordos ou contratos formais que cerquem as partes com garantias. Assim como no seu âmbito interno, as organizações não podem depender unicamente da confiança em seus funcionários, antes necessitam criar controles internos para garantir a salvaguarda de seus ativos e interesses, nas parcerias que se estabelecem nas relações interorganizacionais o mesmo cuidado deve ser observado.

Dekker (2003, p. 9) sugere alguns tipos de acordos formais que podem ser firmados entre as partes e argumenta que esses acordos, além de oferecer garantias às partes, também podem promover a confiança no relacionamento ao longo do tempo:

- acordo de sigilo ou confidencialidade em relação às informações compartilhadas
Esse tipo de acordo garantirá que as informações não estarão disponíveis ou serão divulgadas sem autorização das partes. É a garantia do resguardo das informações.
- acordo estabelecendo a quantidade de transações e a duração do relacionamento
Esse tipo de acordo pode prever a quantidade de operações que serão realizadas. Além disso, pode-se também estabelecer um prazo para duração da parceria. Durante o período de vigência do contrato, as partes estariam comprometidas umas com as outras.
- acordo sobre investimentos conjuntos em equipamentos
Esse tipo de contrato poderia estabelecer critérios quanto à participação de cada parte no momento de se fazer investimentos conjuntos. Por força contratual, cada parte deveria responder por determinado tipo de recurso, podendo ser recurso material ou não. Uma parte pode entrar com recursos financeiros e a outra pode entrar com pessoal e tecnologia, por exemplo. O contrato deveria prever também o que fazer do investimento conjunto após o término da parceria.
- acordo sobre divisão de lucros e custos
Embora, conforme mencionado anteriormente, possa ser difícil ou até mesmo inapropriado criar uma única regra para se dividir benefícios ou lucros, pode-se estabelecer contratualmente que cada caso seria objeto de discussão e acordo entre as partes. O contrato poderia prever sanções para a parte que se apropriasse unilateralmente de benefícios advindos da parceria.

Quanto à divisão de custos entre as partes, parece ser mais objetiva sua previsão em contrato, uma vez que podem ser elaborados orçamentos conjuntos de custos que incorrerão na parceria.

- acordo que torne as organizações reféns umas das outras
Dekker (2003) não explica o que isso quer dizer, todavia imaginam-se contratos que estabeleçam compromissos, obrigações e penalidades entre as partes, de forma que

nenhuma delas possa, individualmente ou em grupo, abandonar a parceria sem ter que arcar com ônus financeiro ou moral.

Esclarece-se que os tipos de acordos citados neste tópico foram extraídos de Dekker (2003), mas os comentários sobre cada um deles são fruto da interpretação por parte do autor deste estudo. Dekker (2003) apenas cita, não comenta nem explica o conteúdo possível de cada tipo de acordo.

Todos esses tipos de acordos ou, até mesmo, outros não citados aqui, dependendo do seu teor, podem cercar as organizações de garantias mínimas dentro de uma parceria e, com o tempo, ir promovendo a confiança mútua entre as partes.

Quanto maior for o nível de confiança, mais favorável é a adoção da GCI. Fatores como interdependência, estabilidade no relacionamento, cooperação entre as partes e benefícios mútuos estão fortemente relacionados ao nível de confiança. Por isso, são considerados neste estudo como sendo os fundamentos da GCI.

2.2.3 Modelo Conceitual: dimensões da GCI

O modelo conceitual de GCI analisado neste tópico é proposto por Souza e Rocha (2009) após sistemática revisão da literatura acerca do tema. Não havia, até a realização do estudo de Souza (2008), um modelo conceitual de GCI estruturado ou bem definido. Souza (2008) perscrutou os principais estudos que tratam do assunto, extraindo ideias e contribuições de diversos autores (por exemplo: FINE, 1999; MOURITSEN *et al.*, 2001; DEKKER, 2003, 2004; KAJÜTER; KULMALA, 2005; ALMEIDA, 2006; COAD; CULLEN, 2006; COAD; SCAPENS, 2006; HOFFJAN; KRUSE, 2006; JABER *et al.*, 2006; AGUIAR *et al.*, 2008; KULMALA *et al.*, 2007).

Porém, os únicos autores que tentam modelar ou sistematizar um modelo conceitual de GCI são Cooper e Slagmulder (1999, 2003a, 2003b e 2004). Por essa razão, Souza (2008) os escolheu como base para iniciar a discussão do assunto, acrescentando ideias de outros autores já citados, até concluir com a proposição de um modelo conceitual para GCI.

Depois disso, Souza e Rocha (2009) publicaram um livro exclusivamente sobre GCI. Nesse livro, as ideias básicas do modelo de GCI, propostas no estudo de Souza (2008), foram mantidas, mas alguns conceitos e definições foram tratados com mais profundidade. Além disso, houve avanço principalmente no que se refere aos mecanismos de controle gerencial na cadeia, com a proposição dos “mecanismos incentivadores” da GCI, ausentes no estudo de 2008.

O modelo conceitual de GCI sugerido por Souza e Rocha (2009) se consubstancia em cinco dimensões: produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos. Todas essas dimensões, segundo os autores, estão relacionadas direta e especificamente com a rede ou cadeia de valor.

A Figura 2 representa o modelo conceitual de GCI, segundo Souza e Rocha (2009).

Figura 2: Representação do modelo conceitual de análise de aplicação da GCI

FONTE: Souza e Rocha (2009)

2.2.3.1 Dimensão do produto

Na dimensão produto, Souza e Rocha (2009) identificam dois fatores condicionantes da GCI: o nível de funcionalidade do produto e a margem de lucro.

Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 42), o nível de funcionalidade está relacionado à quantidade de especificações do produto. Quanto mais funcional for o produto, maior é o campo de possibilidades de gerenciamento além das fronteiras da organização, aumentando o leque de gestão de custos. O contrário também é verdadeiro.

Para exemplificar a ideia da funcionalidade, pode-se afirmar que um aparelho de telefonia celular é um produto altamente funcional. Alguns modelos, dentre outras coisas, além da função elementar de falar e ouvir, permitem, ainda, fotografar, filmar, enviar e receber mensagens de texto, ouvir músicas, navegar na internet, etc., etc. No outro extremo, como produto de baixa funcionalidade, pode-se citar o martelo, com apenas duas funções – fincar e retirar o prego. Qual desses dois produtos apresenta maior campo para análise e gestão de custos, inclusive em nível interorganizacional?

Por isso, quanto mais funcional for o produto, mais favorável será o ambiente para a adoção da GCI.¹¹

Com relação à margem de lucro, Souza (2008, p. 45) argumenta que a gestão de custos se torna crucial para produtos que tenham margem de lucro menor do que a margem objetivada, fixada pela empresa, como margem meta ou margem alvo. Em uma situação dessas, esforços devem ser dedicados para, no mínimo, manter a margem e impedir que se reduza mais ainda. O ideal, naturalmente, é encontrar alternativas para elevar a margem até que esta alcance o patamar desejado. Estendendo-se a análise dos custos para fora dos limites da empresa, aumenta-se o leque de possibilidades de gestão de custos. Pode ser que, em determinados casos, trabalhando de forma isolada, a empresa esgote todas as possibilidades de redução de custos e não consiga atingir o nível de custo necessário para se obter a margem esperada, sem afetar a qualidade do produto.

Não há nada que impeça a empresa de agir fortemente na gestão de seus custos mesmo que as margens sejam altas e superem, até mesmo, o limite mínimo desejado. A gestão de custos, aliás, deve ser uma constante nas organizações, independentemente dos seus níveis de margem de lucro – os custos precisam ser sempre monitorados. Entretanto, o fato de a

¹¹ O termo produto, neste estudo, é usado de forma genérica e pode designar tanto bens como serviços.

margem ser inferior ao mínimo desejado pode afetar os planos da organização no que se refere, por exemplo, à expansão dos negócios, investimentos em novas tecnologias, reposição de ativos permanentes e, até mesmo, remuneração dos acionistas. Dependendo da gravidade da situação, pode significar a descontinuidade dos negócios da empresa.

Por isso, a margem de lucro menor do que a planejada é um fator que impele as empresas a tomarem providências no sentido de reverter tal situação. Nesse caso, a GCI é recomendável por representar uma ampliação nos horizontes da análise de custos. Em outras palavras, o ambiente se torna mais favorável à adoção da GCI nos casos em que a lucratividade dos produtos estiver abaixo do esperado.

2.2.3.2 Dimensão dos componentes

O produto é composto por componentes. No caso dos serviços, talvez seja mais apropriado dizer que sejam compostos por atributos. Segundo Souza (2008), a empresa não precisa estender a GCI para o produto como um todo. A análise por componentes ou por atributos é uma importante etapa no processo de GCI, pois, no limite, pode-se optar por estender a análise para o âmbito interorganizacional focando apenas um ou alguns componentes ou atributos, dependendo do caso. Dois fatores relacionados aos componentes ou atributos poderão influenciar nessa decisão: o nível de restrição tecnológica e o índice de valor.

Com relação ao nível de restrição tecnológica, a empresa precisa decidir sobre qual tecnologia pode ser divulgada a terceiros e qual tecnologia deve ser mantida em segredo. Para Cooper e Slagmulder (1999, p 355), uma tecnologia é restrita quando é estratégica e crítica para o sucesso da organização. Nesse caso, a empresa pode decidir em não revelar informações que possam comprometer suas estratégias e, portanto, a análise de custos desse tipo de componente não deverá ser feita no âmbito interorganizacional.

Assim, o nível de restrição tecnológica dos componentes ou dos atributos de um produto pode influenciar a adoção da GCI. Componentes ou atributos com alto índice de restrição tecnológica, muito provavelmente, ficarão de fora da análise. Componentes ou atributos com baixo ou nenhum nível de restrição tecnológica são candidatos naturais à GCI. Além disso, pode-se, inclusive, decidir-se utilizar o fornecedor para a produção do componente, caso isso seja mais vantajoso para a empresa.

Entretanto, não basta apenas ter baixo ou nenhum nível de restrição tecnológica para ser objeto da GCI. O processo de GCI pode, em muitos casos, ser demorado e dispendioso, podendo envolver grande número de pessoas, além de recursos materiais significativos. Alguns componentes podem não possuir nenhuma restrição tecnológica, mas podem representar muito pouco, em termos relativos, no custo total do produto. Nesse caso, possíveis economias de custos alcançadas poderiam ser insignificantes, se comparadas ao custo para se obtê-las.

O problema poderia recair, então, em uma análise baseada na relação custo benefício. Do ponto de vista estritamente econômico, essa análise levaria em conta os benefícios econômicos obtidos com a GCI (aplicada ao componente) comparados com seus custos. Contudo, essa análise despreza, dentre outros fatores, por exemplo, a opinião do consumidor em relação à importância que este atribui à função proporcionada por aquele componente ou atributo. A análise da relação custo benefício pode e deve ser utilizada, mas ela não é suficiente em si mesma. A opinião do consumidor deve ser levada em conta.

Na maioria das vezes o consumidor desconhece as funções dos componentes do produto. Por exemplo, é possível que poucas pessoas saibam quantos componentes são necessários para que um aparelho celular envie e receba mensagens de texto. Porém, é provável que sejam capazes de expressar uma opinião sobre a importância de se receber e enviar mensagens de texto de onde quer que estejam.

Dentro da empresa, os engenheiros sabem relacionar os componentes de um produto com suas respectivas funções e, baseados no grau de importância dado pelo consumidor a cada função do produto, podem calcular, mesmo que por estimativa, o grau de importância dos componentes responsáveis pela função proporcionada.

A ideia que se discute aqui não é, simplesmente, comparar o benefício ou a economia alcançada com o custo de tê-la alcançado, e sim comparar a importância do componente, sob a ótica do consumidor, com o seu custo. O ideal é que o custo do componente seja inferior ao grau de importância que o consumidor lhe atribui, indicando que o benefício proporcionado ao consumidor é superior ao seu custo. Em linhas gerais, esse é o conceito de Índice de Valor,

sugerido por Souza (2008), como sendo um fator condicionante da GCI na dimensão dos componentes.¹²

De acordo com Csillag (1985, p. 63), o cálculo do Valor (V) de um produto deve contemplar sua função e seu respectivo custo, sendo expresso através da seguinte equação:

$$VALOR = \frac{FUNÇÃO}{CUSTO}$$

Adaptando-se a equação de Csillag (1985), para cálculo do Índice de Valor (IV) de um componente, deve-se estabelecer uma relação entre seu grau de importância¹³ e seu custo, podendo ser expresso da seguinte forma:

$$IV = \frac{GRAU DE IMPORTÂNCIA}{CUSTO}$$

Deduz-se, das equações, que o ponto ótimo da Engenharia do Valor para um produto ou componente é quando o resultado da divisão seja aproximadamente igual a um, alcançando-se, então, uma situação de equilíbrio entre as funções do produto/serviço e seu custo.

Pode-se verificar, pela interpretação das equações, que um aumento de valor não exige necessariamente redução de custos, uma vez que isso pode ser obtido com investimentos nas funções do produto, levando, conseqüentemente, a um aumento do seu grau de importância. Logo, o uso das técnicas da Engenharia do Valor não visa apenas a redução de custos – pode-se acrescentar valor para o cliente/consumidor. Nisso a Engenharia de Valor está fortemente ligada à GCI, pois, conforme já comentado, essa última também não visa apenas e tão somente a redução de custos.

¹² O Índice de Valor deriva de um conceito mais amplo, denominado Engenharia do Valor, criado por Lawrence Miles em 1947 (CSILLAG, 1985).

¹³ A importância das funções de determinados componentes ou atributos de um produto pode ser obtida, junto aos consumidores, por meio de uma pesquisa de *Marketing*.

No contexto da Gestão Estratégica de Custos, principalmente utilizando-se do Custeio Alvo, o cálculo do IV pode orientar o processo de gestão de custos (CAMACHO, 2004).¹⁴ Componentes com IV abaixo de 1 indicam que o custo do componente é maior do que seu grau de importância. Nesse caso, há uma necessidade mais urgente de gestão de custos.

Nos casos em que o IV do componente for superior a 1 (indicando que o grau de importância é superior ao custo) também se pode fazer redução de custos, mas corre-se o risco de afetar atributos altamente valorizados pelo consumidor. Essa é a razão para se ouvir a voz do consumidor no processo de gestão de custos.

Todavia, nem todos os componentes com IV inferior a 1 devem ser alvos de gestão de custos, principalmente em nível interorganizacional, pois pode ser que, apesar de possuírem IV inferior a 1, seus custos individuais, em relação ao custo total do produto, sejam irrelevantes. Em outras palavras, pode-se gastar muito tempo e dinheiro analisando componentes que, caso gerem alguma economia, essa seria insignificante em relação às metas de redução de custos. Percebe-se, então, que a análise baseada na relação custo benefício é complementar à análise a partir do Índice de Valor.

Isto posto, concorda-se com Souza (2008), na questão relacionada ao nível de restrição tecnológica como sendo um fator que pode favorecer ou inibir a GCI. Entretanto, quanto ao Índice de Valor do componente ou do atributo, entende-se que este seja muito mais um recurso importante para se definir prioridades na gestão de custos, do que propriamente um fator que favoreça ou iniba a GCI.

2.2.3.3 Dimensão dos níveis de relacionamento

Souza (2008, p. 59-62), baseado em Cooper e Slagmulder (1999), classifica os relacionamentos com os parceiros da cadeia de valor da seguinte forma: comum, auxiliar, principal e familiar.

¹⁴ Gestão Estratégica de Custos: trata-se de uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter vantagem competitiva sustentável (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 4).

Essa classificação objetiva identificar os relacionamentos mais favoráveis à adoção da GCI. A base para se fazer essa classificação são os fatores denominados neste estudo como sendo os fundamentos da GCI, a saber: interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança.

a) Fornecedor ou cliente comum

Segundo Souza (2008, p. 59), o fornecedor ou cliente classificado como comum é aquele com quem se tem a menor inter-relação. Conforme Cooper e Slagmulder (1999, p. 90), basicamente, existe apenas a negociação baseada no volume e na entrega do produto. Pouca ou nenhuma interação é realizada com esse tipo de relacionamento, principalmente em se tratando de gestão conjunta de custos.

Exemplificando, esse é o tipo de relacionamento que, em sendo fornecedor, oferece insumos simples e básicos, padronizados ou *commodities* (por exemplo: canetas, parafusos, minério de ferro e soja). Nesse tipo de relacionamento, normalmente, o preço do produto é o fator mais relevante na tomada de decisão (LOCKAMY; SMITH, 2000, p. 215).

Espera-se desse tipo de relacionamento o menor nível de interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança. Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 90), a inclusão desse tipo de parceiro na gestão de custos interorganizacionais é improvável, remota.

b) Fornecedor ou cliente auxiliar

O relacionamento tipificado como auxiliar tem nível de interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança maior do que o classificado como comum. Segundo Souza (2008, p. 60), o agente tipificado como auxiliar é, normalmente, introduzido pela empresa em seu rol de fornecedores ou clientes, depois de o produto ter sido projetado.

De acordo com Cooper e Slagmulder (1999, p. 90), nesse tipo de relacionamento há relativamente pouca necessidade de se desenvolver pesquisa extensiva e conjunta, pois a empresa, normalmente, fornece o desenho do produto e as instruções de como produzi-lo, sendo fornecedor, ou de como usá-lo, sendo cliente.

Para Souza (2008, p. 60), o principal papel desse tipo de agente, no caso de ser um fornecedor, é ser capaz de produzir os componentes exatamente como a empresa contratante os especificou.

Nesse tipo de parceria, o nível de interação entre as partes, apesar de ser baixo, é um pouco maior do que ocorre com o parceiro do tipo comum. Nesse caso, a adoção da GCI começa a se tornar possível.

c) Parceiro principal

Segundo Souza (2008, p. 60-61), o parceiro classificado como principal tem nível de interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança maior do que o agente do tipo auxiliar. Nesse tipo de relação o parceiro trabalha conjuntamente com a empresa em bases regulares, sendo envolvido no processo de projeto e criação do produto.

Esse tipo de parceiro tem um conhecimento especializado, podendo contribuir para o desenvolvimento do produto (COOPER; SLAGMULDER, 1999, p. 91). Normalmente, a empresa já tem as especificações do produto desenhado. Porém, envolve esse tipo de parceiro para planejar e estabelecer os detalhes do projeto (SOUZA, 2008, p. 61).

O relacionamento classificado como ‘principal’, normalmente, tem uma característica de longo prazo, sendo amparados por contratos formais, o que contribui para reduzir as incertezas quanto ao comportamento da outra parte. Um relacionamento de longo prazo, além de contribuir para a redução dos custos de transação, favorece a troca de informações entre as partes, seja para desenvolver técnicas como *just in time*, seja para redução do nível de estoques, por exemplo.

Nesse nível de relacionamento os parceiros são próximos o suficiente para permitirem esforços conjuntos, simplificando operações na cadeia (LOCKAMY; SMITH, 2000, p. 215). Para Souza (2008, p. 61), a gestão de custos interorganizacionais entre parceiros desse tipo é provável.

d) Parceiro familiar

Nesse tipo de parceria, percebe-se o maior nível de interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança. Juntamente com a empresa, o parceiro tipificado como familiar se responsabiliza pelo projeto do produto ou do componente (KAJÜTER; KULMALA, 2005, p. 186). Segundo Souza (2008, p. 61), normalmente um alto grau de autonomia é delegado a ele; trabalha como se fosse parte do time da empresa e, muitas vezes, chega a ter o próprio crachá dela.

Uma característica marcante nesse tipo de relacionamento é o tempo de duração da relação. Esse tipo de parceiro, normalmente, está se relacionando com a empresa há bastante tempo, permitindo que se obtenha informações suficientes sobre ele (MOURITSEN *et al.*, 2001, p. 122).

Para Cooper e Slagmulder (1999, p. 91), esse tipo de parceiro desenvolve pesquisa extensiva, sendo envolvido desde o primeiro estágio do ciclo de vida do produto. Também são esperadas dele novas soluções de tecnologias. Esse tipo de parceria atinge o maior nível de relacionamento (LOCKAMY; SMITH, 2000, p. 215).

Para esse tipo de relacionamento, segundo Souza (2008, p. 62), a GCI é completamente favorável.

2.2.3.4 Dimensão dos tipos de cadeia

Souza (2008) considera o tipo de cadeia na qual a organização está inserida como sendo um fator que pode favorecer ou inibir a GCI. Essa tipificação da cadeia leva em conta a questão da distribuição do poder entre os agentes econômicos que dela fazem parte. Num extremo, quando o poder está centrado em uma única organização da cadeia, esta cadeia é tipificada por Souza (2008) como tirana ou hierárquica, conforme denominam Kajüter e Kulmala (2005). Se o poder for compartilhado entre umas poucas organizações, a cadeia é tipificada como oligarca. No outro extremo da ‘tábua’ de classificação, quando o poder é compartilhado igualmente entre todos os membros da cadeia, esta é tipificada como democracia. Cada um desses tipos de cadeias foram discutidos anteriormente, de forma pormenorizada, no tópico 2.1.3.

Parece que, com base nos estudos de Cooper e Slagmulder (2003a) e Souza e Rocha (2009), quanto maior for a assimetria de poder entre os membros da cadeia, mais favorável será a adoção da GCI na cadeia. Isso porque, segundo esses autores, a empresa detentora do poder pode usar sua força e influência para fazer com que as demais participem do processo de GCI.

Seal *et al.* (1999) e Kajüter e Kulmala (2005) advertem, no entanto, que o poder da empresa deveria ser usado para promover um ambiente favorável ao processo de GCI, não fazendo uso do poder econômico ou de outra natureza para obter informações que, de forma cooperativa, os demais integrantes da cadeia não queiram divulgar.¹⁵ Kajüter e Kulmala (2005) sugerem que as empresas líderes deveriam usar o poder que possuem para promover um espírito de cooperação na rede.

Nesse sentido, com as ressalvas relativas ao uso do poder e da força, concorda-se com Cooper e Slagmulder (2003a) e Souza e Rocha (2009) e admite-se que, em cadeias tipificadas como hierárquicas, a GCI tem maiores chances de prosperar.

2.2.3.5 Dimensão dos mecanismos

Mouritsen *et al.* (2001), Kajüter e Kulmala (2005) e Souza e Rocha (2009) sugerem o uso de mecanismos gerenciais para sustentar as atividades da GCI. Souza e Rocha (2009, p. 94-101) consideram que a existência ou não desses mecanismos ou instrumentos gerenciais podem favorecer ou inibir a GCI e os classificam como: mecanismos disciplinadores, mecanismos capacitores e mecanismos incentivadores.

a) Mecanismos disciplinadores

Para Souza e Rocha (2009, p. 96), “[...] mecanismos disciplinadores são instrumentos gerenciais que regram, adestram, desenvolvem metodicamente, criam obrigações que conduzem e regem o relacionamento entre duas ou mais organizações de um segmento da cadeia de valor.”

¹⁵ A dependência econômica não é a única fonte de poder que uma organização pode ter. Tecnologia restrita e conhecimento especializado, por exemplo, também podem ser considerados fontes de poder.

Não se trata apenas de mecanismos voltados à aplicação de penalidades. Muito mais do que isso, esses mecanismos têm como finalidade prevenir, evitar ou conter a ilegalidade, o abuso, os desvios de conduta, as transgressões às regras estipuladas, evitando-se, assim, as penalidades.

Como exemplo de mecanismos disciplinadores, Souza e Rocha (2009, p. 97) sugerem: Custeio Alvo, protocolos de redes, acordo de sigilo ou confidencialidade em relação às informações compartilhadas, orçamentos interorganizacionais, etc.¹⁶

b) Mecanismos capacitores

Segundo Souza e Rocha (2009, p. 97), mecanismos capacitores são assim chamados porque fornecem capacitação e desenvolvem competências entre os membros da rede, com o objetivo de sanar dificuldades inerentes ao processo de GCI.

A principal finalidade dos mecanismos capacitores é prover as organizações, membros de uma rede, de instrumentos que as ajudem a conceber, desenvolver e implementar maneiras de conciliar suas habilidades e coordenar seus esforços, de modo a alcançarem coletivamente suas metas de gerenciamento de custos (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 169).

São exemplos de mecanismos capacitores: Gestão Baseada em Atividades (ABM), Engenharia do Valor (EV), comércio eletrônico, abertura de livros, troca eletrônica de dados, treinamentos interorganizacionais, etc.

Apesar de não tipificados explicitamente como sendo mecanismos capacitores, Kajüter e Kulmala (2005, p. 199) citam outros mecanismos capazes de oferecer suporte à prática da GCI:

- a. composição de equipe com objetivo específico de gestão conjunta de custos com membros de todas as empresas participantes do processo;

¹⁶ De forma resumida Custeio Alvo é o processo que leva em conta o preço de mercado e a margem objetivada para, então, chegar ao custo máximo admissível para o produto ou serviço.

- b. elaboração de um fluxo de bens e serviços que contemple a rede objeto de análise (*value chain flow chart*) e identifique os custos incorridos (recursos consumidos) em cada etapa desse fluxo;
- c. elaboração de planilhas padronizadas (*worksheets*) discriminando custos de produção e *overhead* em cada estágio da cadeia.¹⁷

c) Mecanismos incentivadores

Para o bom funcionamento da GCI, os ganhos proporcionados devem ser compartilhados de maneira adequada entre as empresas da cadeia, envolvidas no processo (SOUZA; ROCHA 2009, p. 170). Os mecanismos incentivadores são assim chamados, pois sua existência pode contribuir para uma divisão dos benefícios que se aproxime o máximo possível daquilo que possa ser considerado justo para todos e, assim, favorecer (incentivar) a continuidade da parceria.

A expressão ‘mecanismos incentivadores’, ausente em Souza (2008), foi cunhada e apresentada somente em Souza e Rocha (2009). Não que Souza (2008) não tenha discutido o problema da divisão dos ganhos; ele o fez sim, em dois momentos distintos: o primeiro ao abordar o assunto ‘abertura de livros’, o segundo, quando discutiu os ‘níveis dos relacionamentos’ na cadeia. Em Souza e Rocha (2009), o assunto é novamente abordado, porém, desta vez, os autores procuram dar mais destaque à questão conferindo-lhe o ‘*status*’ de mecanismo ou instrumento ou artefato gerencial que pode incentivar a GCI.

Enquanto Souza e Rocha (2009) consideram a questão de compartilhar os ganhos, entre as empresas envolvidas no processo, como sendo um mecanismo incentivador, nesta tese, essa mesma questão é considerada um ‘fundamento’ da GCI (vide tópico 2.2.2.4). Naturalmente, uma coisa não exclui a outra, já que um mecanismo incentivador pode ser considerado um fundamento da GCI e vice-versa. Seja como for, ‘mecanismo incentivador’ ou ‘fundamento’, acredita-se que a divisão justa de ganhos é um fator crucial na manutenção de um relacionamento interorganizacional.

¹⁷ *Overhead*: são todos os custos de uma organização, exceto os diretos do processamento de seus produtos fim, e os encargos financeiros.

Como a questão dos benefícios mútuos foi abordada neste estudo no tópico 2.2.2.4, seria repetitivo demais tratar novamente de tais mecanismos ou acordos que podem ser utilizados pelas partes, para suportar uma justa divisão de ganhos. Basta ao leitor voltar algumas páginas.

2.3 Teoria da Contingência

Para Kuhn (1970), a pesquisa científica ocorre dentro do quadro de referência de um paradigma. Kuhn argumenta que existem paradigmas que dominam o conhecimento científico de certa época, que orientam os discursos teóricos neste ou naquele sentido. Esses paradigmas perduram até que ocorra uma ‘revolução científica’, quando um paradigma cede lugar a um novo paradigma. Isto é, há uma ruptura das concepções de mundo, de uma teoria para outra. Segundo Donaldson (1999, p. 105), o estudo da estrutura organizacional testemunhou uma mudança de paradigma quando a Escola Clássica da Administração foi suplantada pelo novo paradigma da Teoria da Contingência.

A interpretação dos achados desta pesquisa se dá sob a perspectiva da Teoria da Contingência, e este tópico tem por objetivo discorrer sobre essa teoria, dando prioridade a seus aspectos mais relevantes.

A Teoria da Contingência tem sua gênese nos trabalhos de Burns e Stalker (1961) e Chandler (1962), que pesquisaram o impacto do ambiente e da estratégia na estrutura organizacional. A partir desses estudos, um grande número de pesquisas na área da contabilidade, com abordagem contingencial, foi produzido.

Não é uma teoria muito recente, como se pode notar. A literatura das áreas da contabilidade e da administração é abundante em trabalhos que descrevem a origem e o desenvolvimento dessa teoria (DONALDSON, 1999; MORGAN, 2007; GUERRA, 2007; ESPEJO, 2008; SILVA, 2008; entre outros). Sobretudo os trabalhos de Guerra (2007) e Espejo (2008) dedicam considerável esforço no sentido de relatar, cronologicamente, desde a sua origem, as principais pesquisas que foram feitas nas áreas da administração e da contabilidade, sob a perspectiva da Teoria da Contingência, demonstrando que os estudos (e a Teoria) foram evoluindo gradativamente, com o passar do tempo.

Por essa razão, neste estudo, evita-se abordar a evolução histórica da Teoria da Contingência, com o detalhamento que Guerra (2007) e Espejo (2008) deram. Fazer o mesmo aqui seria repetitivo e desnecessário. Claro que, para facilitar o entendimento do leitor menos afeito com o assunto, discorrer, mesmo que brevemente, sobre a origem e o desenvolvimento da teoria é importante e isso é feito logo na sequência deste tópico. A ênfase, contudo, recai sobre aspectos considerados mais relevantes e essenciais da referida teoria, levando-se em conta os objetivos deste estudo.

2.3.1 Desenvolvimento da Teoria da Contingência na área contábil

Não há uma estrutura organizacional única capaz de funcionar de forma indistinta em toda e qualquer organização (DONALDSON, 1999). Organizações são sistemas abertos que necessitam de cuidadosa administração para satisfazer e equilibrar necessidades internas, assim como adaptar-se às circunstâncias ambientais. A melhor forma de administrar depende do tipo de tarefa e do ambiente dentro do qual se está operando (MORGAN, 2007). Essas ideias gerais formam a base da Teoria da Contingência.

Ao contrário do apregoado pela Teoria Clássica da administração, não existe um modelo de administração absoluto, que possa ser utilizado em todas as situações. O que fazer, depende das variáveis do ambiente que ‘determinarão’ quais decisões deverão ser tomadas pela organização.

No processo de organizar, várias escolhas precisam ser feitas e a organização eficaz depende de se encontrar o equilíbrio ou a compatibilidade entre estratégia, estrutura, tecnologia, envolvimento e necessidades das pessoas, bem como do ambiente externo – essa, segundo Morgan (2007, p. 56), é a essência da Teoria da Contingência.

A máxima da Teoria da Contingência é não haver uma melhor forma de administrar (*the best way*), uma vez que a organização precisa estar sempre se adaptando às mudanças ambientais. Isso se deve ao fato de a empresa ser considerada um sistema aberto que revela constante e intensa interação entre seus elementos organizacionais. Essa interação se dá tanto com o ambiente, cujas variações serão determinantes para a definição da ‘estrutura organizacional’, quanto entre seus elementos internos – a relação entre diferentes departamentos, entre

indivíduos dentro da organização e entre indivíduo e empresa (RIBEIRO, 2003, p.143). Em linhas gerais, a Teoria da Contingência considera tudo relativo.

Pesquisas mais recentes na área da contabilidade, com abordagem contingencial, têm se ocupado em compreender como o Sistema de Informações Gerenciais (SIG) pode ser moldado diante dos diferentes fatores contingenciais endógenos e exógenos à empresa. Fatores contingenciais como ‘ambiente’, ‘tecnologia’, ‘estratégia’, ‘tamanho’, ‘estrutura organizacional’, dentre outros, têm sido utilizados nesses estudos para explicar o perfil do SIG. O ‘desempenho’ das organizações está presente na estrutura da Teoria da Contingência e também tem sido objeto de estudos contemporâneos, considerando a melhor conjugação possível entre fatores contingenciais e o SIG.

Entender ou compreender os fatores que influenciam a formação do SIG, assim como o modo como estes podem impactar o desempenho da organização, representou um salto nas pesquisas orientadas pela Teoria da Contingência na área contábil. Os estudos iniciais, contudo, tinham pretensões mais modestas. Ainda não se sabia ao certo nem mesmo como a ‘estrutura organizacional’ era moldada. Quais variáveis causariam impacto na estrutura organizacional das empresas era uma questão ainda sem resposta. Essa foi a inspiração para o estudo seminal de Burns e Stalker (1961).

Motivados, portanto, em compreender como a ‘estrutura organizacional’ era formada, Burns e Stalker (1961) analisaram o efeito do ‘ambiente’ sobre a estrutura das empresas. Esses pesquisadores concluíram que o ambiente impacta a estrutura organizacional. Segundo os resultados da pesquisa, empresas operando em ambientes mais estáveis apresentavam maior grau de especialização de tarefas, os controles eram mais formais e centralizados e a estrutura era mais verticalizada (hierarquização). Já em empresas situadas em ambientes mais instáveis ocorria o oposto – havia baixo grau de especialização de tarefas, os controles eram mais informais, a estrutura era mais horizontalizada e havia maior delegação de tarefas. A essas duas formas de estrutura, Burns e Stalker denominaram mecanicista e orgânica (Quadro 5).

Quadro 5: Relacionamento entre Ambiente e Estrutura Organizacional e suas características

Variável independente	Variável dependente	Características
AMBIENTE	ESTRUTURA	
ESTÁVEL	MECANICISTA	Alto grau de especialização de tarefas, Estrutura mais verticalizada (hierarquização), centralização e formalização de controles.
INSTÁVEL	ORGÂNICA	Baixo grau de especialização de tarefas, Estrutura mais horizontalizada, maior delegação de tarefas, controles mais informais.

FONTE: Burns e Stalker (1961)

As pesquisas com abordagem contingencial posteriores ao estudo de Burns e Stalker, pelo menos até o início dos anos 1970, utilizavam, predominantemente, o ‘ambiente’ e a ‘tecnologia’ como variáveis independentes e a estrutura organizacional como dependente. Em outras palavras, os estudos iniciais se ocupavam em entender as implicações dessas duas variáveis contingenciais na ‘estrutura organizacional’. Nessa mesma época, uma variante da Teoria da Contingência focalizou as implicações da ‘estratégia’ como contingente para a estrutura organizacional das empresas (CHANDLER, 1962). O controle gerencial ou o SIG eram ignorados nesses primeiros estudos.

A partir de 1970 começa a mudar o foco das pesquisas. Os estudos deixam de focar a ‘estrutura organizacional’ e passam a se preocupar com o Sistema de Informações Gerenciais. A variável ‘estrutura organizacional’, que outrora fora vista como variável dependente, passou a ser considerada interveniente que, conjuntamente com as demais (ambiente, tecnologia, estratégia, tamanho, etc.), é capaz de influenciar a ‘nova’ variável dependente – o Sistema de Informações Gerenciais.

Nos anos 1980, os estudos passam a focar o desempenho organizacional. De modo análogo ao que ocorreu com os estudos que focavam a estrutura organizacional, o SIG (antes uma variável dependente) também se torna uma variável interveniente que, em conjunto com várias outras (ambiente, tecnologia, estratégia, tamanho, estrutura, atributos do SIG, etc.), tentam explicar o desempenho da organização. O desempenho organizacional, nas pesquisas com abordagem contingencial, passa a ficar subentendido no modelo. A ideia central da Teoria da Contingência é que há uma adequação entre a ‘estrutura organizacional’ e a ‘contingência organizacional’ que afeta o ‘desempenho organizacional’ (DONALDSON, 1999, p. 122).

O Quadro 6 tem como objetivo sintetizar e, principalmente, demonstrar a evolução das pesquisas que utilizaram variáveis contingenciais no período de 1961 a 2008.¹⁸

Quadro 6: Pesquisas com abordagem contingencial e variáveis utilizadas – período de 1961 a 2008

Autores	Variáveis dependentes	Variáveis independentes
Burns & Stalker (1961)	Estrutura organizacional	Ambiente
Chandler (1962)	Estrutura organizacional	Estratégia
Woodward (1965)	Estrutura organizacional	Tecnologia
Lawrence & Lorsch (1967)	Estrutura organizacional em termos de diferenciação e integração	Ambiente
Khandwalla (1972)	Controles gerenciais: Custeio-Padrão, Auditoria Interna, Taxa Interna de Retorno (TIR) e Valor presente na avaliação de investimentos.	Variáveis ambientais: competitividade de preço; competitividade mercadológica (promoção e distribuição), competitividade em qualidade e variedade de produtos.
Perrow (1972)	Estrutura organizacional	Ambiente (órgãos regulatórios) e tecnologia (artesanal, rotineira, não-rotineira e tecnologia de engenharia).
Galbraith (1973)	Sistema de Informações Gerenciais	Incerteza das tarefas
Bruns & Waterhouse (1975) apud Otley (1980)	Controles orçamentários	Contexto organizacional (origem, tamanho, tecnologia) e Estrutura organizacional (centralização, autonomia e níveis de estruturação das atividades)
Thompson (1976)	Estrutura organizacional	Ambiente e tecnologia
Gordon & Miller (1976)	Sistema de Informações Contábeis	Ambiente externo, estrutura organizacional, estilo de tomada de decisões.
Hayes (1977)	Desempenho das unidades de negócios	Ambiente, Interdependência entre departamentos, fatores internos (natureza da tarefa, tipo de pessoas, relacionamento interpessoal e habilidade de mensurar e quantificar funções) e orçamento empresarial.
Waterhouse & Tiessen (1978)*	Estrutura organizacional	Ambiente e Tecnologia
Waterhouse & Tiessen (1978)*	Sistema de Contabilidade Gerencial	Estrutura organizacional
Milles & Snow (1978)	Sistema de Contabilidade Gerencial	Estratégia
Merchant (1984)	Formalização do uso do orçamento	Porte, diversidade da organização e grau de automação do processo produtivo.
Gordon & Narayanan (1984)	Estrutura organizacional e Sistemas de informações	Ambiente (incerteza ambiental percebida)
Chenhall e Morris (1986)	Design do Sistema de Contabilidade Gerencial	Ambiente (incerteza ambiental percebida), descentralização, interdependência organizacional.

(Continua)

¹⁸ Essa lista não é exaustiva. Pesquisas importantes sobre o tema, estabelecendo relações entre variáveis contingenciais, podem ter sido omitidas. Também não se pode afirmar, sem expressar juízo de valor, que são as ‘principais’ pesquisas já realizadas sobre o tema. O objetivo desse quadro é muito mais demonstrar a **evolução das pesquisas** ao longo do tempo do que fazer um inventário completo daquilo que já foi pesquisado sobre o tema.

(Conclusão)

Chenhall & Langfield-Smith (1998)	Performance organizacional	Prioridades estratégicas, técnicas gerenciais, práticas de contabilidade gerencial
Hoque & James (2000)	Desempenho organizacional	Estágio do ciclo de vida do produto, posição de mercado e uso do <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)
Hadma & Lääts (2002)	Práticas contábeis gerenciais: gerenciamento de custos, orçamento, controle, etc.	Fatores externos: ambiente de negócios, ambiente contábil; Fatores internos: aspectos organizacionais, tecnologia, estratégia.
Baines & Langfield-Smith (2003)	Desempenho organizacional	Ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura organizacional, práticas de contabilidade gerencial avançadas, informações contábeis gerenciais não financeiras.
Chenhall (2003)	Sistema de controle gerencial	Estratégia, estrutura organizacional e ambiente
Pizzini (2006)	Performance financeira	Crença dos administradores sobre a relevância e utilidade dos dados de custos, <i>design</i> do sistema de custos.
Guerra (2007)	Desempenho organizacional	Atributos do Sistema de Informações Gerenciais (SIG), ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia.
Hyvönen (2008)	Desempenho organizacional	Contabilidade gerencial, sistemas de controle, estratégia, tecnologia de informação e tecnologia de manufatura.
Espejo (2008)	Desempenho organizacional	Incerteza ambiental percebida, tecnologia, estrutura, estratégia, porte organizacional

(*) são um único estudo: primeiramente os autores relacionaram o ambiente e tecnologia com a estrutura organizacional e, depois, esta última com o Sistema de Contabilidade Gerencial.

2.3.2 Estrutura da Teoria da Contingência

Considerando-se as variáveis estudadas até então, uma estrutura básica da Teoria da Contingência é representada na Figura 3.

Figura 3: Estrutura convencional da Teoria da Contingência

FONTE: Anderson e Lanen, 1999, p. 380 (tradução livre)

Fatores ambientais exógenos e fatores endógenos específicos da empresa influenciam nas práticas de contabilidade gerencial, tais como planejamento e controle, mensuração e avaliação de desempenho e gestão de custos. Nessa estrutura básica da Teoria da Contingência, as práticas de contabilidade gerencial estão inclusas na ‘estrutura organizacional’ (por exemplo: LAWRENCE; LORSCH, 1967; BRUNS; WATERHOUSE, 1975 apud OTLEY, 1980 e HAYES, 1977). A ‘estratégia’ e a ‘estrutura’ são entendidas como respostas aos fatores exógenos (ambientais) (por exemplo: CHANDLER, 1962; WOODWARD, 1965; PERROW, 1972 e LAWRENCE; LORSCH, 1967).

A relação entre a ‘estratégia’ da empresa e as práticas de contabilidade gerencial tem sido explorada em vários estudos (por exemplo: SIMONS, 1987; GOVINDARAJAN; GUPTA, 1985; GOVINDARAJAN, 1988; GOVINDARAJAN; FISHER, 1990 e DENT, 1990). Outros fatores endógenos que também têm sido considerados como causadores de impacto na adoção de práticas gerenciais são a ‘tecnologia’ (WATERHOUSE; TIESSEN, 1978; GINZBERG, 1980) e a ‘cultura organizacional’ (THOMAS, 1989; O’CONNOR, 1995).

2.3.3 Teoria da Contingência e o desempenho organizacional

A proposta da Teoria da Contingência é que, para cada conjunto de fatores contingenciais e organizacionais, haverá um sistema de contabilidade adequado que, se estiverem corretamente

ajustados, contribuirão para o desempenho da empresa. Coerentemente com a ideia central da teoria (*the best way*), não se pode dizer, contudo, que dado este ou aquele conjunto de contingências, o sistema de contabilidade mais adequado será sempre aquele (GUERRA, 2007, p. 58).

Também não se pode afirmar que basta à organização encontrar o ajuste entre as contingências e o *design* organizacional, para garantir um melhor desempenho que o de seus concorrentes (GUERRA, 2007, p. 72). Apesar de contribuir com o desempenho, o grau de ajuste entre os fatores contingenciais não é a condição suficiente para tal. Outras variáveis poderão influenciar o desempenho de formas distintas e em diferentes proporções, conforme representado na Figura 3. Em outras palavras, não há como isolar e analisar somente o efeito das variáveis estudadas sobre o desempenho.

Apesar disso, a não inclusão da variável ‘desempenho’ nas pesquisas com abordagem contingencial tem sido criticada. Otley (1980) faz essa crítica depois de analisar diversos estudos com foco na contabilidade gerencial, baseados na Teoria da Contingência. Segundo ele, a eficácia organizacional é uma parte vital para o projeto do sistema de contabilidade gerencial e deveria ser explicitamente contemplada nos estudos.

Langfield-Smith (1997) reforça a importância de se usar um constructo que contemple a eficiência ou desempenho, mas que, no entanto, seja concebido a partir de um ajuste ou encaixe entre variáveis contingenciais e o Sistema de Informações Gerenciais.

A ideia de que tudo parece depender de alguma coisa, tudo é relativo, implica, portanto, um desafio para a pesquisa na contabilidade gerencial – encontrar o equilíbrio, a adequação, o melhor ajuste entre as variáveis contextuais e organizacionais. Neste sentido, Drazin e Van De Ven (1985) contribuem com ‘formas’ de ajuste ou adequação entre variáveis contingenciais e desempenho, na Teoria da Contingência.

Segundo Drazin e Van De Ven (1985, p. 515), “O conceito chave em uma proposição contingencial é a adequação, e a definição de adequação adotada é central para o

desenvolvimento da teoria, para a coleta de dados e para a análise estatística da proposição.”¹⁹ Em seu estudo, os autores sugerem três diferentes formas de ajuste ou adequação: método de seleção, método de interação e método de sistemas.

No método de seleção, o ajuste ou a adequação contingencial é definida como a congruência entre contingências externas e a estrutura organizacional, sem avaliar o impacto sobre o desempenho. Em outras palavras, pesquisas classificadas como de seleção têm, como pretensão única, relacionar fatores contingenciais, tais como ambiente e estrutura organizacional, sem se preocupar se esse relacionamento afeta ou não o desempenho. Outra forma de pesquisa classificada como de seleção é aquela que relaciona fatores contingenciais com aspectos do Sistema de Controle Gerencial, como estratégia e adoção de *Balanced Scorecard*, por exemplo (ESPEJO, 2008, p. 32).

No método de interação, o ajuste ou a adequação contingencial é definida como a interação entre pares de contingências externas e fatores organizacionais que terminam por afetar o desempenho. Já no método de sistemas, o ajuste ou a adequação contingencial é definida como a consistência interna de múltiplas contingências e múltiplos fatores organizacionais que afetam o desempenho. Portanto, o fator desempenho somente é contemplado nas pesquisas caracterizadas como de interação e de sistemas.

Dado os objetivos e as particularidades de seus estudos, Guerra (2007) e Espejo (2008) utilizaram-se do método de sistemas. O uso de múltiplas variáveis e a presença explícita do fator desempenho em seus estudos acabaram por determinar o método a ser utilizado.

Neste estudo, embora um número significativo de variáveis sejam investigadas, o fator desempenho não faz parte do escopo. Tampouco o SIG é avaliado sob o ponto de vista de sua adequação ou não, dado o conjunto de contingências presentes. Apenas e tão somente buscar-se-á investigar se, dado um conjunto de variáveis contingenciais, existem evidências do uso de determinado artefato gerencial, no caso a GCI.

¹⁹ “The key concept in a contingent proposition is fit, and the definition of fit that is adopted is central to the development to the theory, to the collection of data, and to the statistical analysis of the proposition.” Em inglês no original - Tradução livre do autor.

2.3.4 Fatores contingenciais impactam o Sistema de Informações Gerenciais (SIG)

Chenhall (2003) menciona o fato de que, em muitos casos, os termos ‘contabilidade gerencial’, ‘sistema de contabilidade gerencial’, ‘sistema de controle gerencial’ e ‘controles organizacionais’ são usados de forma indistinta. O próprio Chenhall (2003) faz distinção entre os termos e expõe suas diferenças. Contudo, sem querer reduzir o problema a uma mera questão terminológica, esses termos não serão especificados neste estudo. A primeira razão é que parece não haver muito consenso a esse respeito, haja vista a diversidade de formas com que esses termos têm sido utilizados. Outra razão importante é que seria uma tarefa árdua especificar, por exemplo, onde termina um ‘sistema de contabilidade gerencial’ e onde começa um ‘sistema de controle gerencial’. Em outras palavras, é difícil definir as fronteiras de cada termo (GUERRA, 2007).

Por último, as diferenças de cada termo, se é que elas existem, não prejudicam nem favorecem o alcance dos objetivos deste estudo. Mais importante que isso é o impacto que os fatores contingenciais causam na ‘estrutura organizacional’ que, conforme Anderson e Lanen (1999), inclui as práticas de contabilidade gerencial (Figura 3) – essa é a essência. Portanto, sem se preocupar com a questão terminológica, neste estudo, utiliza-se o termo SIG para fazer referência aos artefatos que compõem o sistema responsável por gerar informações para tomada de decisões gerenciais.

Uma questão relevante e que merece alguma reflexão está relacionada à concepção teórica utilizada nas pesquisas contábeis. Nesse sentido, a pesquisa na área contábil tem progredido, principalmente, alicerçada em trabalhos anteriores. Theóphilo (2004) realizou uma análise crítico-epistemológica da produção científica brasileira, na área da contabilidade, no período de 1994 a 2003. Em que pese uma série de problemas encontrados nos trabalhos, objeto da análise, Theóphilo (2004, p. 83) constatou uma evolução na qualidade destes. No tocante à concepção teórica adotada nas pesquisas, no primeiro período da análise de Theóphilo (1994 a 1998), os trabalhos adotavam postura mais normativa (como deve ser). Já no segundo período (1999 a 2003), os trabalhos apresentavam postura teórica mais positiva (o que é), baseada em teorias existentes e aceitas pela comunidade científica.

O normativismo, ainda presente em muitos trabalhos na área da contabilidade gerencial, se ocupa, fundamentalmente, em definir a melhor forma de ser da contabilidade e como devem

agir os gestores em busca dos melhores resultados. Essa ideia pressupõe um raciocínio perfeito. Na economia, isso se chama ‘racionalidade’ e representa o alicerce das teorias econômicas, das previsões, das recomendações (ARIELY, 2008).

Por isso, pesquisas realizadas na área contábil, embasadas unicamente nas teorias econômicas e que desprezam, portanto, aspectos sociais, institucionais, psicológicos ou comportamentais, têm sido questionadas (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000; ITTNER; LARCKER, 2001; LUKKA; MOURITSEN, 2002; LUFT; SHIELDS, 2002; ABERNETHY *et al.*, 2005). Esses autores defendem o uso de teorias comportamentais, institucionais e/ou contingenciais nas pesquisas de cunho gerencial para, com base nelas, ir a campo a fim de investigar as práticas de contabilidade gerencial em uso e compreender quais os fatores ou circunstâncias que justificam ou, até mesmo, explicam sua utilização.

O aumento no uso da abordagem positivista representou um avanço, uma evolução nas pesquisas contábeis, conforme afirmou Théophilo (2004). Essa abordagem, segundo Martins (2007, p. 41), considera imprescindível a existência de uma ‘teoria’ para nortear as observações, as pesquisas empíricas.

Pesquisadores da área da contabilidade gerencial têm adotado a Teoria da Contingência, desenvolvendo-a para explicar o modelo do Sistema de Contabilidade Gerencial nas organizações (por exemplo: WATERHOUSE; TIESSEN, 1978; OTLEY, 1980; FISHER 1998; REID; SMITH, 2000; HALDMA; LÄÄTS, 2002; CHENHALL, 2003; GUERRA, 2007; ESPEJO, 2008).

A premissa básica que impulsionou as pesquisas com abordagem contingencial no campo da contabilidade gerencial repousa na ideia central da Teoria da Contingência (*the best way*) – não há um sistema de contabilidade gerencial que seja universal, que seja aplicável em qualquer organização e em quaisquer circunstâncias (OTLEY, 1980, p. 413).

De acordo com a Teoria da Contingência, a estratégia da empresa, sua estrutura organizacional e o ambiente no qual está inserida ditam suas escolhas em termos de sistema de controle (CHENHALL, 2003).

A Teoria da Contingência sugere que muitas, até mesmo a maioria, das mudanças e melhorias na contabilidade gerencial, podem ser explicadas através de contingências no ambiente externo e na estrutura interna, na estratégia e cultura das organizações (KAJÜTER; KULMALA, 2005, p. 180).

Fatores ambientais exógenos e fatores endógenos da empresa influenciam nas práticas de contabilidade gerencial, tais como planejamento e controle, mensuração e avaliação de desempenho e gestão de custos (ANDERSON; LANEN, 1999, p. 380).

Para a Teoria da Contingência, a ‘adaptação organizacional’ é o pressuposto básico e fundamental. Não se deve desprezar a importância do ambiente. Nesse sentido, Morgan (2007) compara a organização a um ser vivo. Nessa metáfora orgânica, a organização, vista como um sistema aberto, está em constante e intensa interação com fatores que podem influenciar sua ‘saúde’ e desenvolvimento. A estrutura de eficiência máxima é aquela que está em conformidade com a sua estratégia, seu porte, o ‘ambiente’ em que opera ou até mesmo em função da tecnologia de informação de que dispõe, dos seus processos e/ou produtos (ESPEJO, 2008).

Na área hospitalar, objeto de estudo desta tese, consistentemente com a Teoria da Contingência, foi verificado que o projeto do sistema de custo dos hospitais varia sistematicamente de acordo com fatores organizacionais internos e fatores ambientais externos (COUNTE; GLANDON, 1988; LAWRENCE, 1990; HILL; JOHNS, 1994; HILL, 2001).

Pesquisas relacionando a estratégia da empresa com o projeto do SIG em hospitais são escassas.²⁰ Na área hospitalar, contudo, partindo da estrutura de estratégia de Porter (1980, 1989), Pizzini (2006) testou e confirmou a hipótese de que a variável estratégia em liderança de custos está fortemente relacionada com o *design* do sistema de custos dos hospitais que fizeram parte de sua pesquisa.

²⁰ Para entender melhor como essas duas variáveis se relacionam, consulte Langfield-Smith (1997) que faz uma revisão crítica de diversos estudos realizados em outros tipos de organização (não hospitalares) que relacionaram estratégia e Sistema de Controle Gerencial.

A complexidade das tarefas hospitalares é uma variável que impacta o SIG. Hospitais caracterizados como de ensino, que lidam de casos simples aos mais graves, são mais complexos organizacionalmente, devido às suas responsabilidades para com o ensino e a pesquisa. Com o aumento da complexidade, surge, também, a necessidade de informações de custos mais complexas (KARMARKAR *et al.*, 1990).

O porte da empresa é outra variável estrutural que causa impacto no SIG. Grandes hospitais e hospitais que fazem parte de redes hospitalares, que possuem uma estrutura de custos fixos moldada para um grande número de leitos, farão melhor uso de um sistema de custos que seja capaz de prover informações mais detalhadas e mais frequentes, que classifique os custos de acordo com seu comportamento, e que permita analisar variações entre valores orçados e efetivamente realizados (HILL, 2001).

Outras importantes variáveis estruturais, que causam impacto no SIG, estão relacionadas com o fato de o hospital ser de natureza privada ou pública e/ou possuir fins lucrativos ou não. Hospitais públicos, cujas atividades são suportadas por recursos públicos, podem ter menos incentivo para controlar custos do que hospitais privados, com fins lucrativos, cujas metas de lucro estejam estabelecidas por seus proprietários. Estes últimos necessitam de um sistema de custos mais sofisticado (HILL, 2001).

O ambiente externo também exerce influência no projeto SIG. Hospitais que operam em ambientes fortemente competitivos enfrentam forte pressão externa para controle dos custos e, portanto, requerem informações de custos mais detalhadas e abrangentes (LAWRENCE, 1990; HILL, 2001). De modo análogo, hospitais que atendem um grande percentual de pacientes oriundos de planos de saúde também sofrem grande pressão externa para controle de custos, uma vez que o agente pagador, frequentemente, estabelece contratos de prestação de serviços com preços pré-estabelecidos. Caso o custo do tratamento ultrapasse o preço fixo estabelecido no contrato, o hospital deverá arcar com o prejuízo. Por isso, o hospital que vivencia esse tipo de realidade necessita de controles mais eficazes de custos (PIZZINI, 2006).

Conforme mencionado anteriormente, o desempenho da empresa está presente na estrutura da Teoria da Contingência e é uma variável que também tem sido objeto de estudos no contexto dos hospitais. O desempenho da empresa está relacionado ao grau de alinhamento entre o

projeto do sistema de custos e o conjunto específico de circunstâncias vivenciadas pela empresa (PIZZINI, 2006, p. 187). A pesquisa de Pizzini (2006) realizada junto a 277 hospitais norte-americanos fornece evidências de que o grau de alinhamento entre a funcionalidade do sistema de custos e os fatores contingenciais (estratégia, estrutura e ambiente) está relacionado com o desempenho financeiro dos hospitais.

2.3.5 Fatores contingenciais impactam a GCI

Na maior parte do tempo a ciência se desenvolve numa fase chamada de ciência normal, dentro do quadro de referência do paradigma vigente, o qual especifica as ideias teóricas principais (KUHN, 1970). O surgimento da Teoria da Contingência, conforme mencionado anteriormente, representou o surgimento de um novo paradigma na área dos estudos da administração e da contabilidade. Isso, segundo Scott (2002), inaugurou a fase de ‘ciência normal’ dentro do paradigma contingencial. Assim, guiadas pelas regras desse novo paradigma, as pesquisas na área da contabilidade gerencial, com abordagem contingencial, foram desenvolvendo um corpo de conhecimento.

As implicações dos fatores contingenciais na estrutura organizacional foram objeto de vários estudos (Quadro 6). Como prova de que a ciência evolui, admitindo-se que o SIG faz parte da estrutura organizacional, muitos pesquisadores, conforme já discutido, se ocuparam em investigar as variáveis que lhes causam impacto, de forma específica. Em todos os estudos já citados, apesar da multiplicidade de variáveis consideradas, e apesar da diversidade de segmentos econômicos nos quais as pesquisas empíricas ocorreram, pelo menos um fator lhes confere semelhança – todos foram realizados sob a perspectiva de uma única empresa, isoladamente. Mesmo nas pesquisas caracterizadas como estudos de casos múltiplos, o foco estava limitado às fronteiras individuais de cada empresa.

Dois estudos, no entanto, extrapolaram os limites individuais de cada empresa isoladamente e investigaram as implicações de variáveis contingenciais na gestão de custos sob uma perspectiva de cadeia de valor – a GCI (KAJÜTER; KULMALA, 2005; KULMALA *et al.*, 2007).

A estrutura convencional da Teoria da Contingência (Figura 3) faz distinção entre fatores contextuais exógenos e endógenos, mas considera a perspectiva de uma única empresa,

isoladamente. Se a Cadeia de Valor é entendida como uma entidade específica constituída de várias empresas, uma nova perspectiva emerge (KAJÜTER; KULMALA, 2005, p. 182). Do ponto de vista da Cadeia de Valor, há um número de fatores que não são da empresa nem são ambientais – são específicos da Cadeia de Valor (Figura 4). O tipo de coordenação da rede, a confiança mútua entre seus membros, ou o tipo de produto, são exemplos dos tais fatores específicos da Cadeia de Valor que podem ser assumidos como impactantes das práticas de Contabilidade Gerencial na perspectiva da rede.

Figura 4: Estrutura contingencial geral para GCI na Cadeia de Valor
 FONTE: Kajüter e Kulmala (2005, p.182) – Adaptado com tradução livre

Kajüter e Kulmala (2005) apresentam os resultados de uma pesquisa, cujo foco estava na abertura dos livros contábeis no contexto da cadeia de valor.²¹ O conceito de *open-book accounting* é, segundo Coad e Cullen (2006, p. 343), central da Gestão de Custos Interorganizacionais, pois a troca de informações, de forma cooperativa, pode resultar em análises e ajustes nas atividades interdependentes.

A pesquisa de Kajüter e Kulmala (2005) dividiu-se em duas partes: a primeira relatou a experiência bem sucedida da prática do *open-book accounting* em uma rede que tem como líder uma empresa automobilística alemã, denominada Eurocar, que emprega cerca de 30 mil pessoas e suas vendas anuais se aproximam de 10 bilhões de euros.

²¹ *Open-book accounting* – Em inglês no original – Tradução livre do autor.

A segunda parte da pesquisa, caracterizada como estudo de caso múltiplo, analisou 3 (três) redes de manufaturas finlandesas e apontou as causas da fracassada experiência em praticar a GCI entre seus membros. A primeira rede (A) tem como líder uma empresa que produz equipamentos para perfuração de rochas e escavação de túneis. Além da empresa líder, que possui cerca de 700 empregados e fatura cerca de 170 milhões de euros anuais, o estudo se estendeu a 8 (oito) de seus fornecedores.

A segunda rede (B) é liderada por uma empresa fornecedora de produtos relacionados à produção de papel. Suas vendas anuais giram em torno de 16 milhões de euros e emprega cerca de 130 pessoas. Além dela, 5 (cinco) de seus fornecedores foram objeto de estudo. A terceira rede (C) tem como líder uma empresa que atua na montagem de peças para aeronaves. Suas vendas anuais se aproximam de 22 milhões de euros e possui cerca de 250 funcionários. Além dela, a pesquisa abrangeu 4 (quatro) de seus fornecedores.

Uma segunda pesquisa, com enfoque contingencial, focando a GCI na cadeia de valor foi realizada por Kulmala *et al.* (2007). Esse estudo se ocupou em investigar as práticas de GCI em duas redes finlandesas compostas de pequenas e médias empresas. Uma das redes é liderada por uma empresa construtora de telhados e, além da líder, a pesquisa incluiu 7 (sete) de seus parceiros comerciais, a maioria deles pequenas empresas com menos de 10 funcionários e nenhum sistema formal de contabilidade de custos.

A outra rede que foi objeto de estudo nessa segunda pesquisa é liderada por um fabricante de sistemas de propulsão e, além da empresa líder, a pesquisa contempla 2 (dois) de seus fornecedores. A empresa líder dessa rede possui cerca de 250 funcionários e tanto ela como seus fornecedores são considerados de médio porte. Todos os integrantes dessa rede possuem um sistema formal de contabilidade de custos.

Ambas as pesquisas concluem que a prática do *open-book accounting* não é uma prática generalizada em relacionamentos interorganizacionais. Os achados das pesquisas, à luz da Teoria da Contingência, indicam que há três tipos de fatores contextuais que induzem a divulgação de dados de custos entre os membros de uma rede de relacionamentos – fatores ambientais exógenos, fatores contextuais endógenos e fatores contextuais específicos da rede (Figura 4).

2.3.5.1 Variáveis contingenciais exógenas à empresa

Kajüter e Kulmala (2005) observaram que o ambiente de intensa competição e a consequente pressão para redução de custos era a realidade vivenciada nos casos em que havia expectativa da divulgação de informações de custos. Porém, se a redução de custos era forçada por causa de recessão econômica, os fornecedores se mostravam menos dispostos a divulgar seus números com receio de que a empresa líder, depois de comparar os dados de seus fornecedores, descartasse aquele que não fosse competitivo. Ainda com relação ao ambiente, observou-se que, nos períodos de crescimento econômico, como foi em 1998 e 1999, período em que a rede Eurocar e uma das redes finlandesas (rede A) foram analisadas, a implementação da GCI foi mais fácil, uma vez que seus integrantes tiravam proveito das oportunidades de negócios adicionais que surgiram através do estreitamento das relações. Por isso, Kajüter e Kulmala (2005) afirmam que a tendência geral da economia pode exercer influência na extensão em que os dados de custos são divulgados.

O Quadro 7 demonstra as variáveis contingenciais exógenas à empresa.

Quadro 7: Variáveis contingenciais exógenas e o potencial de implementação e utilização da GCI

Variável	Ocorrência	Potencial para GCI
Competitividade	Baixa	Menor
	Alta	Maior
Tendência econômica	Recessão	Menor
	Crescimento	Maior

FONTE: Kajüter e Kulmala (2005)

Além dos fatores exógenos, há fatores endógenos, específicos da empresa, que podem induzir ou frear a GCI.

2.3.5.2 Variáveis contingenciais endógenas específicas da empresa

O porte da empresa influencia suas práticas de contabilidade gerencial (CHENHALL, 2003). Os resultados das pesquisas de Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala *et al.* (2007) confirmam isso em relação à GCI.

As companhias maiores tendem a adotar novos métodos contábeis mais extensivamente do que companhias menores porque elas estão aptas a comprometer mais recursos em seus sistemas contábeis e de controles (KAJÜTER; KULMALA, 2005, p. 198).²²

Além disso, nas companhias maiores, os sistemas convencionais de contabilidade de custos são, geralmente, mais avançados do que os das menores. Isso tem implicações na confiabilidade dos dados que serão gerados por tais sistemas. O fornecimento dos dados de custos é facilitado quando os números são confiáveis e não levam a cometer enganos. Essa conclusão vai ao encontro do resultado da pesquisa de Seal *et al.* (1999) que classificam uma contabilidade de custos que gera dados não confiáveis como sendo um obstáculo à prática da GCI. Nesse sentido, não apenas as deficiências dos sistemas de custos, como também a diversidade deles são as principais barreiras para a GCI (McIVOR, 2001).

Os fornecedores podem relutar em fornecer dados de custos quando estão conscientes da fragilidade de seus sistemas de custeio de produtos. Diferenças na alocação de *overhead* entre os membros da cadeia, por outro lado, complicam a interpretação das estruturas de custos e criam dificuldades para que se façam análises comparativas entre as empresas (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Com relação ao que Kajüter e Kulmala (2005) chamam de ‘política competitiva’, deve haver, entre os membros da rede, um espírito de cooperação. A GCI requer cooperação entre os integrantes da rede, baseada na premissa de que o custo de uma empresa é relevante para a competitividade da rede como um todo. Todos devem cooperar para a gestão de custos.

Além disso, uma outra variável de crucial importância para que a GCI funcione, segundo Kajüter e Kulmala (2005), é o ‘comprometimento’ com a redução de custos em uma perspectiva de longo prazo. Na rede da Eurocar, por exemplo, na qual a implementação da GCI foi bem sucedida, a empresa líder fixava metas de redução de custos em conjunto com seus parceiros e as incluía em um plano de ação com duração de 4 (quatro) anos. Essa visão de longo prazo ajuda a desenvolver confiança mútua entre os membros da rede.

O Quadro 8 demonstra de forma sintetizada as variáveis contingenciais endógenas à empresa.

²² “Larger companies tend to adopt new accounting methods more extensively than smaller ones because they are able to commit more resources to their accounting and control systems.” Em inglês no original – Tradução livre do autor.

Quadro 8: Variáveis contingenciais endógenas e o potencial de implementação e utilização da GCI

Variável	Ocorrência	Potencial para GCI
Porte	Pequeno e médio	Menor
	Grande	Maior
Sistema de Contabilidade Gerencial	Fornecer dados de custos com acurácia	Maior
	Não fornece dados de custos...	Menor
Política competitiva	Baixa cooperação	Menor
	Alta cooperação	Maior
Comprometimento	Visão de curto prazo	Menor
	Visão de longo prazo	Maior

FONTE: Kajüter e Kulmala (2005); Kulmala *et al.* (2007)

2.3.5.3 Variáveis contingenciais específicas da rede

Além da rede liderada pela Eurocar, a GCI foi bem sucedida na rede finlandesa, liderada pela empresa que fornece equipamentos para perfuração de rochas (rede A), com dois de seus fornecedores. Entretanto, os dois fornecedores finlandeses não incluíram a empresa líder nem seus próprios fornecedores na análise conjunta dos custos – eles apenas divulgaram seus custos à empresa líder por razões que lhes convinham. Por exemplo: em um dos casos, a empresa líder adquiria mais de um terço da produção do fornecedor, o que o impelia a fornecer dados de custos sempre que solicitado. Com relação ao outro fornecedor, a empresa líder prometeu aumentar significativamente o volume negociado entre ambos, se este mostrasse sua estrutura de custos, e isso o motivou a revelar seus números. A explicação para esse tipo de comportamento dos fornecedores, segundo Kajüter e Kulmala (2005), está centrada na posição dominante exercida pela empresa líder, aliada à promessa de aumento do volume negociado entre eles.

Diferentemente do que ocorreu na rede finlandesa, na rede Eurocar foram montadas equipes de trabalho compostas por pessoas pertencentes a todas as empresas participantes. Papéis de trabalho, específicos para a GCI, foram elaborados de forma conjunta para facilitar a análise dos custos. O uso do Custeio Alvo foi estendido para todos os participantes da rede. Foram elaborados planos de longo prazo (4 anos) para alcançar os objetivos de economias de custos. Já na rede finlandesa onde a GCI funcionou com dois fornecedores, a prática da GCI era muito mais informal. Nas outras duas redes (B e C) nenhuma prática de GCI pôde ser implementada.

Segundo Kajüter e Kulmala (2005), o que explica essa diferença de comportamento entre as redes é o ‘tipo de rede’. As redes finlandesas eram compostas de vários relacionamentos heterogêneos, os quais tornaram muito complexa a tarefa de coordenar e implementar práticas de GCI, comuns a todos os participantes. Kajüter e Kulmala (2005) não explicam muito bem o que querem dizer com ‘relacionamentos heterogêneos’, mas dentre as pistas que deixaram, pode-se inferir que: a) havia empresas de médio e de pequeno porte entre os fornecedores; b) algumas empresas não possuíam sistema de custos formalizados; c) os sistemas de custos existentes não eram padronizados; d) em algumas empresas as informações de custos não eram acuradas; e) experiências anteriores em alguns negócios com a empresa líder geraram certa desconfiança; f) benefícios extras com a divulgação dos números não eram vislumbrados por todos; g) havia em alguns a crença de que era muito perigoso revelar informações sobre custos, etc.

Kajüter e Kulmala (2005) classificam de ‘maduras’ as redes que conseguem superar todos esses obstáculos na busca de economias de custos – é o caso da rede Eurocar. Em redes consideradas maduras, as práticas de GCI terão maior potencial de serem implementadas. Essa conclusão encontra suporte na pesquisa de Tomkins (2001), que afirma que a divulgação de informações sigilosas de custos tem maior potencial de ocorrer quando a redução de custos é uma meta presente em redes mais maduras.

Ainda relacionado ao tipo de rede, Kajüter e Kulmala (2005) mencionam que todas as redes, objeto do estudo, se caracterizavam como ‘hierárquicas’. A rede hierárquica corresponde ao tipo de rede denominada *Kingdom*, definida, por Cooper e Slagmulder (2003a), como aquela em que uma única empresa domina a rede toda. Ela é a principal responsável por definir e determinar as regras de conduta de toda a cadeia, assegurando que os relacionamentos detenham certas características desejadas, coordenando as organizações.

A rede hierárquica aliada à visão de longo prazo de seus membros pode propiciar a GCI, uma vez que os participantes poderiam obter benefícios conjuntos da redução de custos ao longo do tempo. Já em redes não hierárquicas e com visão no curto prazo, as oportunidades de se obter benefícios com a redução de custos são menores e seus membros não estariam tão dispostos a praticar a GCI (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Com relação ao ‘tipo de produto’, todas as redes operavam com produtos funcionais. Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 42), o nível de funcionalidade está relacionado com a quantidade de especificações do produto. A redução de custos era a prioridade competitiva de todos os casos estudados. Nessas circunstâncias, a GCI pôde contribuir para revelar oportunidades de redução de custos que poderiam não ser identificadas de uma outra forma (KAJÜTER; KULMALA, 2005, p. 199).

Com relação à variável ‘infraestrutura’ esta deve contemplar ferramentas específicas para facilitar a análise de custos interorganizacionais. A Eurocar desenvolveu instrumentos específicos para divulgação dos dados de custos entre os membros da rede. Um desses instrumentos chamado de *Value Chain Flow Chart* representa o fluxo dos bens e serviços dentro da rede e informa os custos incorridos em cada etapa (empresa), até chegar na empresa líder. Além disso, foram implantadas planilhas padronizadas (*Worksheets*) que discriminam os custos por elementos e, além disso, permitem o desdobramento e análise do *overhead*. Esses instrumentos, manipulados pela equipe especialmente montada para isso, segundo Kajüter e Kulmala (2005), representaram um diferencial em relação ao ocorrido nas 3 redes finlandesas, nas quais todas as iniciativas para a prática da GCI eram informais.

As técnicas desenvolvidas pela Eurocar, para implantar e desenvolver a GCI, tinham a finalidade de facilitar a divulgação e a análise das informações. Nesse ponto, levanta-se uma questão importante: são necessárias ferramentas da contabilidade de custos específicas para o contexto das redes? Os resultados da pesquisa de Kajüter e Kulmala (2005) parecem se chocar com a posição contrária manifestada por Tomkins (2001), que alega que nenhuma nova ferramenta de custos é requerida para a GCI, pois o que muda é apenas o contexto, exigindo-se novas práticas relacionadas ao uso das informações de custos. Kajüter e Kulmala (2005, p. 200), no entanto, são categóricos ao insistir que “[...] um método estruturado para a prática da GCI pode ser um fator crítico de sucesso.”

Não foi isso o que se observou em todas as redes estudadas, com exceção da Eurocar. Em todas as outras redes não foi utilizado nenhum método estruturado para cálculo ou divulgação dos custos. Nenhum mecanismo de auxílio ou de orientação para a GCI foi ao menos discutido entre os membros dessas redes. Antes, porém, nas duas situações nas quais os fornecedores divulgaram informações (rede ‘A’ finlandesa), eles o fizeram de forma forçada. As duas empresas vivenciavam uma situação de dependência econômica em relação à

empresa líder, principal compradora de seus produtos e serviços. A relação existente denotava uma evidente assimetria de poder. Isso levanta a seguinte questão: pode a GCI ser praticada de forma forçada? A GCI pode funcionar plenamente nos casos em que a empresa líder da rede obrigar as demais a divulgar informações sobre sua estrutura de custos?

De acordo com Kajüter e Kulmala (2005, p. 200), as evidências empíricas obtidas no estudo sugerem que o uso do poder pode favorecer a divulgação de dados de custos pelos fornecedores, mas isso não garante o êxito da GCI em toda sua plenitude.

Outros autores afirmam que a divulgação forçada dos dados pode funcionar apenas no curto prazo. Pode funcionar no setor de varejo, por exemplo, que é caracterizado por baixos níveis de concentração de fornecedores. O uso do poder, no entanto, pode ser uma prática perigosa naqueles setores nos quais o fornecedor detém conhecimento chave sobre a fabricação de algum componente (LAMMING, 1993; SEAL *et al.*, 1999). Além disso, forçar a divulgação de dados de custos seria possível apenas em relações diretas entre duas empresas onde uma dependa da outra. Em outras palavras, o uso da força não estenderia a prática da GCI para os fornecedores dos fornecedores, alcançando toda a rede. A cooperação entre os membros da rede que, por sua vez, está fortemente relacionada à confiança mútua, é muito mais eficaz do que o uso do poder, simplesmente (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Com relação à variável ‘tipo de processo’, Kulmala *et al.* (2007, p. 19) concluíram o seguinte: a) “[...] quanto mais complexos são os processos do fornecedor, menor é a compreensão dos clientes em relação à estrutura de custos dos fornecedores”; b) “[...] quanto maior for a similaridade dos processos entre os membros da rede, mais fácil parece ser convencê-los a aprimorar esses mesmos processos.”

Em outras palavras, quanto mais simples e menos variados forem os processos, maior o potencial de implementação e desenvolvimento da GCI.

O Quadro 9 sintetiza e demonstra as variáveis contextuais específicas da rede de relacionamentos na qual a empresa se insere.

Quadro 9: Variáveis contingenciais específicas da rede e potencial de implementação e utilização da GCI

Variável	Ocorrência	Potencial para GCI
Tipo de rede	Complexa/heterogênea	Menor
	Simples/homogênea	Maior
	Hierárquica	Maior
	Não hierárquica	Menor
Tipo de produto	Funcionais	Maior
	Não funcionais	Menor
Infraestrutura	Existem recursos que dão suporte à GCI	Maior
	Não existem recursos...	Menor
Natureza social do relacionamento	O líder força a troca de informações	Maior
	O líder não força...	Menor
	Há confiança mútua	Maior
	Não há confiança mútua	Menor
Tipo de processo	Padronizados	Maior
	Não padronizados	Menor
	Alta complexidade	Menor
	Baixa complexidade	Maior

FONTE: Kajüter e Kulmala (2005); Kulmala *et al.* (2007)

2.3.6 Principais razões para falhas na implementação da GCI

Os achados da pesquisa de Kajüter e Kulmala (2005) apontam 6 (seis) principais razões para o fracasso da implementação e desenvolvimento da GCI nas 3 redes de empresa finlandesas.

2.3.6.1 Quando os fornecedores não vislumbram nenhum benefício extra com o fornecimento de seus dados e os contratantes principais não oferecem soluções vantajosas para as duas partes

Os fornecedores não experimentaram nenhum benefício extra com a abertura de seus livros e consequente divulgação de seus custos. As empresas líderes nas respectivas redes não souberam oferecer soluções vantajosas para as duas partes. Alguns fornecedores tinham a expectativa de que a abertura dos livros ‘mudasse’ o modo como o negócio com a empresa líder era organizado. No entanto, se tal mudança, que geralmente significaria um novo benefício mensurável do ponto de vista dos fornecedores, não ocorresse, divulgar informações de custos se tornaria um ato sem propósito algum.

2.3.6.2 Quando fornecedores acreditam que as informações contábeis são de uso restrito dos agentes internos e os preços já contêm todas as informações disponíveis

Alguns fornecedores queriam limitar a disponibilidade da informação de custo ao âmbito interno da empresa, mantê-la sob sigilo. Este modo de pensar pode ter sua origem nas ideias dos mercados perfeitos em que os preços de vendas incluem toda a informação e também na desejável independência deles como empreendedores. A compreensão sobre o papel da informação contábil na gestão de uma empresa pareceu ser baixa em alguns fornecedores.

2.3.6.3 Quando membros da rede não são capazes de produzir informações acuradas de custos

O sistema de contabilidade de alguns fornecedores era tido como incapaz de produzir informações confiáveis. Ao mesmo tempo, não havia nenhum desejo de enganar os contratantes principais (líderes da rede) fornecendo-lhes dados de custo pobres, para análises de custo. Não fazia sentido compartilhar informações não confiáveis.

2.3.6.4 Quando fornecedores têm receio de serem explorados ao revelarem a sua estrutura de custos

Percebeu-se que alguns fornecedores receavam ser explorados a partir do momento em que divulgassem seus dados de custos. Eles temiam que, uma vez conhecendo sua estrutura de custos, a principal contratante (empresa líder) selecionasse sempre aquele fornecedor que tivesse o menor custo, descartando os demais. História recente de experiências mal sucedidas entre alguns integrantes das redes explicava parte desse comportamento. Faltava confiança mútua. Não havia expectativa de criação de uma parceria de longo prazo.

2.3.6.5 Quando não há recursos internos e nem externos para produção das informações desejadas

Já que a iniciativa de se praticar a GCI entre os membros da rede partiu do líder da rede, alguns fornecedores, sem recursos humanos nem tecnológicos para tal, esperavam que a empresa líder fosse capaz de prover essa deficiência disponibilizando pessoas e recursos para a tarefa. Isso não aconteceu nas redes finlandesas. Conforme já foi mencionado, a

disponibilidade de sistemas, de metodologias específicas e de pessoas qualificadas são um fator chave para a implementação e funcionamento da GCI.

2.3.6.6 Quando não existe consenso entre os membros da rede

Alguns fornecedores haviam vivenciado conflitos com contratantes principais ou outros fornecedores, de modo que suas posturas e *status* na rede eram duvidosos. Não se chegou a um acordo sobre como as informações de custos seriam divulgadas. Nestes casos, o problema estava tanto na atitude do fornecedor quanto na falta de flexibilidade da empresa líder.

Percebe-se que alguns motivos parecem estar relacionados a outros como, por exemplo, a fragilidade dos sistemas de custos pode ter relação com a falta de recursos humanos e/ou financeiros – empresas que percebem que sua informação de custos é fraca, mas não fazem nada para melhorá-la, provavelmente não possuem recursos para isso.

A disposição em manter a informação de custos sob sigilo pode ter relação com o medo de serem explorados pela empresa líder da rede ou por não vislumbrar nenhum benefício extra com tal prática. Além disso, discordar em como as informações de custos seriam divulgadas pode ser explicado pela incapacidade de elaborar um sistema de contabilidade de custos competente para tal.

2.3.7 Estrutura da Teoria da Contingência específica para a GCI

Com base na estrutura básica da Teoria da Contingência (Figura 4) e nas evidências empíricas dos estudos de Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala *et al.* (2007) e outros, como por exemplo: Lamming (1993), Fisher (1997), Seal *et al.* (1999), Tomkins (2001); McIvor (2001), Cooper e Slagmulder (2003a) e Chenhall (2003), já citados anteriormente, elaborou-se uma estrutura da Teoria da Contingência específica para a GCI.

Essa nova estrutura, representada pela Figura 5, destaca os três tipos de fatores contextuais que induzem a divulgação de informações de custos entre os membros da rede.

Figura 5: Estrutura contingencial específica para GCI na Cadeia de Valor
 FONTE: Kajüter e Kulmala (2005); Kulmala *et al.* (2007) – Adaptado com tradução livre

Cada um dos fatores foi comentado nos tópicos anteriores. Entre parênteses, destaca-se o fator indutor da GCI.

3 ANÁLISE CRÍTICA DOS FATORES CONDICIONANTES DA GCI

Este capítulo estabelece o discurso argumentativo do pesquisador, apresentando os principais conceitos com os quais pretende trabalhar, fazendo um debate com os autores sobre os quais fez revisão bibliográfica, mostrando o estado do conhecimento, provocando uma crítica do que já foi produzido.

Uma pesquisa não se sustenta num discurso composto pelo desfile de autores consultados. Ao contrário, deve constituir-se na construção de uma síntese na qual o investigador expressa suas próprias ideias, pressupostos e hipóteses (MINAYO, 2008, p. 185).

Souza e Rocha (2009), conforme apresentado no Capítulo 2, identificam diversos fatores condicionantes da GCI e os classificam em 5 dimensões. Conforme definido no tópico que trata das delimitações deste estudo, como ponto de partida para a pesquisa de campo, parte-se da base conceitual sobre GCI oferecida por esses autores.

Embora os fatores condicionantes da GCI, citados por Souza e Rocha (2009), sirvam de base conceitual para este estudo, nem todos esses fatores são objeto de investigação empírica. Os motivos para a não investigação empírica de determinados fatores são fornecidos logo mais adiante, ainda neste capítulo.

Além disso, outros fatores condicionantes, sobretudo os citados nos estudos de Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala *et al.* (2007), considerados importantes, embora ausentes nos estudos de Souza (2008) e Souza e Rocha (2009), são incluídos no rol dos fatores que serão investigados empiricamente.

De imediato, para facilitar o entendimento do leitor, reconhece-se a necessidade de se resumir em um quadro os fatores condicionantes da GCI identificados por Souza e Rocha (2009), uma vez que, além de estes fatores estarem dispersos ao longo do tópico 2.2.3., a Figura 2, utilizada para representar o modelo conceitual de GCI, proposto por esses autores, não permite uma visualização completa de todos esses fatores.

Depois disso, é necessário comparar os tais fatores condicionantes apontados por Souza e Rocha (2009), com os fatores contingenciais apontados por Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala *et al.* (2007) (vide Figura 5), com o objetivo de verificar as similaridades e as diferenças entre eles. Esse confronto possibilita a realização de uma análise crítica individual sobre cada fator, em relação a si mesmo e em relação ao contexto hospitalar. Dessa análise crítica, extraem-se os fatores condicionantes da GCI específicos do contexto hospitalar.

Este capítulo reveste-se, portanto, de fundamental importância, pois além de definir os fatores capazes de influenciar a GCI nas instituições hospitalares, define o conteúdo do instrumento de coleta de dados (questionário), utilizado na pesquisa de campo.

3.1 Fatores condicionantes da GCI - Souza e Rocha (2009)

A Figura 2, utilizada para representar o modelo conceitual da GCI, não permite uma visualização clara de todos os fatores condicionantes da GCI. Isto porque, na dimensão ‘níveis de relacionamento’, Souza e Rocha (2009) utilizam os termos ‘comum’, ‘auxiliar’, ‘principal’ e ‘familiar’ que é uma classificação sugerida para os tipos de relacionamentos possíveis.

Os verdadeiros fatores (ou variáveis) que podem ou não estar presentes em um relacionamento, seja qual for o seu nível são: ‘interdependência’, ‘estabilidade’, ‘cooperação’, ‘benefícios mútuos’ e ‘confiança’.

Essa classificação (dos tipos de relacionamento) talvez contenha um viés, já que parece levar em conta apenas o ‘nível de relacionamento’ que a empresa mantém com seu fornecedor. Retomando brevemente o assunto, num extremo tem-se o fornecedor ou cliente classificado como ‘comum’ que, caso seja um fornecedor, é aquele que fornece produtos básicos, simples, padronizados ou *commodities*, encontrados facilmente no mercado. Mas, e se esse parceiro for um cliente, qual seria sua principal característica?

No outro extremo da classificação, tem-se o parceiro classificado como ‘familiar’ que, em sendo um fornecedor, é aquele que se responsabiliza pelo projeto do produto ou do componente, possui alto grau de autonomia, trabalha como se fosse parte do time da empresa, etc. Mas, caso seja um cliente, qual seria a principal característica desse parceiro?

Há, no entanto, alguma lógica em afirmar, como o fizeram Souza e Rocha (2009, p. 88), que, nesse tipo de parceria (familiar), percebe-se o maior nível de interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança e que, portanto, haveria, com esse tipo de parceiro, um potencial maior para se fazer análise conjunta de custos. Porém, isso é apenas uma suposição; nada garante que todos ou, pelo menos, alguns desses fatores se farão, ou não, presentes em um relacionamento, seja qual for sua classificação.

Em outras palavras, é possível que um fornecedor ou cliente classificado como ‘comum’ que, em tese, possui o menor nível de relacionamento, tenha uma relação pautada pela cooperação, estabilidade, confiança e benefícios mútuos. Pode ser que nesse nível de relacionamento, dado o tipo de produto que seja objeto da transação comercial, o fator ‘interdependência’ esteja ausente no relacionamento, mas todos os demais fatores podem estar presentes. Em uma situação hipotética como essa, um fornecedor ou cliente classificado como ‘comum’ pode ter as mesmas chances de fazer parte de uma gestão conjunta de custos que um parceiro do tipo ‘familiar’.

Por isso, baseado na interpretação do estudo de Souza e Rocha (2009), evidenciam-se, para cada dimensão do modelo conceitual de GCI proposto pelos autores, os respectivos fatores condicionantes e seu potencial para implementação da GCI (Quadro 10).

Quadro 10: Fatores condicionantes e potencial para implementação da GCI

Dimensão	Fator ou variável	Ocorrência	Potencial para GCI
Produto	Margem de lucro	Menor que o esperado	Maior
		Maior que o esperado	Menor
	Funcionalidade	Baixa	Menor
		Alta	Maior
Componente	Tecnologia	Restrita	Menor
		Não restrita	Maior
	Índice de Valor	Baixo	Maior
		Alto	Menor
Níveis de relacionamento	Interdependência	Sim	Maior
		Não	Menor
	Estabilidade	Sim	Maior
		Não	Menor
	Cooperação	Sim	Maior
		Não	Menor
	Benefícios mútuos	Sim	Maior
		Não	Menor
	Confiança	Sim	Maior
		Não	Menor
Tipo de cadeia (*)		Tirana/hierárquica	Maior
		Oligarca	Menor
		Democrata	Menor
Mecanismos (*)		Existem mecanismos	Maior
		Não existem ...	Menor

FONTE: Souza e Rocha (2009)

(*) o 'tipo de cadeia' e os 'mecanismos' são, ao mesmo tempo, dimensões e fatores ou variáveis.

3.2 Comparação dos estudos de Souza e Rocha com os de Kajüter e Kulmala

No tocante à identificação e proposição de fatores ou variáveis condicionantes da GCI, os estudos de Souza e Rocha, quando comparados com os de Kajüter e Kulmala, se assemelham em alguns aspectos e se diferenciam em outros.

Esses últimos identificam fatores contingenciais que podem favorecer a troca de informações de custos entre as organizações e os dividem em três grupos: (a) fatores ambientais, exógenos à empresa; (b) fatores específicos da rede; e (c) fatores específicos, endógenos à empresa.

Souza e Rocha (2009) concentram-se nos ‘fatores específicos da rede’ e os classificam em cinco dimensões conforme já comentado. Fatores internos, específicos da empresa, e fatores do ambiente externo não foram, de forma deliberada, objeto de atenção por Souza e Rocha (2009).²³

Kajüter e Kulmala (2005) explicitam que os fatores indutores da troca de informações entre as empresas, por eles identificados, são contingenciais e, por isso, os denominam ‘fatores contingenciais’ e utilizam a Teoria da Contingência para suportar as evidências empíricas encontradas. Os fatores condicionantes da GCI, localizados em cada uma das dimensões propostas por Souza e Rocha (2009) também são contingenciais, embora os autores não tenham deixado isso explícito e não tenham utilizado nenhuma teoria de base em seus estudos.

Souza e Rocha (2009) citam a ‘margem de lucro’ do produto, o ‘nível de restrição tecnológica’ do componente e o ‘índice de valor’ do componente como sendo fatores que podem favorecer ou inibir a GCI. Kajüter e Kulmala (2005), no entanto, não mencionam nenhum desses fatores como tendo alguma relação com a GCI. Sobre a margem de lucro, pode-se dizer que Kajüter e Kulmala (2005) se aproximam da ideia de Souza e Rocha (2009), ao sugerir que o ‘grau de competição’ do mercado pode exercer pressão sobre os custos, afetando as margens de lucro e isso pode favorecer a busca da gestão conjunta de custos por parte das empresas. Por isso, admite-se que, de forma implícita, Kajüter e Kulmala (2005) fazem referência à margem de lucro como sendo um fator indutor da GCI.

Se o grau de competição no mercado acaba se refletindo sobre os custos do produto e, sendo o custo um fator que influencia nas margens de lucro, então Souza e Rocha (2009), mesmo de forma implícita, admitem que o ‘grau de competição’ pode ser um fator condicionante da GCI.

Kajüter e Kulmala (2005) citam a ‘tendência econômica’, o ‘porte da empresa’, e o ‘sistema de informações gerenciais’ como fatores que podem favorecer ou inibir a GCI. Souza e Rocha (2009) não mencionam esses fatores em seu trabalho. Além desses, Kulmala *et al.* (2007)

²³ Os autores poderiam ter deixado essa delimitação mais evidente em seu estudo.

sugerem que o ‘tipo de processo’ utilizado pela empresa, se padronizado ou não, se complexo ou não, pode facilitar ou dificultar a adoção da GCI. Souza e Rocha (2009) não fazem referência alguma ao tipo de processo em sua obra.

Kajüter e Kulmala (2005) sugerem que as partes devem se ‘comprometer’ umas com as outras sob uma perspectiva de longo prazo. Segundo esses autores, o comprometimento por longo prazo pode favorecer ou inibir a GCI, uma vez que as partes tenderão a confiar mais umas nas outras quando os objetivos e metas da parceria se estendem por prazos mais longos. Souza e Rocha (2009) não abordam essa questão em seu trabalho.

Souza e Rocha (2009) discutem a ‘interdependência’ entre as partes, a ‘estabilidade’ no relacionamento, a ‘cooperação’ e a existência de ‘benefícios mútuos’ como fatores indutores da GCI. Os termos ‘interdependência’, ‘estabilidade’, ‘cooperação’ e ‘benefícios mútuos’ estão implícitos na Figura 2, representados pelos tipos de relacionamentos na cadeia (comum, auxiliar, principal e familiar).

Kajüter e Kulmala (2005) não abordam a questão da ‘interdependência’ entre as partes como sendo um fator indutor da GCI. A questão da ‘estabilidade no relacionamento’ pode ser percebida no estudo de (2005) quando os autores sugerem que a ‘maturidade no relacionamento’ favorece a GCI. Tomam-se aqui os termos estabilidade e maturidade como sendo equivalentes. Sobre a ‘cooperação’, Kajüter e Kulmala (2005) são explícitos ao afirmar que ‘deve’ haver um espírito de cooperação entre os membros da rede para que a GCI dê resultados. Com relação à questão dos ‘benefícios mútuos’, Kajüter e Kulmala (2005) mencionam que eles devem existir para que a GCI prospere.

As semelhanças mais evidentes entre os estudos ficam por conta do ‘nível de funcionalidade’ do produto, do ‘tipo de cadeia’, da existência ou não de ‘mecanismos’ ou ‘infraestrutura’ de suporte à GCI e dos fatores relacionados ao nível de relacionamento na cadeia, ‘confiança’ e ‘cooperação’.

Ao todo, somando-se os fatores condicionantes da GCI identificados nos trabalhos de Souza e Rocha (2009) e Kajüter e Kulmala (2005), chega-se a um total de 17 fatores. O Quadro 11 sintetiza e demonstra esses fatores.

Quadro 11: Fatores condicionantes da GCI presentes/ausentes nos estudos analisados

	Fatores	Souza & Rocha (2009)	Kajüter & Kulmala (2005)
1	Margem de lucro do produto	Presente	Presente (*)
2	Nível de funcionalidade do produto	Presente	Presente
3	Tipo de cadeia	Presente	Presente
4	Mecanismos/infraestrutura	Presente	Presente
5	Confiança mútua	Presente	Presente
6	Estabilidade/maturidade	Presente	Presente
7	Benefícios mútuos	Presente	Presente
8	Cooperação mútua	Presente	Presente
9	Interdependência	Presente	Ausente
10	Nível de restrição tecnológica do componente	Presente	Ausente
11	Índice de valor do componente	Presente	Ausente
12	Grau de competição	Presente (*)	Presente
13	Tendência econômica	Ausente	Presente
14	Sistema de informação gerencial	Presente (*)	Presente
15	Visão de longo prazo (comprometimento)	Ausente	Presente
16	Porte da empresa	Ausente	Presente
17	Tipo de processo	Ausente	Presente (**)

(*) Esses fatores ou variáveis não estão explicitados nos estudos dos autores como sendo condicionantes da GCI. Contudo, os consideramos presentes com base nas discussões e argumentos que os autores fazem ao longo das obras como um todo.

(**) Presente no estudo de Kulmala *et al.* (2007).

Vale ressaltar e relembrar que os fatores condicionantes da GCI sugeridos por Souza e Rocha (2009) foram extraídos após extensa pesquisa, sobretudo nos estudos de Cooper e Slagmulder (1999, 2003a, 2003b e 2004). Além desses autores, outros foram também pesquisados (por exemplo: FINE, 1999; MOURITSEN *et al.*, 2001; DEKKER, 2003, 2004; KAJÜTER; KULMALA, 2005; ALMEIDA, 2006; COAD; CULLEN, 2006; COAD; SCAPENS, 2006; HOFFJAN; KRUSE, 2006; JABER *et al.*, 2006; AGUIAR *et al.*, 2008; KULMALA *et al.*, 2007; SOUZA 2008).

3.3 Análise crítica dos fatores condicionantes da GCI sob a perspectiva do setor hospitalar

A análise crítica que se propõe a fazer aqui tem como objetivos:

- a) Posicionar-se diante de cada fator, individualmente, concordando ou discordando dos autores quanto ao fator ser ou não ser um fator condicionante da GCI;

- b) Analisar se, uma vez sendo considerado um fator condicionante da GCI, este faça sentido ou possa ser aplicável ao segmento hospitalar privado; e
- c) Analisar se, uma vez sendo aplicável ao segmento hospitalar, faz-se necessário investigar empiricamente a presença ou ausência desse fator por meio de pesquisa de campo. Pode ser que a presença desse fator no segmento hospitalar seja algo notório e dispense investigação empírica.

Com isso, cada um dos fatores demonstrados no Quadro 11 é analisado individualmente, a seguir.

3.3.1 Margem de lucro do produto

Considerar a margem de lucro dos produtos como sendo um fator condicionante da GCI pode suscitar algumas questões: por que só a margem do produto? A margem global da empresa não pode ser também um fator condicionante da GCI? Se a margem de lucro da empresa estiver abaixo do esperado não seria um bom motivo para se praticar a GCI?

Ocorre que, por definição, a GCI se dá no âmbito interorganizacional e o foco da análise recai sobre as transações comerciais que são realizadas entre as partes, envolvendo componentes, produtos ou serviços. É imperativo, portanto, para a prática da GCI, ter conhecimento dos recursos que são consumidos nessas transações comerciais, bem como sobre seus custos e margens.

Além disso, pode ser que o fato de a margem global da empresa estar abaixo do esperado não tenha nenhuma relação com os custos de produção e sim com seu *overhead*. Em uma situação dessas, o problema, em tese, pode ser resolvido por intermédio da gestão interna dos custos, sem o envolvimento de outras empresas.

Outras questões pertinentes que poderiam ser levantadas são as seguintes: e se a empresa sabe que sua margem de lucro global é deficitária, mas desconhece, por alguma razão, as margens individuais de seus produtos? E se ela também não tem noção quanto ao volume do seu *overhead*? Não seria isso um fator condicionante para a GCI?

Embora, teoricamente, essas situações hipotéticas possam de fato ocorrer, ainda assim, a resposta é não. A margem de lucro global da empresa, por si só, não é um fator condicionante da GCI.

Se a empresa, por alguma razão, desconhece internamente sua estrutura de custos e, conseqüentemente, suas margens, é muito improvável que ela esteja disposta a praticar uma análise conjunta de custos. Isso foi constatado na pesquisa de Kajüter e Kulmala (2005), quando uma das causas da GCI ter falhado em algumas empresas foi atribuída ao fato de os empresários, por não terem confiança em seus sistemas de custos, não verem sentido em compartilhar informações que eles mesmos sabiam não ser verdadeiras.

Neste estudo, parte-se da premissa de que os hospitais privados, como qualquer outro tipo de empresa que vise lucro, estejam administrando seus custos e margens no nível dos seus produtos. Espera-se que seus administradores tenham estabelecido margens de lucros para seus produtos, condizentes com seus planos e metas. Por isso, considera-se que a margem de lucro do produto seja um fator condicionante da GCI também para o segmento hospitalar privado.

Para saber se as margens do hospital estão próximas ou distantes do esperado (ou planejado) é necessário incluir no instrumento de coleta de dados pelo menos uma questão nesse sentido.

3.3.2 Nível de funcionalidade do produto

Conforme discutido anteriormente (tópico 2.2.3.1), quanto mais funções ou atributos possuir um produto, maiores são as possibilidades de gestão de custos, tanto no âmbito interno da empresa quanto em nível interorganizacional, e o contrário também é verdadeiro. Isso é válido não apenas para produtos manufaturados. Serviços também podem ser decompostos em suas funções ou atributos e o mesmo entendimento a respeito da gestão de custos, válido para os produtos manufaturados, também é válido para os serviços. Por isso, concordamos que o nível de funcionalidade do produto seja um fator condicionante para a GCI.

Mas será que os serviços hospitalares são funcionais?

Camacho (2004) testou empiricamente a aplicação do Custeio Alvo em serviços hospitalares. Para tanto, selecionou, como produto teste, o parto com cesariana. O que motivou a escolha desse produto foi o fato de este procedimento apresentar uma relativa complexidade sob a ótica de composição de custos e, ao mesmo tempo, ser comum e rotineiro para muitos hospitais. Mas, o que isso tem a ver com o nível de funcionalidade do produto?

Acontece que uma das etapas do processo do Custeio Alvo prevê a decomposição do produto em seus principais atributos/funções. Feito isso, Camacho chegou a um total de 24 atributos para o produto ‘parto com cesariana’, divididos entre atributos relacionados à parte cirúrgica e atributos relacionados à internação da mãe e do bebê, pelo período normal de 2 dias (Quadro 12). Esse número elevado de atributos confere funcionalidade ao produto.²⁴

Importante é salientar que, para o atendimento de cada um desses atributos, independe se a paciente é conveniada ou não; necessário se faz consumir ou utilizar recursos tais como: medicamentos, materiais cirúrgicos, equipamentos, instalações físicas e pessoal.

²⁴ Isso não quer dizer que o produto parto com cesariana tenha exatos 24 atributos. Pode ser que existam outros atributos além desses. Esses atributos foram identificados em uma pesquisa não aleatória com mulheres em uma determinada região do Estado do Paraná.

Quadro 12: Atributos do serviço Parto com Cesariana

	Itens
	Relacionados à cirurgia
1	Não sentir dor durante nem após a cirurgia
2	Não sentir náuseas após a cirurgia
3	Retorno progressivo à saúde da parturiente - contração do útero, cicatrização normal, não contrair infecção, etc.
4	Permitir ao pai do bebê ou outro acompanhante assistir ao parto
5	Permitir filmagem do parto
6	Exame do pezinho realizado no próprio hospital
7	Imediata identificação da mãe e bebê (pulseira de identificação)
8	Saúde do bebê, Cicatrização do umbigo, etc.
	Relacionados à diária hospitalar
9	Internação em ala exclusiva (sem presença de outros tipos de doentes, homens ou mulheres)
10	Permissão para filhos menores visitarem a mãe
11	O bebê ficar no mesmo quarto que a mãe
12	Instalações asseadas
13	Roupas de cama e banho limpas
14	Serviço de psicologia hospitalar para a parturiente
15	Alimentação
16	Enfermagem eficiente e cordial
17	Recepção e <i>check-out</i> rápido e cordial
18	Serviço de manicuro e pedicuro
19	Serviço de cabeleireiro
20	Entretenimento
21	Ambiente climatizado
22	Serviço telefônico
23	Frigobar
24	Estacionamento

FONTE: Camacho (2004, p. 156)

De forma análoga ao parto com cesariana, pode-se admitir que os serviços hospitalares, de modo geral, que exijam cirurgia e/ou internação, são funcionais, pois podem ser decompostos em vários atributos e requerem o consumo e a utilização de diversos tipos de recursos na sua realização.

Pelas razões aqui apresentadas, é desnecessário, portanto, investigar através de pesquisa empírica se os serviços hospitalares, de forma geral, são funcionais ou não. Eles são funcionais e isso favorece a GCI.

3.3.3 Tipo de cadeia

Evidências empíricas, como as de Kajüter e Kulmala (2005), fortalecem a ideia de outros autores (por exemplo: COOPER; SLAGMULDER, 2003a e SOUZA; ROCHA, 2009) de que, em cadeias tipificadas como hierárquicas, a GCI tem maiores chances de ser bem sucedida.

Isso porque, segundo Kajüter e Kulmala (2005), a empresa líder, sendo mais poderosa que as demais, pode usar esse poder ou influência para promover um clima de cooperação entre os membros da cadeia.²⁵

Conclui-se, pela justificativa de Kajüter e Kulmala (2005), que o tipo de cadeia não é, em si mesmo, um fator capaz de favorecer ou impedir que se ‘inicie’ um processo de GCI. O tipo de cadeia parece estar mais ligado ao pleno funcionamento da GCI e, conseqüentemente, ao alcance de maiores benefícios por longo prazo. Em outras palavras, nada impede que, em outros tipos de cadeias, como as oligarcas e as democratas, se inicie um processo de GCI. Contudo, os achados de Kajüter e Kulmala (2005) indicam que as chances de a GCI prosperar nesses tipos de cadeia são menores.

Kajüter e Kulmala (2005) sugerem que em uma rede hierárquica, o líder pode (não usando a força) convencer, por exemplo, seu fornecedor a estender a prática da GCI a seus próprios fornecedores. O mesmo pode acontecer a jusante com os clientes e clientes dos clientes e, dessa forma, a GCI poderia se estender por toda a cadeia.

O argumento chave utilizado por Kajüter e Kulmala (2005) é que, em uma rede hierárquica, uma única empresa liderará o processo de GCI. Não usando da força, simplesmente, a empresa líder coordenará o processo, por exemplo, organizando uma equipe específica para a GCI com funcionários de todas as empresas participantes, agendando reuniões, sugerindo metas de redução conjunta de custos, sugerindo relatórios específicos para a GCI, etc. Dessa forma, as chances de a GCI prosperar seriam maiores em uma rede hierárquica.

Por isso, pensando no pleno funcionamento da GCI, e não apenas na possibilidade de se iniciar ou não um processo de gestão conjunta de custos, o tipo de cadeia em que uma organização se insere pode ser sim um fator condicionante da GCI. Isso é válido também para o segmento hospitalar privado, objeto de estudo desta tese.

²⁵ Cadeia hierárquica corresponde ao que Souza e Rocha (2009) denominam cadeia tirana e, conforme já manifestado anteriormente (tópico 2.1.3), o uso do termo tirania para tipificar a cadeia na qual exista clara assimetria de poder é inadequado.

Pensando a respeito de cadeia de valor, de uma forma genérica, os hospitais privados brasileiros têm, a montante, os fornecedores de medicamentos e de outros insumos; a jusante, estão os planos de saúde, os clientes particulares e o SUS. No entanto, conhecer essa cadeia ‘genérica’ não nos permite saber sua classificação, se hierárquica, oligarca ou democrata.

O tipo de cadeia pode variar de região para região e, por isso, desconhecendo-se o tipo de cadeia em que os hospitais objeto de estudo estão inseridos, necessário se faz preparar o instrumento de coleta de dados para se obter essa informação.

3.3.4 Mecanismos/infraestrutura

A existência de mecanismos, instrumentos ou artefatos gerenciais que deem suporte à GCI é, conforme os achados de Kajüter e Kulmala (2005), um fator vital para seu funcionamento.

Esses mecanismos foram discutidos anteriormente (tópico 2.2.3.5) e constam de instrumentos que podem favorecer o aumento do nível de confiança entre as partes como, por exemplo, ‘acordo de cooperação’ com cláusulas de sigilo e confidencialidade de informações.

Também podem ser implantados mecanismos que deem suporte ao trabalho específico de gestão de custos como, por exemplo, o uso do Custeio Alvo, a elaboração de planilhas de custos específicas, orçamentos conjuntos, etc.

Além desses, podem também ser criados mecanismos (acordos) que disciplinem a partilha dos possíveis ganhos advindos da gestão conjunta de custos. Esses acordos podem conter cláusulas com penalidades para a parte que fizer mau uso das informações compartilhadas entre os participantes do processo. Enfim, conforme Kajüter e Kulmala (2005), há de se ter uma ‘infraestrutura’ voltada especificamente para a GCI, para que o processo prospere.

Concordamos com isso e, considerando que os hospitais privados, sobretudo os que visam lucro, não são diferentes das empresas pertencentes a outros segmentos econômicos, quando se trata da gestão de custos e margens, entendemos que também no segmento hospitalar privado se faz necessário criar uma infraestrutura com mecanismos específicos para dar suporte à GCI.

Não se sabe se os hospitais privados (ou se alguns hospitais) objeto de estudo desta tese praticam ou não a GCI. Caso estejam praticando a GCI, não se sabe se existem mecanismos ou instrumentos de suporte à prática. Por isso, o instrumento de coleta de dados, utilizado na pesquisa de campo, deve estar preparado para colher esse tipo de evidência.

3.3.5 Interdependência

Kajüter e Kulmala (2005) não citam a interdependência como um fator condicionante da GCI. Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) pensam de forma contrária e afirmam que a interdependência é sim um fator condicionante da GCI.

De antemão, concordamos com o posicionamento desses últimos, já que a interdependência ‘amarra’ os parceiros – um depende do outro. Caso um deixe de comprar, o que vende perde parte significativa de suas receitas. Se o contrário ocorrer e um deles deixar de fornecer o produto, o que compra deixará de produzir, perdendo também parte significativa de suas receitas.

A interdependência pode contribuir fortemente para a estabilidade no relacionamento. A estabilidade, por sua vez, pode favorecer o aumento da confiança entre as partes, fatores esses fundamentais para a GCI. Parece que não há razões para supor que no segmento hospitalar seja diferente.

O que não se sabe é se existem relacionamentos interdependentes na cadeia de valor dos hospitais, objeto de estudo. Evidências empíricas, como as de Melo (2007) e os estudos da ANAHP (2010), sugerem que os hospitais privados podem estar seriamente dependentes financeiramente dos planos de saúde. A montante, em relação a seus fornecedores, nada se sabe a esse respeito.

Por isso, o instrumento de coleta de dados desta pesquisa deve estar preparado para colher evidências a respeito do fator ‘interdependência’, tanto em relação a fornecedores quanto a clientes dos hospitais privados.

3.3.6 Estabilidade

Estabilidade no relacionamento é um fator condicionante da GCI. Tanto Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) quanto Kajüter e Kulmala (2005) concordam com isso.

Relacionamentos estáveis são firmes, constantes, duradouros, maduros, confiáveis. Pode-se usar aqui a metáfora do casamento. Em um casamento estável há maior cumplicidade entre o casal, confia-se um no outro, segredos íntimos são compartilhados, um está sempre disposto a cooperar com o outro, dividem-se alegrias e tristezas, etc. Pelo menos no tocante à estabilidade no relacionamento essa metáfora não se mostra inadequada.

Concordamos que a estabilidade seja um fator condicionante da GCI. Inclusive, nesta tese, reconhecendo a importância da estabilidade no relacionamento interorganizacional, defendemos que ela seja um dos fundamentos da GCI.

Não se sabe se os relacionamentos mantidos pelos hospitais, objeto de estudo, são estáveis ou não. O instrumento de coleta de dados deve estar preparado para colher evidências a esse respeito.

3.3.7 Cooperação

De modo análogo à estabilidade no relacionamento, Souza (2008), Souza e Rocha (2009) e Kajüter e Kulmala (2005) concordam que a ‘cooperação’ é um fator condicionante da GCI.

Tanto concordamos com isso que, conforme discutido anteriormente (tópico 2.2.2), a cooperação é tida nesta tese como um dos fundamentos da GCI. A cooperação, pelas razões também já apresentadas e discutidas anteriormente, não deve ser forçada. A empresa líder da rede é, segundo Kajüter e Kulmala (2005), a responsável por promover um espírito de cooperação entre os membros da rede.

Entendemos se tratar de um fator ou variável condicionante que pode ou não estar presente nos relacionamentos dos hospitais com seus fornecedores ou clientes. O instrumento de coleta de dados deve estar preparado para colher evidências sobre o nível de cooperação na cadeia de valor dos hospitais privados.

3.3.8 Benefícios mútuos

Benefícios mútuos devem existir na parceria ou pelo menos devem ser vislumbrados para que a GCI prospere. A ausência de benefícios mútuos é uma das causas da GCI falhar (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Nesta tese, benefícios mútuos também são considerados como um dos fundamentos da parceria, principalmente parcerias com objetivo de gestão conjunta de custos. Se não for possível, pelo menos, vislumbrar a possibilidade de benefícios adicionais advindos da parceria, esta tende a enfraquecer e acabar (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Não se sabe se existem parcerias formalizadas entre os hospitais objeto desta pesquisa e seus fornecedores e/ou clientes. Caso existam parcerias entre hospitais e fornecedores ou hospitais e clientes, não se sabe se existem benefícios mútuos, nem se esses benefícios, caso existam, estejam sendo divididos em comum acordo. Essas questões devem ser objeto de investigação empírica através de um instrumento de coleta de dados preparado para tal.

3.3.9 Confiança

A confiança talvez seja o principal fator condicionante da GCI. Por isso, nesta tese, a confiança é também considerada como um dos fundamentos da GCI. São muitos os estudos que fazem referência à confiança como ponto chave no relacionamento interorganizacional.

Dekker (2003) e Kajüter e Kulmala (2005), entre outros, citam alguns temores que podem comprometer a GCI:

- a) Temor de serem explorados pelo parceiro, caso divulguem informações sobre sua estrutura de custos;
- b) Temor de serem abandonados pelo parceiro, caso não consigam alcançar as metas de redução de custos estabelecidas;
- c) Temor de terem seus custos divulgados pelo parceiro aos seus concorrentes;
- d) Temor de que o parceiro se aproprie integralmente dos benefícios alcançados na parceria.

Esses temores podem ser amenizados com o uso dos ‘mecanismos’, sobretudo os mecanismos chamados por Souza e Rocha (2009) como mecanismos disciplinadores. Podem ser firmados acordos formais entre as partes estabelecendo direitos, obrigações e punições caso haja desvios de conduta.

Trata-se de um fator condicionante da GCI que também é válido para o segmento hospitalar privado. Como o nível de confiança existente entre fornecedores e clientes dos hospitais é algo desconhecido, é necessário preparar o instrumento de dados para colher evidências que permitam tirar conclusões a esse respeito.

3.3.10 Nível de restrição tecnológica do componente

Com relação ao fator ‘tecnologia’, embora faça todo sentido no setor de manufatura e, até mesmo, em alguns tipos de serviços, é difícil pensar alguma ‘tecnologia restrita’ ou algum tipo de ‘segredo industrial’ relacionado a serviços hospitalares. Sabe-se que algumas instituições hospitalares são reconhecidas nacional e internacionalmente no tratamento de algumas moléstias ou em certos tipos de cirurgias. No entanto, isso se dá muito mais em função do nível de qualificação de seus profissionais e, em alguns casos, devido à estrutura física de que dispõem, do que pela detenção de alguma tecnologia exclusiva, inviolável e, portanto, restrita.

Sabe-se que a forma de diagnóstico e tratamento de doenças têm evoluído com o passar do tempo. As inovações na área da medicina são amplamente divulgadas ao mundo através de publicações em periódicos e congressos, em nível nacional e internacional. Trata-se de um tipo de conhecimento que, para o bem da humanidade, não deve ficar restrito – guardar segredos sobre formas de se curar algum tipo de doença seria, no mínimo, antiético.

Por essas razões, pressupõe-se que, nos produtos/serviços hospitalares, não existam segredos ou tecnologias restritas e, portanto, isso não seria um fator condicionante da GCI no segmento hospitalar.

No tocante ao setor da manufatura e em alguns tipos de serviço, concorda-se com Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) quanto ao nível de restrição tecnológica do componente ser um fator condicionante da GCI.

3.3.11 Índice de valor do componente

Em relação ao ‘índice de valor’ do componente, conforme discutido anteriormente neste trabalho (tópico 2.2.3.2), este se aproxima mais de um recurso importante para se definir prioridades na gestão de custos, do que, propriamente, um fator que favoreça ou iniba a GCI, seja no setor de manufatura, seja no setor de serviços. Por isso, discorda-se do índice de valor como sendo um fator condicionante da GCI.

3.3.12 Grau de competição

Conforme Kajüter e Kulmala (2005), o grau de competitividade do mercado é um fator condicionante da GCI. Os autores se justificam argumentando que em um ambiente competitivo a pressão para redução de custos é uma consequência. Concordamos com esse argumento, uma vez que este se fundamenta nas estruturas de mercado.

Em um ambiente caracterizado como monopólio é pouco provável que exista pressão para que a empresa monopolista reduza seus custos.²⁶ Já a presença de muitos vendedores de um mesmo produto poderá exercer pressão sobre os preços, podendo comprimir as margens do produto. Nesse tipo de ambiente, onde o mercado costuma ditar o preço do produto, resta, à empresa que desejar preservar suas margens, gerenciar fortemente seus custos. No afã de alcançar as margens mínimas necessárias para manter-se no mercado, e tendo esgotado as possibilidades de redução de custos internamente, resta, como alternativa viável, recorrer à gestão de custos em conjunto com fornecedores ou clientes. Por isso, o grau de competição do mercado é um fator condicionante da GCI, seja qual for o segmento econômico, inclusive o hospitalar.

Dependendo da região em que o hospital estiver situado, pode haver mais vendedores (hospitais concorrentes) do que compradores (planos de saúde) e vice-versa. Em outras regiões pode haver um equilíbrio entre hospitais e planos de saúde. Pode ser até que haja estruturas de mercado que se aproximem de monopólio, dependendo da região. Em outras palavras, não há como fazer inferências sobre o nível de competitividade vivenciado pelos

²⁶ Monopólio: um único vendedor e muitos compradores.

hospitais privados brasileiros. Cada região pode apresentar uma estrutura de mercado diferente para esse segmento.

Essa questão é merecedora de investigação empírica e o instrumento de coleta de dados deve ser orientado para captar informações a esse respeito.

3.3.13 Tendência econômica

A tendência econômica surge como fator condicionante da GCI no trabalho de Kajüter e Kulmala (2005). Os autores verificaram que nos anos de 1998 e 1999, período em que ocorreu parte de suas pesquisas, a Europa vivenciou um período de crescimento econômico.²⁷ Os autores constataram que a implementação da GCI foi mais fácil nas duas redes estudadas nesse período, visto que os parceiros tiravam proveito das oportunidades de negócios que surgiram do estreitamento das relações. Isso levou os autores a sugerirem que a tendência geral da economia pode exercer influência na extensão em que os dados de custos são divulgados aos parceiros. Segundo os autores do estudo, o crescimento econômico favorece a GCI.

No entanto, afirmar, baseado em evidências de dois únicos casos, que o crescimento econômico favorece a GCI é algo prematuro demais. Não é possível afirmar, como o fizeram Kajüter e Kulmala (2005), que há uma clara relação de causa e efeito entre tendência da economia e uma maior ou menor facilidade de se implantar a GCI; suas evidências empíricas são muito frágeis para tanto.

Embora não haja evidências empíricas que permitam afirmar com segurança, pode-se supor que a recessão (ou a estagnação) econômica (e não o crescimento) pode ser um fator capaz de favorecer a GCI. Por exemplo, na recessão as vendas caem, as empresas são impelidas a cortar custos, a crise se instala e pode favorecer a formação de parcerias com objetivos de redução de custos conjuntos. Contudo, isso é apenas uma suposição.

²⁷ Nesse período duas redes foram analisadas: uma delas na Alemanha (rede Eurocar), outra na Finlândia (rede A).

Discorda-se, portanto, de Kajüter e Kulmala (2005), quanto ao fato de o crescimento econômico ser um fator que ‘favoreça’ a GCI. Seguindo o raciocínio desses autores, se houver recessão ou estagnação econômica, a implantação da GCI seria dificultada. Conforme argumentado anteriormente, pensamos justamente de forma contrária a esses autores.

Embora reconheçamos que a tendência geral da economia exerça alguma influência nas práticas de gestão de custos das empresas, e a GCI possa ser uma dessas práticas, não foram encontradas evidências empíricas na revisão da literatura, sobretudo nos estudos baseados na Teoria da Contingência, estabelecendo ou mesmo sugerindo relações de causa e efeitos entre essas variáveis.

Por isso, neste estudo, a tendência econômica não é considerada um fator condicionante da GCI e não será objeto de investigação empírica.

3.3.14 Sistema de informação gerencial

Dekker (2003), Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala *et al.* (2007) são enfáticos ao sugerir o Sistema de Informação Gerencial (SIG) como sendo um fator que pode tanto favorecer quanto prejudicar o funcionamento da GCI. Se o SIG não for capaz de fornecer informações confiáveis, o processo da GCI pode fracassar. Aliás, não somente a GCI será prejudicada caso não exista um sistema capaz de gerar informações confiáveis sobre custos, como também todo o processo de gestão da empresa pode ser comprometido.

Entretanto, ser confiável somente não basta. O SIG tem que disponibilizar as informações nos níveis necessários à gestão. A GCI, conforme vem sendo discutida ao longo deste estudo, tem, como principal foco de análise, o produto ou seus componentes e se o SIG não for capaz de fornecer informações acuradas sobre custos e margens no nível do produto, muito pouco poderá fazer para suportar o processo da GCI.

Claro está que o SIG também deve dar conta de prestar informações sobre o volume e a composição do *overhead* quando esse for o foco da análise.

Embora não mencionem explicitamente o SIG como sendo um fator condicionante da GCI, Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) se aproximam muito disso ao definir mecanismos de

controles gerenciais: mecanismos são artefatos, aparelhos, instrumentos que auxiliam na gestão de custos com objetivo de orientar, controlar, medir, informar, dar parâmetros, ser guia para as organizações, tornando possível a GCI. Concluimos que esses mecanismos sugeridos pelos autores façam parte do SIG.

Concordamos, então, que o SIG seja um fator condicionante da GCI. Muito mais do que isso, talvez seja um requisito para a GCI. Isso é válido também para o segmento hospitalar privado. Nesse sentido, o nível de acurácia dos Sistemas de Informações Gerenciais que vêm sendo utilizados pelos hospitais merece ser investigado empiricamente. Para tanto, o instrumento de coleta de dados deve ser orientado para captar informações a esse respeito.

3.3.15 Comprometimento (visão de longo prazo)

Kajüter e Kulmala (2005, p. 198) sugerem que os relacionamentos nos quais os parceiros se comprometem por longo prazo são mais favoráveis ao uso da GCI. Como argumento principal, os autores citam que os parceiros se sentem mais confiáveis em divulgar informações sobre seus custos quando sabem que as metas estabelecidas para redução de custos focam o longo prazo. Contudo, isso não significa que não possa haver metas de curto prazo. O problema é quando as metas focam somente o curto prazo, pois, neste caso, os parceiros ficariam temerosos em ser descartados tão logo a outra parte conseguisse as informações desejadas.

Nem Souza (2008) nem Souza e Rocha (2009) mencionam o comprometimento como um fator condicionante da GCI. Poderiam tê-lo feito, a menos que não concordassem com isso, uma vez que seus estudos são posteriores ao de Kajüter e Kulmala (2005).

No entanto, neste estudo, reconhecemos que o comprometimento na parceria com foco no longo prazo seja um fator condicionante da GCI. No setor hospitalar privado isso também é aplicável. Caso haja parcerias formalizadas com hospitais e fornecedores ou hospitais e clientes, o nível de comprometimento entre os parceiros merece ser investigado. O instrumento de coleta de dados deve ser moldado para obter esse tipo de informação.

3.3.16 Porte da empresa

Evidências empíricas como as de Kajüter e Kulmala (2005) sugerem que o porte da empresa, sendo grande, pode favorecer a GCI. Esses autores verificaram que os relacionamentos nos quais a GCI foi bem sucedida eram compostos por empresas de grande porte.

Como principal argumento para defender a ideia de que o porte da empresa pode favorecer ou não a GCI, os autores explicam que as empresas de grande porte estão aptas a comprometer mais recursos em seus sistemas contábeis e de controles, de forma que estes forneçam dados mais confiáveis e estejam mais preparados para suportar a GCI.

Veem-se aqui dois problemas: o primeiro é que os autores não explicam o que querem dizer com ‘grande porte’. Eles não especificam se o porte se dá em função do faturamento, do número de funcionários ou de outra variável qualquer. O segundo problema é que, analisando a argumentação dos próprios autores, é possível concluir que o verdadeiro fator condicionante é o SIG e não o porte da empresa.

Mesmo que verdadeiro para todas as empresas do mundo, o argumento de Kajüter e Kulmala (2005) de que empresas maiores têm mais condições de investir em sistemas contábeis e de controle do que empresas menores, embora tenha certa coerência, ainda assim, não tornaria o porte da empresa um fator condicionante da GCI. O fator condicionante continuaria sendo o sistema contábil ou de controle, capaz de gerar informações acuradas, esperadas, etc., etc.

Por isso, neste estudo a variável porte não será objeto de investigação. Não é relevante o porte do hospital; nem mesmo a classificação do Ministério da Saúde, que classifica os hospitais de acordo com o número de leitos, importa. Importa, sim, se o hospital possui ou não um sistema de informações gerenciais e o nível de acurácia das informações geradas por esse sistema.

3.3.17 Tipo de processo

O tipo de processo foi levantado como sendo um fator condicionante da GCI no estudo de Kulmala *et al.* (2007). Os autores sugerem que um processo padronizado e/ou de baixa complexidade pode favorecer a GCI. Como argumento para sustentar essa proposição, os autores citam que um processo de baixa complexidade e/ou padronizado pode facilitar a

compreensão do parceiro sobre esse processo e, conseqüentemente, facilitar a identificação dos recursos nele consumidos ou utilizados.

Concordamos que o tipo de processo possa ser um fator complicador, principalmente no ambiente de manufatura. É provável que no setor de serviços não seja assim, embora isso seja apenas uma suposição. No setor hospitalar, é sabido que existem cirurgias de todo tipo, desde as mais simples até as muito complexas. As cirurgias fazem parte da maioria dos procedimentos hospitalares. Entretanto, parece que o nível de complexidade de uma cirurgia é um problema que fica restrito ao âmbito da equipe de profissionais envolvida no processo. O porte e a complexidade da cirurgia podem influenciar no seu tempo de duração, no tipo de equipamento utilizado, no tipo e quantidade de materiais e medicamentos, na quantidade de profissionais envolvidos, etc.

Na área hospitalar parece que tanto fornecedores de materiais, medicamentos e equipamentos, etc., quanto clientes (planos de saúde) são bem familiarizados quanto aos processos envolvidos nas cirurgias e nas internações.

Os planos de saúde precisam conhecer muito bem os processos hospitalares, pois eles deverão pagar a conta. A maioria, quem sabe todas as empresas de planos de saúde, fazem auditoria das contas hospitalares antes do pagamento, para se certificar de que não estão sendo cobrados valores indevidos. Os auditores das contas hospitalares confirmam se, dado o tipo de procedimento, foram consumidos os medicamentos e materiais indicados, bem como se foram consumidos nas quantidades padrão. A mesma conferência é feita em relação aos equipamentos e instalações utilizados.

Os fornecedores, da mesma forma, precisam conhecer bem os procedimentos, sejam cirúrgicos ou não, com vistas a fornecer medicamentos, materiais e equipamentos adequados ao uso. Principalmente em se tratando de equipamentos hospitalares (por exemplo: tomógrafo, oxímetro, monitor cardíaco, bisturi elétrico, etc.), estes somente serão adequados ao uso por parte do hospital, se os fornecedores desses equipamentos conhecerem profundamente as necessidades dos usuários.

Por isso, baseado nesses argumentos, neste trabalho não se considera o tipo de processo como um fator condicionante da GCI no segmento hospitalar.

Retomando os objetivos que, até então, nortearam a análise crítica desenvolvida sobre cada um dos fatores condicionantes, considerados nesta pesquisa como fatores ou variáveis capazes de influenciar a GCI, faz-se um resumo da análise para facilitar a compreensão por parte do leitor (Quadro 13).

Quadro 13: Fatores ou variáveis condicionais da GCI objeto de investigação empírica

	Fator ou variável	É condicionante da GCI?	Aplica-se ao setor hospitalar?	Necessita ser investigado empiricamente?
1	Margem de lucro do produto	SIM	SIM	SIM
2	Nível de funcionalidade	SIM	SIM	NÃO
3	Tipo de cadeia	SIM	SIM	SIM
4	Mecanismos/infraestrutura	SIM	SIM	SIM
5	Confiança mútua	SIM	SIM	SIM
6	Estabilidade/maturidade	SIM	SIM	SIM
7	Benefícios mútuos	SIM	SIM	SIM
8	Cooperação mútua	SIM	SIM	SIM
9	Interdependência	SIM	SIM	SIM
10	Nível de restrição tecnológica	SIM	NÃO	NÃO
11	Índice de valor do componente	NÃO	NÃO	NÃO
12	Grau de competição	SIM	SIM	SIM
13	Tendência econômica	NÃO	NÃO	NÃO
14	Sistema de informação gerencial	SIM	SIM	SIM
15	Visão de longo prazo (comprometimento)	SIM	SIM	SIM
16	Porte da empresa	NÃO	NÃO	NÃO
17	Tipo de processo	SIM	NÃO	NÃO

Tendo sido analisados individualmente cada um dos fatores capazes de favorecer ou inibir o processo de GCI, sugeridos por Souza e Rocha (2009), Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala *et al.* (2007), na sequência, são apresentados os fatores ou variáveis condicionantes da GCI no setor hospitalar.

3.4 Fatores condicionantes da GCI no segmento hospitalar

A análise crítica individual sobre cada um dos 17 fatores condicionantes da GCI (tópico 3.3) resultou em 12 fatores condicionantes da GCI para o setor hospitalar (Quadro 14).

Quadro 14: Fatores condicionantes da GCI no segmento hospitalar

	Fator ou variável
1	Margem de lucro do produto
2	Nível de funcionalidade do produto
3	Tipo de cadeia
4	Mecanismos/infraestrutura
5	Confiança mútua
6	Estabilidade/maturidade
7	Benefícios mútuos
8	Cooperação mútua
9	Interdependência
10	Grau de competição
11	Sistema de informação gerencial
12	Comprometimento (visão de longo prazo)

As discussões ao longo do tópico 3.3 permitem supor que esses 12 fatores ou variáveis são capazes de afetar as práticas de GCI no segmento hospitalar. Até aqui, pode-se dizer que foi cumprida uma parte importante do estudo, ou seja, identificar, do ponto de vista teórico e conceitual, os fatores ou variáveis que podem interferir na GCI no ambiente hospitalar privado. No entanto, para cumprir integralmente os objetivos propostos neste estudo, é necessário ir além. É imperativo verificar se esses fatores ou variáveis se fazem ou não presentes no contexto dos hospitais estudados.

Com relação ao nível de funcionalidade do produto, conforme discutido anteriormente (tópico 3.3.2), conclui-se que os produtos hospitalares são funcionais. Evidências como as de Camacho (2004) dispensam investigação empírica para sustentar essa conclusão.

Todos os demais fatores devem ser investigados empiricamente e o Capítulo 4, destinado ao Método e às Técnicas de Pesquisa, discute de forma pormenorizada o conteúdo do instrumento de coleta de dados necessário para tal.

3.5 Definições operacionais

Dos 12 fatores condicionantes da GCI aplicáveis no segmento hospitalar, 5 dizem respeito ao relacionamento direto com clientes e fornecedores: confiança, estabilidade, cooperação, interdependência e comprometimento.

Para que não parem dúvidas sobre o que está sendo investigado neste estudo, é necessário definir esses fatores (variáveis) e, quando se trata de definir alguma coisa, é oportuno observar a orientação de Kerlinger (1980).

Há dois tipos de definição: constitutiva e operacional. Uma definição constitutiva define palavras com outras palavras: “peso” é “qualidade de um objeto pesado”; “ansiedade” é “apreensão ou um medo vago”. Definições constitutivas são definições de dicionário e, naturalmente, são usadas por todo mundo, inclusive pelos cientistas. Quanto à definição operacional, deve-se usá-la para ir além da definição constitutiva, quando necessário. A definição operacional é uma ponte entre os conceitos e as observações. Uma definição operacional atribui significado a um constructo ou variável especificando as atividades ou operações necessárias para sua mensuração ou manipulação (KERLINGER, 1980, p. 46-50).

Sendo assim, neste estudo, confiança, estabilidade, cooperação, interdependência e comprometimento têm as seguintes definições operacionais:

- **confiança**

A confiança é entendida como a capacidade que as empresas têm de prever o comportamento umas das outras (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 81).

Neste estudo, a confiança é medida pela capacidade de se fornecer informações a respeito do custo dos seus produtos/serviços a clientes e fornecedores.

- **estabilidade**

A estabilidade nos relacionamentos promove um clima favorável ao crescimento e à maturidade das relações entre as empresas (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 81).

Neste estudo a estabilidade é medida pela constância, firmeza e maturidade do relacionamento com clientes e fornecedores.

- **cooperação**

A cooperação é uma relação de ajuda mútua entre as empresas, no sentido de alcançarem objetivos comuns. Em um relacionamento marcado pela cooperação, há

colaboração, complementação, reciprocidade e também objetivos comuns (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 83).

Neste estudo a cooperação é medida pela capacidade das empresas de se unirem para resolução de problemas que surgem no dia a dia dos negócios.

- **interdependência**

A interdependência deve ser compreendida em termos de mútua dependência entre duas ou mais organizações. Por exemplo: uma empresa e seu fornecedor são considerados interdependentes quando ela não consegue concluir um produto sem que ele entregue determinado insumo e, ao mesmo tempo, se a inexistência daquele produto fizer com que o fornecedor tenha que reduzir, significativamente, seu volume de produção, ou perca a oportunidade de aumentá-lo (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 80).

Neste estudo a interdependência é medida pela perda relevante ou insignificante de receitas que as empresas teriam caso uma delas deixasse de comprar insumos, produtos ou serviços da outra.

- **comprometimento**

Os relacionamentos nos quais os parceiros se comprometem por longo prazo são mais favoráveis ao uso da GCI. Os parceiros se sentem mais confiáveis em divulgar informações sobre seus custos quando sabem que as metas estabelecidas para redução de custos focam o longo prazo (KAJÜTER; KULMALA, 2005, p. 198).

Neste estudo, o comprometimento é medido pelo legítimo interesse que as empresas demonstram em manter o relacionamento comercial por longo prazo.

3.6 Fatores condicionantes da GCI e a Teoria da Contingência

Conforme relatado ao longo do tópico 2.3, desde 1961 pesquisadores vêm tentando compreender o impacto que certas variáveis exógenas e/ou endógenas exercem na estrutura organizacional das empresas. Anderson e Lanen (1999) propuseram em seu estudo uma estrutura básica da Teoria da Contingência (Figura 3). Nessa estrutura, fatores exógenos

específicos da empresa e fatores endógenos ambientais influenciam as práticas de contabilidade gerencial da empresa, tais como planejamento e controle, mensuração e avaliação de desempenho e gerenciamento de custos.²⁸

Fundamentados na estrutura básica da Teoria da Contingência proposta por Anderson e Lanen (1999), Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala *et al.* (2007) sustentam que os fatores ou variáveis capazes de influenciar positiva ou negativamente a GCI podem ser vistos sob a perspectiva da Teoria da Contingência. Vistos sob essa perspectiva, esses fatores ou variáveis podem ser denominados ‘fatores/variáveis contingenciais’.

Diante disso, os fatores condicionantes da GCI, levantados nos estudos de Souza (2008) e Souza e Rocha (2009), são contingenciais, embora nesses estudos isso não tenha sido explicitado pelos autores.

Assim, com base na revisão da literatura acerca da Teoria da Contingência, bem como nas discussões ao longo deste tópico, no âmbito do controle gerencial, os fatores contingenciais podem ser assim definidos:

São todos os fatores, exógenos ou endógenos às organizações, capazes de influenciar positiva ou negativamente suas práticas de controle gerencial.

Com isso, encerra-se este tópico e, na sequência, discutem-se as questões pertinentes ao método e às técnicas de coleta e análise de dados da pesquisa.

²⁸Anderson e Lanen (1999) consideram que as práticas de contabilidade gerencial são parte integrante da estrutura organizacional da empresa.

4 MÉTODO E TÉCNICAS DA PESQUISA

4.1 Introdução

Para Lakatos e Marconi (2003, p. 83), “[...] o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.” Segundo Chauí (2002, p. 157), “[...] usar um método é seguir regular e ordenadamente um caminho através do qual uma certa finalidade ou um certo objetivo é alcançado.” Portanto, este capítulo tem como função fundamental responder a questões como: o que fazer? como? onde fazer? com que técnicas? quais são as etapas a serem seguidas? Em outras palavras, pretende-se explicar o método ou o caminho percorrido pelo pesquisador e as técnicas utilizadas para o alcance, com êxito, dos objetivos desta pesquisa.

4.2 Caracterização do estudo

Dados seus objetivos, este estudo pode ser caracterizado como de natureza descritiva e correlacional. Vergara (1998, p. 45) esclarece que a investigação é descritiva quando expõe características de determinada população ou fenômeno, podendo, também, estabelecer correlações entre variáveis. A pesquisa de cunho descritivo se justifica pela necessidade de se investigar a presença de determinados fatores capazes de influenciar a GCI, bem como estabelecer e analisar as relações entre esses fatores.

Para Cervo e Bervian (1996), a pesquisa descritiva correlaciona fatos ou fenômenos, ou seja, variáveis, sem manipulá-las. Andrade (2007, p. 19-20) acrescenta que, na pesquisa descritiva, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles. Em outras palavras, descreve-se a realidade, de fato, como ela é, mostra-se como funcionam as coisas.

No que concerne ao estudo correlacional, este buscou investigar as variáveis específicas num determinado contexto, sem entrar no mérito da causalidade, avaliando suas inter-relações.

As variáveis investigadas neste estudo são todas qualitativas, não métricas. Martins (2007, p. 92) explica que as variáveis qualitativas, normalmente, não envolvem fatores numéricos, sendo, portanto, de difícil mensuração por parte dos pesquisadores. Contudo, quando necessário, essas variáveis podem ser trabalhadas, isto é, adaptadas para representar uma série quantitativa, e o que torna possível essa ‘transformação’ são as escalas sociais e de atitudes (MARTINS, 2007, p. 92). Este estudo faz uso de escala de 11 pontos (de 0 a 10) e solicita-se ao respondente que assinale, dentro dessa escala, o grau que melhor representa sua percepção a respeito daquilo que está sendo questionado em cada item do instrumento de coleta de dados.

Na dimensão temporal, este estudo é transversal, representando a percepção de gestores de hospitais a respeito dos fatores condicionantes da GCI em um determinado momento; período em que os dados foram coletados. Não se trata de uma pesquisa longitudinal, em que, estendendo o período de coleta de dados por um tempo maior, poder-se-ia identificar tendências ou mudanças na percepção dos respondentes no decorrer do tempo.

No que se refere à caracterização desta pesquisa em relação ao uso da abordagem contingencial na contabilidade, conforme explicado no tópico 2.3.3, a variável ‘desempenho’, embora esteja inclusa na estrutura básica da Teoria da Contingência (Figura 3), não é objeto de investigação neste estudo. Seguindo a proposta de Drazin e Van De Ven (1985), utiliza-se nesta pesquisa o método de seleção, no qual o fator desempenho não faz parte do escopo; para esses autores, o método de seleção tem pretensão unicamente de relacionar fatores contingenciais, tais como ambiente e estrutura organizacional, sem se preocupar se esse relacionamento afeta ou não o desempenho.

4.3 População objeto de estudo

Em 2005, segundo dados do IBGE (Tabela 2), havia no Brasil 4.428 hospitais privados com leitos para internação. Feita a delimitação por tipo de estabelecimento (tópico 1.6), o número de hospitais considerados potenciais objeto de estudo cai para 2.895, segundo dados do Datasus (2009). Esse número de hospitais desencoraja qualquer tentativa de se realizar uma pesquisa com pretensões a se fazer inferências sobre a população, pelas seguintes razões:

- Uma das delimitações do estudo (tópico 1.6) impõe que a clientela predominante dos hospitais seja formada por planos de saúde. Para atender essa delimitação seria necessário segregar, em um universo de 2.895 hospitais, uma amostra de hospitais que se enquadram neste quesito; além disso, a seleção teria que ser aleatória.
- Ainda no campo das delimitações, uma outra restrição é que, no quadro societário ou acionário dos hospitais, não poderiam figurar planos de saúde como majoritários. O atendimento desse quesito implica também em uma investigação prévia no universo de 2.895 hospitais para selecionar, de forma aleatória, a amostra de hospitais que se enquadram na pesquisa.

Essas informações não estão disponíveis através de dados secundários, publicados em jornais ou *internet*; para obtê-las seria necessário o uso de pesquisa de campo. Isso afetaria, de forma contundente, a viabilidade da pesquisa – não haveria tempo hábil para tanto.

Na busca de uma alternativa para tornar a pesquisa viável em termos de tempo, recorreu-se à *internet*, em especial, a sítios de buscas (por exemplo: *Google*, *Yahoo*, *Cadê?*, *Alta vista*, *Aonde*, *Giga busca*, *Brbusca*, etc.). Foi assim que o sítio da ANAHP (Associação Nacional dos Hospitais Privados) foi encontrado.

Descobriu-se, estudando o estatuto da ANAHP, que, para se tornar membro, o hospital, dentre outros quesitos, deve ter como predominante em seu faturamento os planos de saúde. Além disso, não pode haver planos de saúde como majoritários em seu capital social. Isso atende, de forma integral, às delimitações impostas ao estudo.

Adicionalmente, os hospitais filiados à ANAHP são referências em nível nacional pela qualidade dos seus serviços e estão presentes em 10 estados da Federação, além do Distrito Federal (Quadro 15).

Quadro 15: Quantidade de hospitais filiados à ANAHP por Unidade da Federação

Unidade da Federação	Quantidade
Bahia	2
Distrito Federal	2
Espírito Santo	2
Goiás	1
Mato Grosso	1
Minas Gerais	2
Paraná	2
Pernambuco	4
Rio de Janeiro	6
Rio Grande do Sul	2
São Paulo	16
Total	40

O levantamento de campo, estratégia usada nesta pesquisa para a obtenção dos dados, fica restrito aos hospitais filiados à ANAHP, em número de 40 hospitais. Não há nenhuma pretensão inferencial sobre os resultados obtidos com a pesquisa.

4.4 Variáveis investigadas

Com base na Revisão Bibliográfica (Capítulo 2) e na Análise Crítica dos Fatores Condicionantes da GCI (Capítulo 3), é apresentada a variável independente ‘X’: ‘Variáveis contingenciais da GCI objeto de investigação’. Essa variável é composta de 11 fatores: margem de lucro, tipo de cadeia, mecanismos, confiança, estabilidade, benefícios mútuos, cooperação, interdependência, grau de competição, sistema de informações gerenciais, comprometimento (Quadro 16).

Quadro 16: Fatores condicionantes da GCI, objeto deste estudo

Fatores	Subfatores/variáveis
1. Margem de lucro	<ul style="list-style-type: none"> • Margem de lucro dos produtos negociados com pacientes particulares. • Margem de lucro dos produtos negociados com planos de saúde.
2. Tipo de cadeia	<ul style="list-style-type: none"> • Fornecedor domina a cadeia. • Hospital domina a cadeia. • Plano de saúde domina a cadeia. • Ninguém domina, há paridade entre todos.
3. Mecanismos	<ul style="list-style-type: none"> • Acordos de cooperação com fornecedores. • Acordos de cooperação com planos de saúde. • Orçamentos conjuntos com fornecedores. • Orçamentos conjuntos com planos de saúde. • Planilhas de custos conjuntos com fornecedores. • Planilhas de custos conjuntos com planos de saúde.
4. Confiança	<ul style="list-style-type: none"> • Confiança nos fornecedores. • Confiança nos planos de saúde.
5. Estabilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Relacionamento estável e maduro com fornecedores. • Relacionamento estável e maduro com planos de saúde.
6. Benefícios mútuos	<ul style="list-style-type: none"> • Disposição da parte dos fornecedores em dividir ganhos com hospitais. • Disposição da parte dos hospitais em dividir ganhos com fornecedores. • Disposição da parte dos planos de saúde em dividir ganhos com hospitais. • Disposição dos hospitais em dividir ganhos com planos de saúde.
7. Cooperação	<ul style="list-style-type: none"> • Disposição da parte dos fornecedores em cooperar com hospitais. • Disposição da parte dos hospitais em cooperar com fornecedores. • Disposição da parte dos planos de saúde em cooperar com hospitais. • Disposição dos hospitais em cooperar com planos de saúde.
8. Interdependência	<ul style="list-style-type: none"> • Hospitais dependem dos fornecedores. • Fornecedores dependem dos hospitais. • Hospitais dependem dos planos de saúde. • Planos de saúde dependem dos hospitais.
9. Grau de competição	<ul style="list-style-type: none"> • Competição por compra de materiais e medicamentos. • Competição por mão de obra. • Competição em nível de preço dos serviços prestados.
10. SIG	<ul style="list-style-type: none"> • SIG fornece informações precisas em nível de produtos/serviços. • SIG fornece informações precisas em nível de departamentos. • SIG permite trabalhar com previsões, elaborar e acompanhar orçamentos.
11. Comprometimento	<ul style="list-style-type: none"> • Disposição dos fornecedores em manter o relacionamento por longo prazo (LP). • Disposição dos hospitais em manter a relação com o fornecedor por LP. • Disposição dos planos de saúde em manter o relacionamento por LP. • Disposição dos hospitais em manter a relação com os planos de saúde por LP.

A presença, ou a ausência, desses fatores pode indicar aos hospitais privados a direção mais favorável à prática da GCI: a montante junto a seus fornecedores, a jusante junto aos planos de saúde ou ambas as direções. A investigação desses fatores está diretamente relacionada com o alcance de um dos objetivos específicos deste trabalho (vide tópico 1.5.2 – ‘b’).

Além dos fatores condicionantes da GCI apresentados no quadro imediatamente anterior, outras questões foram investigadas com objetivo de verificar se existem fatores condicionantes da GCI que, embora estejam presentes no campo, estão ausentes na literatura,

além de verificar, também, se existem evidências das práticas de GCI nas empresas pesquisadas. Essas variáveis são demonstradas a seguir:

Quadro 17: Fatores que indicam a prática da GCI nas empresas pesquisadas e fatores que podem estar presentes nas empresas, mas ausentes na literatura

Fatores	Subfatores	‘Novos’ fatores
Fatores condicionantes da GCI ausentes na literatura. (Questões do Bloco 2)	<ul style="list-style-type: none"> • Ações/práticas de GCI com fornecedores. • Ações/práticas de GCI com planos de saúde. 	Esses fatores serão investigados por meio de questões com respostas dicotômicas SIM/NÃO. A resposta sendo ‘sim’ ou ‘não’ exige do respondente uma justificativa. Espera-se identificar nessas justificativas, ‘novos’ fatores condicionantes da GCI, ausentes na literatura até então.
Práticas de GCI nas empresas pesquisadas. (Questões do Bloco 4)	<ul style="list-style-type: none"> • Fornecer dados de custos aos fornecedores. • Obter dados de custos dos fornecedores. • Fornecer dados de custos a planos de saúde. • Obter dados de custos de planos de saúde. 	

A formulação das questões do Bloco 4 visa investigar as práticas de GCI nas entidades pesquisadas e está diretamente relacionada com o alcance de um dos objetivos específicos deste trabalho (vide tópico 1.5.2 – ‘a’).

As questões do Bloco 2 foram elaboradas com a intenção de verificar a existência de ‘novos’ fatores condicionantes da GCI, ausentes na literatura até então. Caso surja algum novo fator, isso poderia ser considerado uma importante contribuição tanto para a literatura quanto para com a gestão hospitalar.

Todos esses fatores ou variáveis são objeto de investigação empírica por intermédio de questionário estruturado (Apêndice A), tratado na sequência.

4.5 Instrumento de coleta de dados - questionário

Os dados desta pesquisa foram coletados por meio de questionário estruturado (Apêndice A), dividido em 4 (quatro) blocos. O Bloco 1 tem por objetivo qualificar o respondente e a instituição em que trabalha. É importante compreender quem é o respondente da pesquisa, já

que as demais questões do questionário serão respondidas mediante sua percepção. Formularam-se, portanto, 6 (seis) questões nesse bloco: as quatro primeiras referem-se ao nome da instituição, cargo/função do respondente, grau de formação acadêmica e área de formação. As duas últimas questões fazem referência ao porte da instituição em número de leitos e quantidade média de cirurgias realizadas no mês.

No tocante aos questionamentos do Bloco 2, foram formulados com vistas a verificar se existem fatores ou circunstâncias que favoreçam ou inibam a GCI por parte dos hospitais privados, mas que estejam ausentes na literatura.

Nesse Bloco 2, foram formulados 2 (dois) questionamentos. Independentemente da resposta (sim ou não) a algum desses questionamentos, o respondente teve que explicar a razão ou as razões para tal; assim, esperava-se que, por meio de resposta aberta, surgissem variáveis ou circunstâncias que estivessem influenciando positiva ou negativamente a GCI, mas que não estavam presentes na literatura.

O Bloco 3 tem como objetivo verificar a presença, ou não, dos fatores ou variáveis condicionantes da GCI, mediante a percepção do respondente, no ambiente em que a empresa na qual atua está inserida. A formulação das questões desse bloco visa atender, fundamentalmente, a um dos objetivos específicos deste estudo, a saber, o objetivo (b), replicado a seguir:

- ✓ Verificar se os fatores condicionantes da GCI, preconizados na literatura, se fazem presentes nas empresas objeto deste estudo.

Os questionamentos formulados no Bloco 4 visam atender ao objetivo específico (a), a saber:

- ✓ Verificar se existem evidências da prática da GCI nas empresas pesquisadas.

Conforme literatura pesquisada (por exemplo: SOUZA; ROCHA, 2009 e KAJÜTER; KULMALA, 2005), a existência de ‘planilhas de custos’ e de ‘orçamentos’, elaborados de forma conjunta, entre a empresa e seus fornecedores ou clientes, é um indício da prática da

GCI; as ‘planilhas de custos conjuntos’ e ‘orçamentos conjuntos’ são citados por esses autores como sendo mecanismos que sustentam a prática da GCI.

Quadro 18: Resumo das variáveis relevantes investigadas no estudo

Bloco	Variáveis/fatores	Referências	Número de itens questionados	Nível de Mensuração
1 Qualificação do respondente e empresa	Cargo/função; Nível de formação; Área de formação; Porte da empresa.		6	Nominal
2 Fatores que podem afetar a GCI, mas que estão ausentes na literatura	Ações/práticas de GCI com fornecedores; ações/práticas de GCI com planos de saúde.	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	2	Nominal
3 Variáveis Contingenciais	Margem de lucro	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	2	Intervalar
	Tipo de cadeia	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	2	Intervalar
	Mecanismos	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	6	Nominal
	Confiança	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	2	Intervalar
	Estabilidade	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	2	Intervalar
	Benefícios mútuos	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	4	Intervalar
	Cooperação	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	4	Intervalar
	Interdependência	Souza & Rocha (2009)	4	Intervalar
	Grau de competição	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	3	Intervalar
	Sistema de Informações Gerenciais	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	3	Intervalar
	Comprometimento	Kajüter & Kulmala (2005)	4	Intervalar
4 Evidências das práticas de GCI	Fornecer dados de custos a fornecedores; obter dados de custos de fornecedores; fornecer dados de custos a planos de saúde; obter dados de custos de planos de saúde.	Souza & Rocha (2009); Kajüter & Kulmala (2005)	4	Nominal

Considerando os tipos de questionamentos feitos no instrumento de coleta de dados, torna-se necessário que o respondente ocupe cargo ou exerça alguma função em nível estratégico na organização. Os respondentes preferenciais dos questionários são: presidente ou vice-presidente ou superintendente ou diretor geral ou diretor financeiro ou diretor administrativo ou *controller*, ou membros da diretoria que ocupem cargos de gestão administrativa ou financeira.

Para o envio do questionário aos hospitais, buscou-se apoio institucional junto à Associação Nacional dos Hospitais Privados (ANAHP). Para tanto, o projeto da tese foi apresentado aos seus conselheiros em reunião em sua sede na cidade de São Paulo. Nessa reunião, foram expostos os objetivos do estudo, as contribuições esperadas e foi solicitado o apoio da instituição no sentido de intermediar o envio dos questionários. Formalizado o apoio, a ANAHP, por meio de seu sistema de correio eletrônico, enviou aos hospitais associados um *link* para que os respondentes, utilizando-se do *software Formsite*, preenchessem o questionário.

Além disso, a ANAHP forneceu uma lista com os nomes, telefones e endereços de *email* dos potenciais respondentes em cada hospital. Isso permitiu o contato direto do pesquisador com os hospitais que estavam demorando em responder ao questionário.

4.5.1 Pré-teste

Com o intuito principal de verificar o nível de adequação do instrumento de coleta de dados aos objetivos do estudo, realizou-se um teste junto a 5 (cinco) respondentes que ocupavam cargos de direção em instituições hospitalares privadas na cidade de Maringá, Estado do Paraná.

Buscou-se, com esse pré-teste, averiguar as principais dificuldades no entendimento das questões, bem como o tempo total gasto para as respostas. O objetivo latente com esse processo de teste é verificar se o respondente entendeu aquilo que o pesquisador deseja que seja entendido.

Dessa forma, o pré-teste foi realizado, com a presença do pesquisador, entre os dias 27 de agosto e 04 de setembro de 2009, em duas etapas: na primeira, após breve explanação dos

objetivos do estudo, o questionário foi aplicado a 2 (dois) respondentes. Com o objetivo de aferir o tempo gasto na leitura e nas respostas, combinou-se previamente entre as partes que as dúvidas seriam respondidas no final do processo.

Concluiu-se, em conjunto com os respondentes, que o uso das expressões ‘discordo totalmente’ e ‘concordo totalmente’, utilizadas nas escalas intervalares, não eram adequadas para todas as questões do instrumento; podiam confundir o respondente e levá-lo a um entendimento contrário ao que se desejava. Isso foi ajustado, e apenas 2 (duas) questões permaneceram como antes (questões 23 e 24).

Além disso, a expressão ‘informações acuradas de custos’, em uma das questões, causou certa estranheza nesses dois primeiros respondentes; eles disseram desconhecer o significado do termo ‘acurada’. Por essa razão, buscou-se um sinônimo que pudesse substituir esse termo por um outro de mais fácil entendimento e, dessa forma, o termo ‘acurada’ foi substituído por ‘precisa’. Assim, a expressão ficou ‘informações precisas de custos’.

Feitas essas correções, na segunda etapa do pré-teste, o questionário foi aplicado aos 3 (três) respondentes finais. Não foram observadas novas dúvidas quanto ao entendimento das questões, porém um dos respondentes fez uma importante observação com relação à Questão 9. Essa questão tem por objetivo verificar se as margens de lucro dos principais produtos do hospital estão adequadas ou não em relação às margens esperadas pela empresa. O respondente alertou que um mesmo tipo de produto pode ser negociado tanto com clientes particulares quanto com planos de saúde, e os preços médios de venda praticados com esses tipos de clientes podem ser muito diferentes entre si. Portanto, dependendo do tipo de cliente (particular ou plano de saúde), as margens podem estar adequadas ou não em relação às margens orçadas ou planejadas.

Isto posto, reformulou-se a Questão 9, dividindo-a em dois questionamentos sobre a margem de lucro dos produtos: a primeira alternativa questiona a margem dos produtos negociados com clientes particulares; a segunda faz o mesmo em relação aos produtos negociados com planos de saúde.

O tempo médio gasto para preenchimento do questionário, considerando todos os respondentes do pré-teste, ficou em torno de 20 minutos. Esse tempo foi considerado (pelo

pesquisador e orientador) razoavelmente baixo e não deveria representar um fator impeditivo para a coleta definitiva dos dados.

Considerou-se, após a realização do pré-teste, que o instrumento de coleta de dados se acha adequado aos objetivos do estudo. Porém, antes de sua aplicação definitiva, foi apreciado e validado pelos membros da banca de qualificação deste estudo, e sofreu algumas pequenas modificações e ajustes.

4.6 Tratamento estatístico dos dados e análise dos resultados

Para realizar a análise dos dados, utilizou-se a estatística descritiva (média, mediana, desvio padrão, moda e distribuição de frequência), para descrever a amostra investigada.

Outras estatísticas, tais como análise de correlação e teste de médias, foram utilizadas para analisar o nível de associação entre variáveis, bem como comparar variáveis presentes no relacionamento do hospital com os fornecedores com variáveis presentes no relacionamento com as operadoras de planos de saúde.

Também foi utilizado o Teste de Independência do Qui-Quadrado para verificar se o fornecimento ou não de informações de custos a fornecedores e/ou planos de saúde por parte dos hospitais estaria condicionado a alguma variável do Bloco 3.

Quadro 19: Blocos de questões e estatísticas utilizadas

Bloco	Estatísticas utilizadas		Referência
Bloco 1	Estatística descritiva (distribuição de frequência).		Hair <i>et al.</i> (2005); Fávero <i>et al.</i> (2009); Pestana e Gageiro (2003)
Bloco 2	Apesar de haver, neste bloco, questões com respostas dicotômicas sim/não, o que importa realmente são as respostas abertas (as justificativas). Por isso, a análise deve ser descritiva de cunho qualitativo.		
Bloco 3	Estatística descritiva (média, mediana, moda e desvio padrão); Testes de médias, análise de correlação.	Teste de Independência do Qui-Quadrado.	
Bloco 4	Estatística descritiva (distribuição de frequência).		

Salienta-se que todas as análises estatísticas deste estudo foram processadas por meio do *software Statistical Package for Social Sciences* (SPSS), versão 17.0.

4.7 Medida da intensidade dos fatores condicionantes da GCI

Com exceção do fator ‘mecanismos’, todos os demais fatores (variáveis) pesquisados junto aos hospitais são representados por uma escala que varia de 0 a 10, sendo possível calcular uma nota média para cada variável. Mas, o que indica essa nota média? É possível dizer, a partir dessa nota média, que determinado fator esteja favorecendo ou inibindo a GCI? Essas questões devem ser respondidas para que o objetivo do estudo possa ser alcançado.

Assim, para auxiliar no alcance do objetivo geral do estudo, bem como orientar as conclusões, decidiu-se desenvolver um instrumento que fosse capaz de medir, com base na média de cada variável estudada, o grau de aproximação da GCI sob a perspectiva dos hospitais.

Dessa forma, propõe-se que as variáveis presentes no estudo sejam classificadas em relação à GCI, de acordo com suas médias, como ‘remota’, ‘possível’, ‘provável’ e ‘muito provável’. São favoráveis à GCI as variáveis classificadas como ‘provável’ e ‘muito provável’. Consideram-se inibidoras das GCI as variáveis classificadas como ‘remota’ e ‘possível’.

A ideia da construção desse instrumento de medida de intensidade das variáveis teve como fonte de inspiração a matriz para análise dos fatores condicionantes da GCI desenvolvida por Souza e Rocha (2009, p. 63-70) para analisar as variáveis ‘margem’ e ‘funcionalidade’ do produto. Dependendo da margem de lucro do produto (alta/baixa) e de seu nível de funcionalidade (alto/baixo), os autores classificam esse produto quanto à sua indicação para a aplicação da GCI em quatro categorias, a saber: remota, possível, provável e muito provável (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 68).

Essa classificação em quatro categorias foi adaptada para este estudo, dividindo-se a nota máxima da escala, que no caso é 10, por quatro. O primeiro intervalo vai de 0 até 2,5; o segundo vai de 2,5 a 5,0; o terceiro vai de 5,0 a 7,5; e o quarto e último vai de 7,5 a 10,0 (Quadro 20).

Quadro 20: Matriz para classificação das variáveis presentes no estudo – exceto as variáveis ‘tipo de cadeia’ e ‘mecanismos’

Variáveis	Média	Classificação	Favorece/Inibe a GCI
Margem de Lucro	Até 2,5 De 2,5 a 5,0 De 5,0 a 7,50 De 7,5 a 10,0	Muito provável Provável Possível Remota	Favorece Favorece Inibe Inibe
Confiança Estabilidade Benefícios mútuos Cooperação Interdependência Grau de competição Sistema de Informação Gerencial Comprometimento	Até 2,5 De 2,5 a 5,0 De 5,0 a 7,5 De 7,5 a 10,0	Remota Possível Provável Muito Provável	Inibe Inibe Favorece Favorece

Para a variável ‘margem de lucro’, quanto menor for a média, mais favorável é a aplicação da GCI. Isso porque, no instrumento de coleta de dados, utilizou-se escala de diferencial semântico de 0 a 10, no qual o ‘0’ significa ‘muito distante do esperado’ enquanto que o ‘10’ indica que a margem está ‘muito próxima do esperado’. De acordo com a literatura pesquisada, quanto mais distante do esperado se encontrar a margem de lucro, mais favorável à aplicação da GCI.

Para todas as demais variáveis, excetuando-se as variáveis ‘mecanismos’ e ‘tipo de cadeia’, quanto maior for a média, mais favorável à aplicação da GCI.

Com relação à variável ‘tipo de cadeia’, o instrumento de coleta de dados foi construído com vistas a identificar quem exerce domínio na cadeia, podendo ser os fornecedores, os hospitais ou as operadoras de planos de saúde. Nesse caso, também foi utilizada escala de 0 a 10, sendo que o 5 indica que não há dominação por nenhuma das partes (democracia). Médias próximas dos extremos 0 ou 10 indicam a presença de uma cadeia do tipo hierárquica. Cadeias hierárquicas, conforme descrito no tópico 3.3.3, são aquelas nas quais existe clara assimetria de poder. Nesse tipo de cadeia, a GCI tem maiores chances de sucesso.

A literatura pesquisada, conforme já mencionado, considera a cadeia tipificada como democracia ‘menos’ favorável à GCI. A literatura não diz explicitamente que determinado

tipo de cadeia é favorável ou desfavorável à GCI. Para todos os autores pesquisados há cadeias ‘mais’ favoráveis, outras ‘menos’ favoráveis.

Talvez por isso, Souza e Rocha (2009, p. 114) tenham como proposta cruzar o tipo de cadeia com o tipo de fornecedor/cliente para, a partir daí, fazer inferências sobre o potencial da empresa em relação à GCI. Neste estudo, essa proposta de Souza e Rocha foi interpretada e adaptada para a criação de uma matriz específica para análise do fator ‘tipo de cadeia’ (Quadro 21).

Conforme desenvolvido no tópico 2.2.3.3, os fornecedores/clientes podem ser classificados como comum, auxiliar, principal e familiar. Dependendo do tipo de cadeia e do tipo de fornecedor/cliente, a GCI pode ser classificada como remota, possível, provável e muito provável. Neste estudo, variáveis classificadas como remota ou possível são consideradas inibidoras da GCI; se classificadas como provável ou muito provável são consideradas favoráveis à GCI.

Quadro 21: Matriz para classificação da variável ‘tipo de cadeia’

Tipo de relacionamento	Tipo de Cadeia	
	Democracia	Hierárquica
Familiar	Possível	Muito provável
Principal	Possível	Provável
Auxiliar	Remota	Possível
Comum	Remota	Possível

FONTE: Souza e Rocha (2009, p. 114) adaptado.

Com relação à variável ‘mecanismos’, o instrumento de coleta de dados foi preparado com questões cujas respostas são dicotômicas (sim/não). O ‘sim’ indica a presença de mecanismos gerenciais de suporte à GCI, sendo, portanto, favorável à GCI. De acordo com a literatura pesquisada, a falta desses mecanismos pode inibir a prática da GCI.

5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

O instrumento de coleta de dados foi enviado para todos os 40 hospitais associados à ANAHP em maio/2010 e esteve à disposição dos respondentes no período de 05 de maio/2010 a 20 de julho de 2010, ou seja, por 77 dias corridos.

Quadro 22: Relação dos hospitais associados à ANAHP (em ordem alfabética)

	Nome do hospital	UF
1	Albert Einstein	SP
2	Aliança	BA
3	Anchieta	DF
4	Bandeirantes	SP
5	Barra D'or	RJ
6	Brasil	SP
7	Copa D'or	RJ
8	Esperança	PE
9	Hcor	SP
10	Mãe de Deus	RS
11	Mater Dei	MG
12	Memorial São José	PE
13	Meridional	ES
14	Moinhos de Vento	RS
15	Monte Sinai	MG
16	Nipo-Brasileiro	SP
17	Nossa Senhora das Graças	PR
18	Nossa Senhora de Lourdes	SP
19	Nove de Julho	SP
20	Oswaldo Cruz	SP
21	Português	BA
22	Pró-Cardíaco	RJ
23	Real Portugues	PE
24	Quinta D'or	RJ
25	Samaritano	SP
26	Santa Catarina	SP
27	Santa Genoveva	GO
28	Santa Joana	SP
29	Santa Joana	PE
30	Santa Luzia	DF
31	Santa Rosa	MT
32	São Camilo – Pompeia	SP
33	São José	RJ
34	São Lucas	SP
35	São Luiz – Itaim	SP
36	Sírio-Libanês	SP
37	Vita Curitiba	PR
38	Vita Volta Redonda	RJ
39	Vitória Apart	ES
40	Vivalle	SP

O primeiro contato com os responsáveis dos hospitais solicitando a participação na pesquisa foi feito pela própria ANAHP através de seu sistema de correio eletrônico. Cerca de 15 dias após o questionário ter sido enviado aos potenciais respondentes, a ANAHP forneceu-nos a base de dados dos hospitais com os nomes, endereços de *email* e telefones dos potenciais respondentes, possibilitando, assim, acompanhar a evolução das respostas, bem como efetuar contatos diretos, pedindo, àqueles que ainda não o haviam feito, que participassem da pesquisa.

Dado o número de organizações pesquisadas, fez-se todo o possível para que nenhum hospital deixasse de participar da pesquisa. No período de 77 dias em que o questionário esteve no campo, além das comunicações enviadas diretamente pela ANAHP, foram efetuados pelo pesquisador, em média, 6 (seis) contatos com cada hospital da lista, metade deles por telefone.

Visando maximizar o número de respostas, no dia 14 de junho, uma palestra sobre o tema da tese foi oferecida pelo Professor Welington Rocha (orientador da tese) aos representantes dos hospitais da ANAHP e outros, em sua sede em São Paulo, com a participação de cerca de 80 pessoas. Após essa palestra, percebeu-se um aumento no interesse dos hospitais em participar da pesquisa. Além da palestra, como forma de retribuir a participação do hospital na pesquisa, foi acordado com a ANAHP a realização de um curso totalmente gratuito sobre gestão de custos hospitalares, com ênfase na GCI.

Com isso, ao todo, 32 questionários, representando 80% da população, foram recebidos e considerados válidos para análise. As informações sobre receita bruta no ano de 2009 e unidade da federação a qual pertence o hospital foram obtidas no Observatório ANAHP edição 02/2010, disponível para *download* no sítio da própria ANAHP (www.anahp.com.br).

Encerrado o processo de recebimento de questionários, os dados foram exportados do sítio *Formsite* para uma planilha eletrônica e, antes de dar início ao processo de análise estatística, cada questionário foi submetido a um processo de crítica, com o objetivo de verificar se não havia erros de preenchimento e/ou inconsistências nas respostas.

Todas as análises estatísticas foram realizadas por meio do *software* SPSS versão 17.0.

5.1 Análise Descritiva dos Dados

A primeira rodada de análise dos dados é puramente descritiva, não havendo, de imediato, preocupação em verificar possíveis correlações entre as variáveis presentes no estudo, nem se extraírem inferências estatísticas. Para tanto, optou-se por seguir a ordem em que o questionário foi estruturado, ou seja, iniciando-se a análise pelas variáveis contidas no Bloco 1, seguindo até o Bloco 4.

5.1.1 Análise das variáveis do Bloco 1 – Qualificação do respondente/empresa

Os dados obtidos com a pesquisa de campo expressam a percepção de alguém que atua dentro das organizações pesquisadas. Portanto, é importante conhecer o perfil desses respondentes, bem como das organizações em que atuam.

Tabela 3: Cargo ocupado pelos respondentes

	Frequência	%	% acumulado
Superintendente	10	31,3	31,3
Diretor	8	25,0	56,3
<i>Controller</i>	8	25,0	81,3
Gerente	6	18,8	100,0
Total	32	100,0	

Dado o objetivo geral da pesquisa, o respondente ideal do questionário deveria ser o principal tomador de decisões no hospital. Insistiu-se nisso o quanto foi possível, mas, diante da negativa destes em participar (alegando principalmente falta de tempo), admitiram-se respondentes em nível de controladoria e de gerência. Ainda assim, 56,3% dos respondentes ocupam cargo de superintendência ou de diretoria.

Tabela 4: Formação acadêmica dos respondentes em nível de graduação

	Frequência	%	% acumulado
Medicina	9	28,1	28,1
Administração	17	53,1	81,3
Economia	2	6,3	87,5
Outros	4	12,5	100,0
Total	32	100,0	

Com relação à formação acadêmica dos respondentes em nível de graduação, a maioria deles (53,1%) são formados em administração de empresas. Nenhum dos respondentes, mesmo os

ocupantes de cargos de *controller*, é formado em ciências contábeis. Isso é um fato interessante considerando-se que esta tese é oriunda de uma escola de contabilidade.

Tabela 5: Titulação acadêmica dos respondentes

	Frequência	%	% acumulado
Mestrado	5	15,6	15,6
Especialização	13	40,6	56,3
Graduação	14	43,8	100,0
Total	32	100,0	

Com relação à titulação acadêmica dos respondentes, a maioria deles (56,3%) possui especialização ou mestrado.

Tabela 6: Receita bruta dos hospitais da amostra – Ano 2009 - Reais/Milhões

	Frequência	%	% acumulado
Até 150	12	37,5	37,5
De 151 a 300	11	34,4	71,9
De 301 a 450	2	6,3	78,3
Acima de 450	2	6,3	84,4
Não informado	5	15,6	100,0
Total	32	100,0	

FONTE: ANAHP (2010, p. 74-113)

Os dados da receita bruta ajudam na compreensão da grandeza das organizações (porte) pesquisadas. Quinze hospitais (46,8%) faturam mais de R\$150 milhões anuais. Cinco hospitais não informaram seu faturamento

Tabela 7: Número de leitos para internação dos hospitais da amostra

	Porte (*)	Frequência	%	% acumulado
Até 50	Pequeno	1	3,1	3,1
De 51 a 150	Médio	8	25,0	28,1
De 151 a 500	Grande	22	68,8	96,9
Acima de 500	Especial	1	3,1	100,0
Total		32	100,0	

(*) classificação de acordo com o Ministério da Saúde (1985, p. 15)

De acordo com a classificação do Ministério da Saúde, 23 hospitais (71,9%) da amostra disponibilizam mais de 150 leitos para internação. Vinte e dois são de grande porte e 1 (um) classifica-se como especial.

Tabela 8: Quantidade média mensal de cirurgias realizadas pelos hospitais da amostra

	Frequência	%	% acumulado
Até 300	3	9,4	9,4
De 301 a 600	11	34,4	43,8
De 601 a 900	6	18,8	62,5
De 901 a 1.200	5	15,6	78,1
Acima de 1.200	7	21,9	100,0
Total	32	100,0	

A quantidade média mensal de cirurgias é outra medida de grandeza (porte) do hospital. Na amostra pesquisada, 18 hospitais (56,3%) realizam mais de 600 cirurgias por mês. Isso significa uma média diária mínima de 20 cirurgias.

5.1.2 Análise das variáveis do Bloco 2 – Fatores que podem influenciar a GCI, mas que estão ausentes na literatura

Este bloco de questões foi elaborado com o objetivo de captar fatores capazes de influenciar a GCI, positiva ou negativamente, mas que estivessem ausentes na literatura pesquisada. Fosse qual fosse a resposta para as 2 (duas) questões deste bloco (sim ou não), o respondente teria que justificar sua resposta. Esperava-se que, por meio da análise qualitativa das justificativas dadas, tanto para o ‘sim’, quanto para o ‘não’, surgisse algum novo fator ainda não reportado na literatura.

Embora não tenha surtido o efeito desejado, pois nenhum ‘novo’ fator condicionante da GCI foi identificado, a análise das respostas dadas revela achados interessantes que passam a ser reportados a seguir:

Tabela 9: Existência de práticas de GCI com fornecedores e com planos de saúde

Variáveis	Frequência Absoluta		
	Sim	Não	Total
A. Existência de práticas relacionadas com a gestão de custos implementadas em conjunto com pelo menos um de seus fornecedores.	18	14	32
B. Existência de práticas relacionadas com a gestão de custos implementadas em conjunto com pelo menos um de seus clientes (operadoras de planos de saúde).	16	16	32

A variável ‘A’ (Tabela 9) expressa a existência de práticas relacionadas à gestão de custos implementadas em conjunto com fornecedores e 18 hospitais responderam ‘sim’. Com base nas justificativas dadas para as respostas, foi possível identificar e sintetizar essas práticas e respectivas justificativas (Quadro 23).

Quadro 23: Ações relacionadas à gestão de custos implementadas com fornecedores e fatores motivadores

Tipos de ação	Frequência	Fatores motivadores (síntese)
Compra em consignação	11	“Necessidade de permanecer no mercado” “Pressão da fonte pagadora reduzindo sobre os preços dos serviços” “Sobrevivência”
Redução do volume de estoques	2	
Outras ações (*)	5	
Total	18	

(*) 5 (cinco) respondentes relataram ações que não se enquadram como sendo próprias de gestão de custos interorganizacionais, como por exemplo: negociação de preços com fornecedores (3), programa de qualidade (1) e cotação eletrônica (1).

A ‘compra em consignação’, citada por 11 hospitais, é um procedimento de venda no qual o fornecedor disponibiliza certa quantidade de materiais ou medicamentos ao hospital, com preços previamente definidos, cujo acerto será feito em data acordada. No final do período combinado, levantam-se as quantidades efetivamente consumidas e o fornecedor emite uma única fatura contra o hospital.

Essa prática pode reduzir significativamente o custo do capital investido pelo hospital em estocagem. Esse custo de estocagem, *a priori*, ficaria a cargo do fornecedor, mas, em compensação, este pode garantir a fidelização do cliente. Além disso, para ambos os lados, pode-se reduzir custos com a redução de pedidos de compra, emissão de faturas, fretes de entrega, cobranças, controles financeiros de contas a receber e contas a pagar, etc. Portanto, pode-se considerar a ‘compra em consignação’ como um exemplo de GCI.

Embora 11 (onze) hospitais tenham mencionado a compra em consignação como sendo uma ação relacionada à gestão de custos, implementada em conjunto com fornecedores, isso não quer dizer que os demais hospitais não estejam adotando essa mesma prática.

Quanto à ‘redução no volume dos estoques’, mencionada por 2 (dois) hospitais, se essa redução estiver relacionada à compra consignada também poderá ser considerada como gestão conjunta de custos. Caso contrário, a simples redução no volume de estoques se aproxima mais da gestão do fluxo de caixa do que, propriamente, da gestão de custos.

Quanto às justificativas (fatores motivadores) citadas para explicar as práticas adotadas, a ‘necessidade de permanecer no mercado’ e a ‘sobrevivência’ podem ser atreladas a fatores já existentes na literatura e reportadas neste estudo, a saber, o fator ‘grau de competição’. Em

outras palavras, quanto maior for o grau de competição no mercado, mais difícil se torna sobreviver e permanecer atuando neste mercado, logo, mais propício à GCI.

A outra justificativa dada, a ‘pressão da fonte pagadora reduzindo o preço dos serviços’, também pode estar associada a outro fator apresentado na literatura, no caso a ‘margem de lucro do produto’. A literatura pesquisada esclarece que margens de lucro aquém do desejado podem favorecer a prática da GCI. A pressão exercida sobre os preços dos serviços pela fonte pagadora pode estar comprimindo as margens dos hospitais, obrigando-os a firmar com fornecedores algum tipo de aliança com o objetivo de redução de custos.

Quatorze hospitais responderam que nunca efetuaram nenhuma ação relacionada à gestão de custos com seus fornecedores e as justificativas estão evidenciadas no Quadro 24.

Quadro 24: Fatores inibidores da prática de gestão custos em conjunto com fornecedores

Fatores inibidores	Frequência absoluta
“Nunca houve mobilização nesse sentido”	11
“Isso não faz parte dos nossos objetivos”	1
“Nossas informações de custos não são confiáveis para envolver nossos fornecedores”	1
“Desconhecemos a ação”	1
Total	14

O Quadro 24 sintetiza os fatores que inibiram qualquer prática de gestão de custos entre os hospitais da amostra e seus principais fornecedores. Igualmente, nesse caso, nenhum novo fator pôde ser identificado. As justificativas de 12 hospitais recaem sobre o fato de ‘nunca ter havido mobilização nesse sentido’ e ‘isso não faz parte dos nossos objetivos’. Essas justificativas ensejam suposições de que desconhecem ou não há interesse do hospital em formar algum tipo de aliança com o propósito de gestão conjunta de custos.

A alegação de que ‘as informações de custos não são confiáveis para envolver nossos fornecedores’ é realmente um fator capaz de inibir a GCI, mas não é novidade, nem é exclusividade do setor hospitalar. A literatura reporta isso como uma deficiência do SIG (Sistema de Informação Gerencial).

A variável ‘B’ (Tabela 9) investiga a existência de ações relacionadas à gestão de custos, implementadas a jusante na cadeia de valor, ou seja, em conjunto com as operadoras de

planos de saúde - 16 hospitais responderam ‘sim’. Com base nas justificativas dadas para as respostas, foi possível identificar e sintetizar algumas ações e justificativas (Quadro 25).

Quadro 25: Ações relacionadas à gestão de custos implementadas com operadoras de planos de saúde e fatores motivadores

Tipos de ação	Frequência	Fatores motivadores (síntese)
Implantação de procedimentos por pacotes	13	“Necessidade de permanecer no mercado”.
Operadora efetua a compra de materiais especiais	1	
Outras ações (*)	2	“Competitividade”
Total	16	

(*) 2 (dois) respondentes relataram ações que não necessariamente se enquadram como sendo próprias de gestão de custos, como por exemplo: Trabalhos com médicos e pacientes e alinhamento de processos.

É uma tendência do setor o ‘empacotamento’ de serviços hospitalares por parte das operadoras de planos de saúde. No sistema tradicional, o hospital emite faturas contra a operadora do plano discriminando cada item consumido no tratamento do paciente.

No sistema de pacotes, ajusta-se entre as partes um preço pré-determinado pelo serviço que, em tese, deverá cobrir todos os gastos com materiais, com medicamentos e com o uso das instalações e equipamentos e ainda sobrar alguma margem para o hospital.

A vantagem desse sistema é que ele reduz custos para ambas as partes. O hospital não precisa pedir liberação do plano de saúde toda vez que for necessário usar determinados tipos de medicamentos ou materiais ou fazer uso de equipamentos ou procedimentos especiais. Dentro do valor do pacote, cabe unicamente ao hospital decidir o que fazer, como fazer, e quais recursos dispensar no tratamento do paciente. Evidente que os casos que fujam da normalidade devem ter tratamento à parte (isso deve estar previsto em contrato).

A operadora, por sua vez, não precisa manter uma estrutura para conferir as faturas emitidas pelos hospitais para verificar se não foram cobrados itens não autorizados ou não cobertos pelo plano do paciente. O faturamento por parte do hospital fica bastante simplificado, pois basta emitir uma única fatura com o valor do pacote. A redução de custos, neste caso, se dá nos custos administrativos (auditoria nas contas, faturamento, cobrança, etc.).

Portanto, sendo uma ação com reflexo direto nos custos e que pode gerar benefícios para as duas partes, configura-se a implantação dos ‘pacotes’ de serviços como um exemplo da prática de GCI específico do setor hospitalar. O fato de 13 (treze) hospitais mencionarem essa

prática não significa que os outros 19 (dezenove) hospitais não estejam adotando a mesma prática.

No que se refere ao fato de a operadora de plano de saúde efetuar diretamente a compra de materiais especiais e repassar ao hospital (fato mencionado por um respondente), isso pode livrar o hospital do ônus da compra, mas pode privá-lo também da margem de lucro que este poderia auferir se tivesse feito a compra diretamente do fornecedor. Como não se conhecem maiores detalhes dessa operação, não é possível classificar essa prática como gestão conjunta de custos.

Dezesseis hospitais declaram não praticar nenhuma ação relacionada à gestão de custos em conjunto com as operadoras de planos de saúde. Os fatores inibidores desse comportamento por parte dos hospitais estão reunidos no Quadro 26.

Quadro 26: Fatores inibidores de ações de custos em conjunto com operadoras de planos de saúde

Fatores inibidores	Frequência absoluta
“Nunca houve mobilização nesse sentido”	11
“Falta de transparência e de confiança entre as partes”	2
“Nossas informações de custos não são confiáveis para envolver nossos clientes”	1
“A característica/cultura dos nossos clientes tem sido a de impor os preços”	1
“Desconhecemos a ação”	1
Total	16

Destaca-se do Quadro 26, como fatores inibidores da prática de GCI com as operadoras de planos de saúde, ‘a falta de transparência e confiança entre as partes’, citado por 2 (dois) hospitais e a declaração de um hospital de que ‘a característica/cultura dos nossos clientes tem sido a de impor os preços.’ A falta de transparência e de confiança são fatores condicionantes da GCI presentes na literatura pesquisada. A imposição de preços por parte dos clientes está relacionada com a pressão sobre as margens de lucro, fator este também já evidenciado na literatura.

Os demais fatores citados pelos hospitais, tanto motivadores (sim) quanto inibidores (não), relacionados à prática de GCI com as operadoras de planos de saúde, são idênticos aos citados por estes quando se referem a essa prática com seus fornecedores. Os comentários válidos para os fornecedores valem para os planos de saúde, ou seja, nenhum novo fator motivador ou inibidor da GCI pôde ser identificado.

5.1.3 Análise das variáveis do Bloco 3 – Fatores Contingenciais

A pesquisa das variáveis desse bloco está diretamente relacionada com o alcance do objetivo específico ‘b’ (tópico 1.5.2) do estudo, a saber: investigar e identificar, com base na Teoria da Contingência, os fatores ou circunstâncias que favorecem ou inibem a prática da GCI sob a perspectiva de hospitais privados no Brasil.

5.1.3.1 Margem de lucro do produto

A literatura pesquisada esclarece que a margem de lucro, quando aquém do esperado, favorece a prática da GCI, sendo, portanto, um fator motivador desta.

Questionados acerca de suas margens lucro, os respondentes afirmam que, em uma escala de diferencial semântico que vai de 0 a 10, na qual 0 significa ‘muito distante do esperado’ e 10 ‘muito próxima do esperado’, nos produtos/serviços negociados com clientes particulares, a média é 7,09 com moda 7.

Já com relação aos produtos/serviços negociados com planos de saúde, utilizando a mesma escala, a média é de 4,78 com moda 5 (Tabela 10).

Tabela 10: Percepção dos hospitais em relação às margens de lucro dos produtos negociados com pacientes particulares e com planos de saúde

Variáveis	Estatísticas			
	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
a) Margem de lucro média dos principais produtos/serviços negociados com clientes particulares	7,09	1,35	7	7
b) Margem de lucro média dos principais produtos/serviços negociados com planos de saúde	4,78	1,60	5	5

Escala: 0 = muito distante do esperado

10 = muito próximas do esperado

Os dados mostram que, aparentemente, os produtos/serviços negociados com pacientes particulares estão oferecendo margens mais próximas do esperado. Nesse caso, de acordo com a literatura pesquisada, não haveria uma forte motivação para que a organização recorresse a seus fornecedores ou clientes com o objetivo de formar alianças visando a GCI.

Situação diferente ocorre com os produtos/serviços negociados com planos de saúde. Nesse caso, os dados demonstram que as margens estão mais distantes do esperado. Ressalta-se que 91% da receita dos hospitais associados à ANAHP é proveniente das operadoras de planos de saúde (ANAHP, 2010, p. 33). Isso, no mínimo, é um fator merecedor de atenção por parte dos hospitais.

Os dados, por si sós, não nos permitem julgar se o fato de os hospitais terem 91% de suas receitas garantidas pelas operadoras de planos de saúde é bom ou ruim, mesmo com as margens em patamares relativamente longe do esperado (4,78 em uma escala de 0 a 10). Nesse caso, cada hospital deve fazer seu próprio julgamento considerando todo o contexto no qual esteja inserido.

Isolando-se todas as demais variáveis e concentrando-se apenas e unicamente na margem de lucro, bem como no volume de serviços negociados com as operadoras de planos de saúde, a literatura pesquisada tipifica essa situação como favorável à adoção das práticas de GCI.

5.1.3.2 Tipo de Cadeia

Segundo a literatura pesquisada (tópico 2.1.3), em cadeias tipificadas como hierárquicas, a GCI tem maiores chances de ser bem sucedida. Os dados coletados sugerem que a cadeia de valor na qual os hospitais da amostra estão inseridos se aproxima de uma cadeia tipificada como democracia. O poder parece estar dividido entre todos, não há dominação por parte de nenhuma das partes.

Numa escala de 0 a 10, a nota média ficou em 5,38 no relacionamento do hospital com seus fornecedores e 4,22 no relacionamento do hospital com os planos de saúde. Visualmente as médias estão próximas de 5 (ponto no qual não ocorre dominação por nenhuma das partes).

Tabela 11: Percepção dos hospitais acerca do relacionamento social (poder) na cadeia de valor

Variáveis	Estatísticas			
	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
a) Tipo de relacionamento do hospital com os fornecedores	5,38	1,28	5,0	5
b) Tipo de relacionamento do hospital com os planos de saúde	4,22	1,94	4,0	5

Escala: 0 = somos dominados por eles
10 = exercemos domínio sobre eles

5 = não ocorre dominação, há paridade entre nós

Portanto, de acordo com a literatura, o tipo de cadeia no qual estão inseridos os hospitais participantes na pesquisa não favorece a adoção da GCI (vide esquema no Quadro 3, tópico 2.1.3). Salienta-se, contudo, que são poucas as evidências empíricas que dão suporte a essa afirmação. Apenas as pesquisas de Dekker (2003) e Kajüter e Kulmala (2005), ambas classificadas como estudos de caso e reunindo poucas empresas, trouxeram evidências de que a GCI pode ser mais bem implementada em cadeias nas quais existam empresas dominantes capazes de coordenar todo o processo, dando diretrizes, estabelecendo metas, mobilizando pessoas, etc.

Outros autores já citados no estudo, como Cooper e Slagmulder (2003a) e Souza e Rocha (2009), defendem essa mesma ideia. No entanto, o fazem com base em argumentação lógica, sem comprovação empírica.

Por isso, embora o emprego da GCI encontre, segundo a literatura, condições mais favoráveis em cadeias tipificadas como hierárquicas ou oligárquicas, isso não significa, necessariamente, que a adoção das práticas GCI estaria totalmente inviabilizada para os hospitais privados.

5.1.3.3 Mecanismos gerenciais – Infraestrutura para a GCI

A pesquisa de Kajüter e Kulmala (2005) forneceu evidências empíricas que suportam a afirmação de que a existência de mecanismos, instrumentos ou artefatos gerenciais que deem suporte à GCI é vital para seu funcionamento.

Tabela 12: Existência de mecanismos gerenciais de suporte à GCI

Variáveis	Frequência Absoluta		
	Sim	Não	Total
a) O hospital firmou acordo de cooperação com cláusula de confidencialidade de informações sobre custos com pelo menos um de seus fornecedores?	9	23	32
b) O hospital firmou acordo de cooperação com cláusula de confidencialidade de informações sobre custos com pelo menos um de seus clientes (planos de saúde)?	6	26	32
c) O hospital elabora orçamentos conjuntos com pelo menos um de seus fornecedores?	7	25	32
d) O hospital elabora orçamentos conjuntos com pelo menos um de seus clientes (planos de saúde)?	6	26	32
e) O hospital, juntamente com pelo menos um de seus fornecedores, elabora planilhas para análise conjunta de custos?	9	23	32
f) O hospital, juntamente com pelo menos um de seus clientes (planos de saúde), elabora planilhas para análise conjunta de custos?	7	25	32

A existência de acordos de confidencialidade de informações, orçamentos conjuntos e planilhas de custos para análise conjunta de custos são exemplos de mecanismos que podem viabilizar a prática da GCI.

Os dados da Tabela 12 dão conta da existência desses mecanismos por uma parcela dos hospitais pesquisados. Mas será que a mera existência de algum desses mecanismos indica que a GCI vem sendo praticada em sua plenitude por esses hospitais? Para responder a essa questão, foi necessário fazer contato por telefone com os hospitais que responderam ‘sim’ nas questões relacionadas a essa variável. Mais adiante, no tópico 5.1.4 que investiga evidências empíricas das práticas da GCI nos hospitais pesquisados, maiores explicações são dadas sobre isso.

5.1.3.4 Confiança

A confiança talvez seja o principal fator condicionante da GCI. Nesta tese, inclusive, a confiança é considerada como um dos fundamentos da GCI.

Tabela 13: Percepção dos níveis de confiança dos hospitais em relação aos fornecedores e aos planos de saúde

Variáveis	Estatísticas			
	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
a) O hospital confia em seus principais fornecedores o suficiente para fornecer-lhes informações a respeito do custo de seus produtos/serviços	5,47	1,41	5,00	5
b) O hospital confia em seus principais clientes (planos de saúde) o suficiente para fornecer-lhes informações a respeito do custo de seus produtos/serviços	4,03	1,92	4,00	5

Escala: 0 = desconfio totalmente

10 = confio totalmente

Percebe-se, pelos dados da Tabela 13, que o nível de confiança dos hospitais da amostra, tanto nos fornecedores quanto nos planos de saúde, considerando-se a escala de 0 a 10, é de grau médio para baixo. A média das respostas, no quesito confiança, em relação aos fornecedores é de 5,47 enquanto que, em relação aos planos de saúde, a média é 4,03, e em ambos os casos a moda é 5.

Esses achados representam, no mínimo, um ponto de atenção tanto para os fornecedores quanto para os planos de saúde, pois indicam como os hospitais os veem em termos de confiança.

Visualmente nota-se que o nível de confiança médio dos hospitais nos fornecedores (5,47) é superior ao nível de confiança nos planos de saúde (4,03). Mas será que realmente os hospitais confiam mais nos fornecedores do que nos planos de saúde? A resposta a essa pergunta é sim e mais adiante, ainda neste capítulo, por meio de teste comparativo de médias, demonstra-se isso.

Portanto, considerando-se o nível de confiança encontrado nos dados da amostra, no tocante à adoção da GCI e de acordo com a literatura pesquisada, haveria uma maior possibilidade de ação junto aos fornecedores. Isso não significa, necessariamente, que o caminho junto às operadoras de planos de saúde estaria bloqueado para a GCI.

Contudo, vale salientar que, tanto para com os fornecedores quanto para com os planos de saúde, o nível de confiança parece distante do ponto máximo (confiança total). Diante disso, mecanismos disciplinadores da GCI, como, por exemplo, acordos de sigilo ou confidencialidade de informações, podem ser firmados entre as partes para suprir e promover a confiança.

Conclui-se então, isolando-se quaisquer outras variáveis e centrando o foco nos níveis de confiança apresentados (sem a presença de acordos formais de confidencialidade de informações), que a adoção da GCI por parte dos hospitais da amostra parece pouco provável.

5.1.3.5 Estabilidade – Maturidade

Segundo a literatura pesquisada (tópico 2.2.2.2), um relacionamento estável é marcado pela constância, pela firmeza, pela segurança e confiança mútua. Quanto mais estável o relacionamento, mais favorável à adoção da GCI

Tabela 15: Expectativa por parte dos hospitais sobre a divisão de benefícios mútuos entre os membros da cadeia

Variáveis	Estatísticas			
	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
a) O hospital acredita que seus principais fornecedores estariam dispostos a fazer uma justa divisão de ganhos, advindos de uma parceria firmada com o objetivo de redução de custos na cadeia de valor	5,19	2,07	5,00	6
b) O hospital está disposto a fazer uma justa divisão de ganhos com seus principais fornecedores, advindos de uma parceria firmada com o objetivo de redução de custos na cadeia de valor	7,13	1,40	7,00	7
c) O hospital acredita que seus principais clientes (planos de saúde) estariam dispostos a fazer uma justa divisão de ganhos, advindos de uma parceria firmada com o objetivo de redução de custos na cadeia de valor	3,78	2,22	4,00	4
d) O hospital está disposto a fazer uma justa divisão de ganhos com seus principais clientes (planos de saúde), advindos de uma parceria firmada com o objetivo de redução de custos na cadeia de valor	6,56	2,10	7,00	5

Escala: 0 = Muito improvavelmente

10 = muito provavelmente

A variável ‘a’ indica como os hospitais percebem os fornecedores em se tratando da partilha de benefícios econômicos. A variável ‘c’ indica o mesmo, mas em relação aos planos de saúde. Considerando-se a escala de 0 a 10, as médias 5,19 (fornecedores) e 3,78 (planos de saúde) parecem estar longe do nível máximo (10). Parece haver alguma ligação entre essa aparentemente baixa expectativa tanto em relação aos fornecedores quanto em relação aos planos de saúde com o nível de confiança depositado nestes por parte dos hospitais (também é baixo). Essa possível correlação será testada mais adiante ainda neste capítulo.

Observando-se, contudo, por meio das médias das variáveis, que as expectativas em relação aos fornecedores, no que se refere à divisão de ganhos, são melhores do que essas mesmas expectativas em relação aos planos de saúde.

As variáveis ‘b’ e ‘d’ indicam o quanto os hospitais estão dispostos a fazer uma justa divisão de ganhos com os fornecedores (b) e com os planos de saúde (d). Os dados mostram que a disposição por parte dos hospitais é maior do que a disposição que estes imaginam que os fornecedores e planos teriam ao fazer uma justa divisão de ganhos.

Oportuno frisar que as médias das variáveis mostram que os hospitais estão mais dispostos a fazer uma justa divisão de ganhos com seus fornecedores (7,13) do que com os planos de saúde (6,56).

Importante lembrar que fornecedores e planos de saúde não foram ouvidos sobre sua ‘real’ disposição em dividir, de forma justa, possíveis ganhos obtidos por meio da adoção da GCI com os hospitais. Este estudo retrata apenas a ‘percepção’ do hospital em relação a esse ponto.

No entanto, mecanismos disciplinadores da divisão de ganhos (contratos, acordos, etc.) poderiam ser formalizados com vistas a viabilizar o processo de GCI por parte dos fornecedores, hospitais e planos de saúde.

5.1.3.7 Cooperação

A cooperação é definida na literatura como uma relação de ajuda mútua entre as organizações, no sentido de alcançar objetivos comuns (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 83).

Tabela 16: Percepção dos hospitais acerca dos níveis de cooperação para resolução de problemas entre os membros da cadeia

Variáveis	Estatísticas			
	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
a) Cooperação, por parte dos principais fornecedores do hospital, para resolução de problemas que surgem no dia a dia dos negócios	6,97	1,35	7,00	7
b) Cooperação, por parte do hospital, para resolução de problemas que surgem no dia a dia dos seus negócios com seus principais fornecedores	7,59	1,34	8,00	7
c) Cooperação, por parte dos principais clientes (planos de saúde) do hospital, para resolução de problemas que surgem no dia a dia dos negócios	5,50	1,70	5,00	5
d) Cooperação, por parte do hospital, para resolução de problemas que surgem no dia a dia dos negócios com seus principais clientes (planos de saúde)	7,41	1,66	8,00	8

Escala: 0 = Não há cooperação nenhuma

10 = Há cooperação total

Os dados mostram que os hospitais percebem maior cooperação por parte dos fornecedores (média 6,97) do que por parte dos planos de saúde (média 5,50). Além disso, os hospitais se mostram mais cooperadores com fornecedores e planos do que estes com os hospitais. Interessante seria, mas não foi feito aqui por não fazer parte do escopo do estudo, verificar a percepção dos fornecedores e dos planos em relação à disposição dos hospitais em cooperar. Cruzar e comparar essas percepções poderia gerar resultados surpreendentes.

Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 96), o relacionamento cooperativo permite às empresas trabalharem juntas para reduzir custos e resolver problemas advindos das adversidades presentes no ambiente. A expressão ‘trabalharem juntas’ indica que as partes cooperarão na medida das suas forças e competências, mesmo que uma parte atue mais fortemente do que a outra.

A cooperação é uma peça chave no processo de GCI. Isso porque a participação no processo de GCI não pode ser algo forçado ou imposto por algum agente com maior poder dentro da cadeia. O espírito de cooperação deve imperar.

Nesse sentido, os dados da amostra para o fator ‘cooperação’ indicam um nível de médio para cima, favorecendo, portanto, a adoção da GCI pelos membros integrantes da cadeia.

5.1.3.8 Interdependência

Quanto maior for o nível de interdependência, mais esse relacionamento tende a permanecer ativo, sendo mais favorável à adoção da GCI.

Tabela 17: Percepção dos hospitais acerca da interdependência entre os membros da cadeia de valor

Variáveis	Estatísticas			
	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
a) Dependência do hospital em relação aos seus principais fornecedores	5,56	2,16	5,00	5
b) Dependência dos principais fornecedores em relação ao hospital	4,69	2,74	4,50	2
c) Dependência do hospital em relação aos seus principais clientes (planos de saúde)	7,41	2,15	8,00	8
d) Dependência dos principais clientes (planos de saúde) em relação ao hospital	5,72	2,64	6,00	3

Escala: 0 = Perda insignificante de receitas

10 = Perda relevante de receitas

A média obtida para as variáveis que medem a interdependência indica o quanto a organização pode perder de receitas caso uma das partes deixe de fornecer insumos importantes.

Pelo que mostram os dados, em termos gerais, parece não haver uma clara e forte relação de interdependência entre hospitais e fornecedores ou hospitais e planos. Os hospitais dependem mais dos fornecedores e dos planos de saúde do que estes dos hospitais. A variável ‘c’ é a

que mais chama atenção – caso os planos de saúde deixem de comprar serviços do hospital, em uma escala de 0 a 10, a média é de 7,41 com moda 8, ou seja, as perdas de receitas por parte do hospital seriam relevantes.

De acordo com a literatura, o ambiente favorável para a GCI é aquele no qual exista dependência mútua entre os membros de uma cadeia. Os dados da amostra mostram uma relação de aparente dependência dos hospitais em relação aos planos de saúde – e não de interdependência.

Portanto, analisando exclusivamente a variável interdependência, conclui-se que, no contexto da cadeia de valor dos hospitais privados, sua presença não é acentuada, inibindo, de acordo com a literatura pesquisada, o processo de GCI.

Os dados, por si sós, não nos permitem concluir isso, mas essa situação de aparente dependência dos hospitais em relação aos planos pode levar os hospitais a participar forçadamente com os planos em um processo de gestão conjunta de custos. Nos estudos de Kajüter e Kulmala (2005) e Seal *et al.* (1999), os autores alertam que, quando há algum tipo de assimetria de poder, a parte mais fraca pode ser obrigada a fornecer informações de seus custos ao agente mais forte na cadeia. Os autores reprovam essa atitude, sustentando com argumentação e também com evidências empíricas que o uso da força para obter informações pode voltar-se contra aquele que tenta se beneficiar da assimetria de poder existente no relacionamento (vide tópico 2.2.2.3).

5.1.3.9 Grau de competição

Um ambiente competitivo gera pressão para redução de custos e pode afetar também as margens de lucro da organização.

Tabela 18: Grau de competição percebido pelos hospitais privados

Variáveis	Estatísticas			
	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
a) Competição por compra de materiais e medicamentos	3,25	2,79	2,50	0
b) Competição por mão de obra	7,03	1,89	7,0	7
c) Competição em nível de preços dos serviços	7,0	2,18	7,0	6

Escala: 0 = Praticamente inexistente 10 = Muito intensa

De acordo com os hospitais pesquisados, em uma escala de 0 a 10, a competição mais intensa acontece no nível de preços dos serviços, com média 7, mediana 7 e moda 6.

Interessante notar que a competição por mão de obra no setor pesquisado é quase tão intensa quanto a competição pelo preço dos serviços. Esse é um achado interessante e destaca-se o fato como uma das contribuições da pesquisa para com o setor hospitalar.

A competição pela compra de materiais e medicamentos é praticamente inexistente, segundo os hospitais pesquisados, com média de 3.25 e moda 0.

A literatura pesquisada (tópico 3.3.12) indica que o grau de competição do mercado é um fator condicionante da GCI, pois, no afã de manter suas margens nos níveis mínimos necessários para manter-se no mercado, tendo esgotado as possibilidades internas de redução de custos, não resta outro caminho, senão recorrer à GCI em conjunto com fornecedores e/ou clientes.

Isolando-se as demais variáveis, a nota média da competição em nível dos preços dos serviços no ambiente hospitalar (7,0) indica que a adoção da GCI é favorável nesse setor.

5.1.3.10 Sistema de Informação Gerencial

Resultados empíricos das pesquisas de Dekker (2003), Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala *et al.* (2007) sustentam a afirmação de que o Sistema de Informação Gerencial (SIG) da organização é um fator condicionante da GCI. Sistemas incapazes de fornecer informações confiáveis dos custos contribuem para o fracasso da GCI.

Tabela 19: Percepção dos hospitais acerca de seu Sistema de Informações Gerenciais

Variáveis	Estatísticas			
	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
a) O sistema de informação gerencial fornece informações precisas de custos sobre seus principais produtos/serviços	6,84	2,24	7,0	7
b) O sistema de informações gerenciais fornece informações precisas de custos em nível de departamentos.	8,28	1,44	8,0	10
c) O sistema de informações gerenciais permite trabalhar com previsões, elaborar e acompanhar orçamentos	7,63	2,44	8,0	7

Escala: 0 = Discordo totalmente

10 = Concordo totalmente

Na percepção dos hospitais, o SIG parece ser mais eficaz ao fornecer informações de custos em nível de departamentos, obtendo a média 8,28, com moda 10. Em segundo lugar, com média 7,63 e moda 7, desponta a capacidade do SIG em operar com previsões, elaborar e acompanhar orçamentos.

Entretanto, em sua função (talvez a mais vital) de apurar informações precisas de custos em nível do produto/serviço, na percepção dos respondentes, o SIG teve a menor nota (média 6,84) com desvio padrão de 2,24 e moda 7.

Sobre as características do SIG, é oportuno lembrar a justificativa apresentada por um dos hospitais (vide Quadros 24 e 26) para não ter havido iniciativas com fornecedores ou com planos de saúde com o propósito de gestão conjunta de custos: *“nossas informações de custos não são confiáveis...”*

Outro fato importante e que merece destaque é que durante a realização da 17ª Hospitalar, no estande montado pela ANAHP, conversa informal entre o pesquisador e dois diretores de hospitais que participaram desta pesquisa revelou apreensão destes acerca dos sistemas de apuração de custos de seus hospitais.²⁹ Mais do que isso, a impressão geral passada por eles é de que a realidade do setor hospitalar, no que se refere aos custos dos seus serviços, ainda é preocupante. Segundo eles, ainda há muito atraso no que se refere à mensuração de custos, principalmente no nível do produto/serviço.

Dito isso, retomam-se os dados coletados por meio do instrumento de coleta de dados e parte-se do pressuposto de que os respondentes compreenderam corretamente os questionamentos e deram respostas honestas acerca do SIG que realmente possuem e não acerca do SIG que gostariam de ter.

Assim, com base exclusivamente nas informações acerca do SIG, coletadas junto aos hospitais que responderam ao questionário, conclui-se que os hospitais possuem sistemas de informação de custos capazes de dar suporte ao processo de GCI, podendo haver algumas exceções.

²⁹ Hospitalar é uma feira internacional de produtos, serviços e tecnologia para hospitais. O evento ocorreu entre os dias 25 e 28 de maio de 2010 na cidade de São Paulo.

5.1.3.11 Comprometimento – Visão de longo prazo

O comprometimento com a parceria deve ser com a perspectiva de longo prazo. As evidências empíricas na pesquisa de Kajüter e Kulmala (2005) sustentam essa afirmação.

Tabela 20: Percepção dos hospitais acerca do comprometimento (visão de longo prazo) de fornecedores e planos de saúde

Variáveis	Estatísticas			
	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
a) Interesse dos principais fornecedores em manter o relacionamento por longo prazo	7,97	1,12	8,0	8
b) Interesse por parte do hospital em manter o relacionamento por longo prazo com seus principais fornecedores	8,03	1,12	8,0	8
c) Interesse dos principais planos de saúde em manter o relacionamento por longo prazo	7,13	1,45	7,0	7
d) Interesse por parte do hospital em manter o relacionamento por longo prazo com os principais planos de saúde	8,06	1,36	8,0	7

Escala: 0 = Discordo totalmente

10 = Concordo totalmente

Os dados mostram que, em se tratando de comprometimento, há um certo equilíbrio entre a percepção dos hospitais acerca de seus fornecedores e clientes (planos de saúde). Em outras palavras, os hospitais percebem que o interesse tanto dos fornecedores quanto dos planos de saúde é de manter o relacionamento ativo por um prazo longo. Em uma escala de 0 a 10, a nota média dada pelos hospitais para o interesse percebido nos fornecedores é de 7,97 contra 7,13 nos planos de saúde. Esse fato favorece a GCI.

Da parte dos hospitais, estes também se mostram interessados em manter as parcerias por longo prazo com seus fornecedores e clientes. Quando questionados acerca do interesse em manter o relacionamento com os fornecedores, a média é de 8,03 contra 8,06 para com os planos de saúde.

Interessante notar que, apesar de as margens de lucro geradas pelos produtos negociados com os planos de saúde se situarem relativamente longe do esperado (média de 4,78 na escala de 0 a 10), os hospitais ainda parecem dispostos a manter o relacionamento por longo prazo (média 8,06 na escala de 0 a 10). Futuras pesquisas poderão aprofundar esse assunto fornecendo explicações para essa aparente contradição.

De qualquer forma, a presença desta variável no contexto hospitalar mostra-se bastante favorável ao processo da GCI.

5.1.4 Análise das variáveis do Bloco 4 – Evidências das práticas de GCI

As questões (variáveis) desse bloco foram elaboradas com vistas ao alcance de um dos objetivos específicos do estudo (tópico 1.5.2.a), que é o de verificar se existem evidências da prática da GCI nas empresas pesquisadas.

De forma específica foi questionado junto aos hospitais sobre a existência da troca de informações de custos entre hospitais e fornecedores e entre hospitais e planos de saúde. Os dados tabulados são mostrados na Tabela 21.

Tabela 21: Evidências das práticas da GCI nas empresas

Variáveis		Frequência Absoluta		
		Sim	Não	Total
a)	O hospital tem fornecido informações sobre sua estrutura de custos a um ou alguns de seus fornecedores com o objetivo de se fazer uma análise conjunta dos custos?	4	28	32
b)	Pelo menos um fornecedor tem compartilhado informações de custos com o hospital com o objetivo de se fazer uma análise conjunta dos custos?	6	26	32
c)	O hospital tem fornecido informações sobre sua estrutura de custos a um ou alguns de seus principais clientes (planos de saúde) com o objetivo de se fazer uma análise conjunta dos custos?	6	26	32
d)	Pelo menos um plano de saúde tem compartilhado informações de custos com o hospital com o objetivo de se fazer uma análise conjunta dos custos?	5	25	32

Quatro hospitais alegaram ter fornecido informações sobre seus custos a pelo menos um fornecedor com o objetivo de se fazer uma análise conjunta de custos. Seis declararam ter recebido informações de seus fornecedores com o mesmo propósito. A jusante na cadeia de valor, seis hospitais declaram ter fornecido informações de custos a seus clientes (planos de saúde), enquanto cinco alegam ter recebido informações de custos dos planos de saúde.

Mas, será que o hospital que forneceu informações sobre seus custos também as recebeu de seus fornecedores e clientes? Será que um mesmo hospital realizou essa troca tanto com fornecedores quanto com os planos de saúde? Essa troca teria sido somente com

fornecedores? E os planos? Para responder a essas questões, recorreu-se ao banco de dados da pesquisa e, com base nas respostas dos hospitais, elaborou-se o quadro a seguir:

Quadro 27: Troca de informações de custos entre hospitais e fornecedores e hospitais e planos de saúde

	Respondente	Hospital forneceu informações ao fornecedor	Fornecedor forneceu informações ao hospital	Hospital forneceu informação ao Plano de Saúde	Plano de Saúde forneceu informações ao hospital
		MONTANTE		JUSANTE	
1	Hospital 9	Sim	Sim	Não	Não
2	Hospital 10	Não	Sim	Não	Sim
3	Hospital 11	Sim	Sim	Não	Não
4	Hospital 14	Sim	Sim	Sim	Sim
5	Hospital 21	Não	Não	Sim	Não
6	Hospital 26	Não	Não	Sim	Sim
7	Hospital 29	Não	Sim	Não	Não
8	Hospital 30	Não	Não	Sim	Sim
9	Hospital 31	Sim	Sim	Sim	Sim
10	Hospital 32	Não	Não	Sim	Não

Os Hospitais 14 e 31 alegam ter trocado informações tanto com fornecedores quanto com clientes. Esses hospitais protagonizaram troca de informações envolvendo os dois lados da cadeia (montante e jusante).

Trocas menos abrangentes foram realizadas pelos Hospitais 9 e 11, que declararam ter trocado informações de custos apenas com fornecedores. Os Hospitais 26 e 30 alegam ter feito essa troca de informações apenas com planos de saúde.

Os Hospitais 21 e 32 alegaram ter fornecido informações de custos a planos de saúde, mas não receberam informações destes (não houve reciprocidade por parte dos planos).

Fato que chama a atenção é o Hospital 10 alegar ter recebido informações de custos tanto de fornecedores quanto de planos de saúde sem ter fornecido nenhuma informação a eles. Nessa mesma linha, o Hospital 29 alega ter recebido informações de custos de fornecedores sem ter retribuído com o mesmo tipo de informações.

As variáveis deste tópico parecem estar ligadas às variáveis do tópico 5.1.3.3 (mecanismos gerenciais da GCI). Pesquisa no banco de dados da tese mostrou que, dos dez hospitais que declararam ter fornecido e/ou recebido informações de custos a/de fornecedores e/ou planos

de saúde, sete informaram realizar orçamentos conjuntos e planilhas de custos em conjunto com eles.

Neste ponto do trabalho, decidiu-se fazer contato por telefone com os hospitais que responderam ‘sim’, visando obter maiores detalhes sobre o tipo de informações e a periodicidade com que estas eram fornecidas ou recebidas.

Dos dez hospitais que constam no Quadro 27, foi possível contatar seis pelo telefone. Quanto aos outros quatro hospitais, não foi possível falar com a pessoa responsável pelo preenchimento do questionário por motivos de viagens, reuniões, licença do trabalho, entre outras.

Com as entrevistas por telefone, as seguintes informações foram obtidas (transcrição na íntegra da fala do respondente):

- *“O fornecedor nos informa o custo de seus medicamentos para fazermos compras programadas. Fazemos um orçamento em conjunto do que vamos comprar, por exemplo, nos próximos 6 meses.”;*
- *“Temos uma parceria com um fornecedor de órteses, próteses e materiais especiais para comprar esses produtos em consignação. Negociamos o custo desses materiais com antecedência, mas fazemos o pagamento quando usamos o material. O plano de saúde paga esse material com uma margem sobre o custo e, por isso, temos que lhe informar o valor que pagamos. Fazemos uma planilha para isso.”;*
- *“O plano de saúde paga alguns materiais que usamos em cirurgias acrescentando uma margem sobre nosso custo de compra. Por isso, temos que informar nosso custo e mostrar a nota fiscal de compra. Fazemos em conjunto com o plano de saúde uma programação (orçamento) dos materiais que pretendemos usar.”;*
- *“Para alguns materiais mais caros, pagamos o fornecedor somente quando recebemos do plano de saúde. O plano de saúde quer ver a nota fiscal para confirmar o valor que pagamos pelo material pois vai nos pagar acrescentando uma margem previamente negociada.”;*
- *“Não existe abertura de todos os custos. Isso ocorre apenas em situações específicas. Isso não é rotineiro.”;*

- *“Fornecemos nosso custo de diárias ao plano de saúde quando, por exemplo, queremos convencê-lo de que diárias de longa duração geram prejuízo para ambos. Somente nesses casos.”;*
- *“Fornecemos custos aos planos de saúde e fazemos planilhas conjuntas de custos com eles para demonstrar que o uso de certos materiais e medicamentos, embora mais caros, podem reduzir o custo de permanência do paciente no hospital.”;*
- *“Nos casos de cirurgias de alta complexidade buscamos renegociar tabelas de diárias e taxas com os planos de saúde. Exclusivamente nesses casos, mostramos a eles nossos custos.”;*
- *“Para negociarmos a margem que os planos vão pagar sobre o custo de OPME (órteses, próteses e materiais especiais), elaboramos em conjunto com eles, um planejamento do quanto isso vai representar no ano.”*

Da transcrição da fala dos respondentes conclui-se que a troca de informações de custos, quando ocorre, se dá em situações bem específicas, podendo até ser uma rotina, como é o caso das compras programadas e das compras por consignação. Também pode ser entendido como rotineiro o fornecimento de informações de custo de materiais aos planos de saúde para que este faça o pagamento acrescentando uma margem.

Todos os respondentes foram categóricos em afirmar que não ocorre abertura ampla e rotineira de todos os custos. Custos de diárias, por exemplo, somente são fornecidos aos planos em situações bastante específicas e pontuais. Sobre os custos de seus processos internos como, por exemplo, cirurgias, esterilização de materiais, processamento de roupas, exames, entre outros, não há abertura de informações a fornecedores nem a planos de saúde.

Mas, será que essas ações declaradas pelos entrevistados representam evidências da prática da GCI? Para responder a essa questão, é necessário retomar a definição de GCI proposta por Souza e Rocha (2009, p. 25), a saber: GCI é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa.

Dessa definição, destaca-se a expressão ‘processo cooperativo’. Essa expressão é a chave para que se possa classificar se determinada ação com fornecedores ou com clientes se enquadra

como GCI ou não. Se houver cooperação (ações conjuntas) entre as partes com o mesmo propósito, a saber, administrar os custos, então, há GCI.

A ‘compra em consignação’, citada nas entrevistas, foi tipificada no tópico 5.1.2 como sendo um exemplo de prática de GCI e dispensa maiores comentários aqui. A ‘compra programada’, também citada nas entrevistas, é uma ação que exige que fornecedor e cliente, de comum acordo, operem de forma conjunta. Essa prática pode reduzir o custo de ambos. O cliente poderá ter uma condição mais vantajosa (preço, prazo, etc.) e não terá que fazer cotações todas as vezes que precisar comprar aquele produto. O fornecedor, por sua vez, sabendo com antecedência o que terá que produzir e entregar pode planejar melhor o uso de suas instalações, matérias-primas, mão de obra, etc. A previsibilidade, nesse caso, pode trazer benefícios para os dois lados e, portanto, essa ação (compra programada), também se configura como uma prática de GCI.

Importante ressaltar que, para se enquadrar como GCI, não basta, apenas, revelar informações de custos à outra parte. No caso da compra das próteses, órteses e materiais especiais, os hospitais revelam o custo da compra ao plano de saúde para serem ressarcidos por ele (custo + margem). Não se percebe nisso um processo cooperativo de gestão de custos. Trata-se apenas de um acordo comercial em que se pactua a forma como hospital e plano de saúde comercializarão determinada coisa. À luz de sua definição, isso não é GCI.

Também não se configura como GCI o fato de o hospital revelar o custo de suas diárias ao plano de saúde para convencê-lo de que internações de longa duração geram prejuízo. De igual modo, revelar ao plano de saúde o custo incorrido em cirurgias de alta complexidade com vistas à renegociação de preços também não é GCI. Essas ações podem ou não fazer parte do processo de negociação natural que existe entre compradores e vendedores, seja qual for o ramo de atividade. Isso não é exclusividade do setor hospitalar.

Para concluir, as evidências de GCI encontradas nos hospitais da amostra são as seguintes:

- Compra em consignação;
- Compra programada;
- Procedimentos por pacotes (citado no tópico 5.1.2).

No tópico 5.1.2 (Quadro 25), treze hospitais declaram adotar ‘procedimentos por pacotes’, com operadoras de planos de saúde, prática que se configura como GCI, mas que não exige, necessariamente, troca de informações de custos entre as partes.

5.2 Análise correlacional

Neste tópico a análise é correlacional, ou seja, busca-se verificar associações entre as variáveis estudadas. A possível existência de relação entre variáveis pode orientar as análises e a evidenciação dos achados da pesquisa.

Verificando-se o conjunto de respostas (variáveis) relacionadas tanto com os fornecedores quanto com os planos de saúde, algumas questões podem ser levantadas, como, por exemplo: Haveria correlação entre o nível de confiança e a expectativa que o hospital tem em relação ao fornecedor ou ao plano de saúde sobre a divisão justa de benefícios? Será que estabilidade no relacionamento caminha na mesma direção que comprometimento? E o nível de cooperação? Estaria associado a alguma outra variável?

A Tabela 22 mostra as correlações existentes entre as variáveis presentes na relação entre o hospital e o fornecedor.

Tabela 22: Correlações entre variáveis – hospital x fornecedor

		Confiança	Benefícios Mútuos	Estabilidade	Cooperação	Comprometimento	Interdependência
Confiança	Pearson Correlation	1	,432*	,145	,075	,213	,427*
	Sig. (2 – tailed)		,014	,429	,682	,242	,015
	N	32	32	32	32	32	32
Benefícios mútuos	Pearson Correlation	,432*	1	,420*	,450**	,253	,091
	Sig. (2 – tailed)	,014		,017	,010	,163	,622
	N	32	32	32	32	32	32
Estabilidade	Pearson Correlation	,145	,420*	1	,334	,378*	,100
	Sig. (2 – tailed)	,429	,017		,062	,033	,586
	N	32	32	32	32	32	32
Cooperação	Pearson Correlation	,075	,450**	,334	1	,105	-,104
	Sig. (2 – tailed)	,682	,010	,062		,573	,573
	N	32	32	32	32	32	32
Comprometimento	Pearson Correlation	,213	,253	,378*	,105	1	,379*
	Sig. (2 – tailed)	,242	,242	,033	,573		,033
	N	32	32	32	32	32	32
Interdependência	Pearson Correlation	,427*	,091	,100	-,104	,379*	1
	Sig. (2 – tailed)	,015	,622	,586	,573	,033	
	N	32	32	32	32	32	32

(*) A correlação é significativa ao nível de 0,05 (2 caudas)

(**) A correlação é significativa ao nível de 0,01 (2 caudas)

Constata-se, com base nos dados da amostra, que a expectativa que os hospitais têm sobre a justa divisão de benefícios econômicos (benefícios mútuos) por parte dos fornecedores está relacionada com as variáveis ‘confiança’, ‘estabilidade’, e ‘cooperação’. Nesse caso, a correlação entre as variáveis é positiva, indicando que caminham na mesma direção. Parece haver sentido lógico nisso, uma vez que se espera que, quanto maiores forem os níveis de confiança, estabilidade e cooperação no relacionamento, maior será a expectativa sobre a divisão justa de benefícios econômicos.

Contudo, Martins (2002, p. 288) alerta que a interpretação do coeficiente de correlação como medida de intensidade na relação entre duas variáveis é puramente matemática e está completamente isenta de qualquer implicação de causa e efeito. O fato de duas variáveis aumentarem ou diminuírem juntas não implica necessariamente que uma delas tenha algum efeito, direto ou indireto, sobre a outra.

A variável ‘estabilidade’ está, por sua vez, correlacionada também com ‘comprometimento’. Também há correlação significativa entre as variáveis ‘interdependência’, ‘confiança’, e ‘comprometimento’.

E no relacionamento do hospital com o plano de saúde? Quais variáveis estão correlacionadas? A Tabela 23 mostra as correlações existentes entre as variáveis presentes no relacionamento do hospital com o plano de saúde.

Tabela 23: Correlações entre variáveis – hospital x plano de saúde

		Confiança	Benefícios Mútuos	Estabilidade	Cooperação	Comprometimento	Interdependência
Confiança	Pearson Correlation	1	,566**	,182	-,015	,402*	,044
	Sig. (2 – tailed)		,001	,319	,936	,023	,813
	N	32	32	32	32	32	32
Benefícios mútuos	Pearson Correlation	,566**	1	,180	,030	,039	-,183
	Sig. (2 – tailed)	,001		,324	,871	,834	,316
	N	32	32	32	32	32	32
Estabilidade	Pearson Correlation	,182	,180	1	,380*	,296	-,225
	Sig. (2 – tailed)	,319	,324		,032	,180	,216
	N	32	32	32	32	32	32
Cooperação	Pearson Correlation	-,015	,030	,380*	1	,208	-,066
	Sig. (2 – tailed)	,936	,871	,032		,252	,720
	N	32	32	32	32	32	32
Comprometimento	Pearson Correlation	,402*	,039	,296	,208	1	,076
	Sig. (2 – tailed)	,023	,834	,180	,252		,679
	N	32	32	32	32	32	32
Interdependência	Pearson Correlation	,044	-,183	-,225	-,066	,076	1
	Sig. (2 – tailed)	,813	,316	,216	,720	,679	
	N	32	32	32	32	32	32

(*) A correlação é significativa ao nível de 0,05 (2 caudas)

(**) A correlação é significativa ao nível de 0,01 (2 caudas)

Com base nos dados obtidos na amostra, a análise da relação entre os hospitais e os planos de saúde revela que a variável ‘benefícios mútuos’ está correlacionada apenas com a variável ‘confiança’. Essa correlação era esperada, pois, quando da análise por meio da estatística descritiva, verificou-se (na escala de 0 a 10) médias relativamente baixas para essas duas variáveis – 3,78 e 4,03 para ‘benefícios mútuos’ e ‘confiança’, respectivamente.

Além de ‘benefícios mútuos’, a variável ‘confiança’ também está correlacionada com ‘comprometimento’. ‘estabilidade’, por sua vez, está correlacionada com ‘cooperação’.

Ainda segundo Martins (2002, p. 287), quanto maior a qualidade do ajuste (ou associação linear), mais próximo de +1 ou -1 estará o valor do coeficiente r . Na prática, se $r > 70\%$ ou $r < -70\%$ e $n > \text{ou} = 30$, diz-se que há uma forte correlação linear entre as variáveis.

Assim, dados os coeficientes de correlação encontrados entre as variáveis presentes no estudo, apesar de existirem, não se pode afirmar que essas correlações sejam ‘fortes’.

5.3 Comparação das médias das variáveis presentes no estudo

Seria possível afirmar, por exemplo, que os hospitais confiam mais nos fornecedores do que nos planos de saúde? E quanto aos níveis de cooperação, quem coopera mais segundo a visão dos hospitais; os fornecedores ou os planos de saúde? E quanto à expectativa sobre a divisão de benefícios econômicos, de quem os hospitais esperam mais? Será que em termos de estabilidade/maturidade os relacionamentos são iguais ou são diferentes? Quem está mais comprometido com os hospitais em termos de longo prazo?

As respostas a essas questões podem apontar um caminho (a montante ou a jusante) mais viável para o hospital que desejar adotar as práticas da GCI. Para os fornecedores e planos de saúde pode ser importante conhecer como são vistos pelos hospitais sob a perspectiva das variáveis presentes no estudo.

Lado a lado (Tabela 24) foram dispostas as médias das variáveis para visualização do que, de fato, está sendo comparado estatisticamente por meio do teste t .

Tabela 24: Comparação das médias das variáveis – perspectiva dos hospitais em relação a fornecedores e planos de saúde

	Variáveis	MÉDIAS	
		Fornecedores	Planos de saúde
1	Confiança	5,47	4,03
2	Estabilidade	7,53	6,69
3	Benefícios mútuos	5,19	3,78
4	Cooperação	6,97	5,50
5	Comprometimento	7,97	7,13
6	Dependência	5,56	7,41

Percebe-se, visualmente, que há diferenças nas médias das variáveis. Com exceção da variável ‘dependência’, quanto maior for a média, melhor. Nesse sentido, ‘confiança’, ‘estabilidade’, ‘benefícios mútuos’, ‘cooperação’ e ‘comprometimento’ são fatores em que, sob a perspectiva dos hospitais da amostra, os fornecedores parecem levar vantagem em relação aos planos de saúde. Com relação à ‘dependência’, conforme mencionado anteriormente, parece que os hospitais percebem estar mais dependentes dos planos do que dos fornecedores. Todavia, isso deve ser testado estatisticamente.

Pretende-se, portanto, verificar se existem ou não diferenças significativas entre as médias das variáveis relacionadas aos fornecedores e aos planos de saúde e, para tanto, utiliza-se o Teste t para amostras emparelhadas.

Este teste t , segundo Pestana e Gageiro (2003, p. 236), permite inferir sobre a igualdade de médias de duas amostras emparelhadas, formando pares de observação, cujas diferenças são testadas para ver se o resultado é zero ou não. O resultado zero indica que não há diferença nas médias (elas são iguais). Qualquer resultado diferente de zero indica que há diferença entre as médias.

O Quadro 28 reúne as variáveis submetidas ao Teste t para fins de comparação das médias.

Quadro 28: Variáveis submetidas ao Teste t para amostras emparelhadas

Pares	Variáveis (médias) comparadas	
1	Confiança nos fornecedores	Confiança nos planos de saúde
2	Estabilidade no relacionamento com os fornecedores	Estabilidade no relacionamento com os planos de saúde
3	Expectativa que o hospital tem em relação à divisão justa de benefícios econômicos por parte dos fornecedores (benefícios mútuos)	Expectativa que o hospital tem em relação à divisão justa de benefícios econômicos por parte dos planos de saúde (benefícios mútuos)
4	Cooperação por parte dos hospitais	Cooperação por parte dos planos de saúde
5	Comprometimento dos fornecedores	Comprometimento dos planos de saúde
6	Dependência dos hospitais em relação aos fornecedores	Dependência dos hospitais em relação aos planos de saúde

As hipóteses deste teste são as seguintes:

H0: As médias são iguais.

H1: As médias são diferentes.

A Tabela 25 mostra os resultados do teste.

Tabela 25: Teste *t* para amostras emparelhadas

		Diferenças emparelhadas					T	df	Sig. (2-caudas)
					Intervalo de confiança 95% da diferença				
		Média	Desvio padrão	Erro padrão médio	Inferior	Superior			
Par 1	Confiança nos fornecedores - Confiança nos planos	1,438	2,341	,414	,594	2,281	3,474	31	,002
Par 2	Estabilidade com fornecedores - Estabilidade com planos	,844	1,273	,225	,385	1,303	3,750	31	,001
Par 3	Benefícios mútuos com fornecedores - Benefícios mútuos com planos	1,406	2,674	,473	,442	2,370	2,975	31	,006
Par 4	Cooperação por parte dos fornecedores - Cooperação por parte dos planos	1,469	2,110	,373	,708	2,229	3,938	31	,000
Par 5	Comprometimento dos fornecedores - Comprometimento dos planos	,844	1,322	,234	,367	1,321	3,609	31	,001
Par 6	Dependência dos fornecedores - Dependência dos planos	-1,844	2,065	,365	-2,588	-1,099	-5,050	31	,000

De acordo com o nível de significância ($\text{Sig} < 0,05$) do teste (última coluna da direita), rejeita-se H_0 para todas as variáveis comparadas, ou seja, as médias de todos os pares de variáveis são significativamente diferentes ao nível de 0,05.

Pode-se dizer, com base neste teste, que, para os hospitais da amostra, as variáveis ‘confiança’, ‘estabilidade’, ‘benefícios mútuos’, ‘cooperação’ e ‘comprometimento’ estão presentes mais fortemente no relacionamento destes com seus fornecedores do que no relacionamento com os planos de saúde. Comprovou-se, também, que o nível de dependência dos hospitais em relação aos planos é maior do que em relação aos fornecedores.

Esses achados parecem indicar aos hospitais que o caminho a montante, em direção aos fornecedores, parece mais viável para a adoção da GCI. Esses mesmos achados mostram aos planos de saúde a forma como são vistos pelos hospitais e indicam as variáveis que precisam ser ‘trabalhadas’ no sentido de viabilizar a GCI, caso isso venha a ser uma alternativa no futuro.

O instrumento de coleta de dados utilizado na pesquisa objetivou verificar também a disposição por parte dos hospitais em dividir benefícios econômicos (questões 19b e 19d), em cooperar (questões 20b e 20d) e em se comprometer (questões 24b e 24d) com os fornecedores e com os planos de saúde. Será que, em se tratando de ‘divisão de benefícios econômicos’, ‘cooperação’ e ‘comprometimento’, o comportamento dos hospitais seria diferente dependendo se é fornecedor ou plano de saúde?

Para responder essas questões, o Teste *t* para amostras emparelhadas foi novamente realizado incluindo 3 pares de variáveis (Quadro 29).

Quadro 29: Variáveis submetidas ao Teste *t* para amostras emparelhadas – disposição do hospital em dividir benefícios econômicos, cooperar e se comprometer com fornecedores e planos de saúde

Pares	Variáveis (médias) comparadas			
		Média		Média
1	Disposição do hospital em dividir benefícios econômicos com os fornecedores (benefícios mútuos)	7,13	Disposição do hospital em dividir benefícios econômicos com os planos de saúde (benefícios mútuos)	6,56
2	Disposição do hospital em cooperar com os fornecedores (cooperação)	7,59	Disposição do hospital em cooperar com os planos de saúde (cooperação)	7,41
3	Disposição do hospital em estar comprometido com os fornecedores (comprometimento)	8,03	Disposição do hospital em estar comprometido com os planos de saúde (comprometimento)	8,06

Visualmente, percebe-se que a média das variáveis ‘benefícios mútuos’ e ‘cooperação’ é ligeiramente superior quando medida em relação aos fornecedores do que em relação aos planos de saúde. O inverso ocorre com a variável ‘comprometimento’. Somente o teste estatístico será capaz de comprovar se as médias dessas variáveis são diferentes ou são iguais.

Antes de realizar o teste, verificou-se o grau de associação entre essas variáveis (Tabela 26).

Tabela 26: Correlação entre as variáveis - disposição do hospital em dividir benefícios econômicos, cooperar e se comprometer com fornecedores e planos de saúde

		N	Correlação	Sig.
Par 1	Disposição do hospital em dividir benefícios econômicos com fornecedores & Disposição do hospital em dividir benefícios econômicos com planos de saúde	32	,692	,000
Par 2	Disposição do hospital em cooperar com fornecedores & Disposição do hospital em cooperar com planos de saúde	32	,829	,000
Par 3	Disposição do hospital em se comprometer com fornecedores & Disposição do hospital em se comprometer com planos de saúde	32	,609	,000

De acordo com o nível de significância (Sig.) do teste de correlação, pode-se dizer que há correlação significativa entre os pares de variáveis em teste. Destaca-se a intensidade da relação existente entre a disposição do hospital em ‘cooperar’ com fornecedores e com planos de saúde que é de 0,82. Segundo Martins (2002, p. 288), se o coeficiente de correlação for superior a 0,70, diz-se que há uma forte correlação entre as variáveis.

A Tabela 27 demonstra os resultados do teste para comparação das médias das variáveis.

Tabela 27: Teste *t* para amostras emparelhadas - disposição do hospital em dividir benefícios econômicos, cooperar e se comprometer com fornecedores e planos de saúde

		Diferenças emparelhadas							
					Intervalo de confiança 95% da diferença				
		Média	Desvio padrão	Erro padrão médio	Inferior	Superior	T	df	Sig. (2-caudas)
Par 1	Disposição do hospital em dividir benefícios econômicos com fornecedores & Disposição do hospital em dividir benefícios econômicos com planos de saúde	,563	1,523	,269	,014	1,111	2,090	31	,045
Par 2	Disposição do hospital em cooperar com fornecedores & Disposição do hospital em cooperar com planos de saúde	,188	,931	,165	-,148	,523	1,139	31	,263
Par 3	Disposição do hospital em se comprometer com fornecedores & Disposição do hospital em se comprometer com planos de saúde	-,031	1,121	,198	-,435	,373	-,158	31	,876

De acordo com o valor do teste de significância (Sig), rejeita-se H0 para a disposição do hospital em dividir benefícios econômicos tanto com fornecedores quanto com planos de saúde, ou seja, há diferença significativa, por parte dos hospitais da amostra, quando se trata da disposição em dividir benefícios econômicos entre fornecedores e planos de saúde. Os dados indicam que os hospitais estão mais dispostos a fazer esse tipo de partilha com fornecedores do que com planos de saúde.

Com relação aos outros dois pares de variáveis emparelhadas, o nível de significância (Sig), superior a 0,05, indica que não se pode rejeitar H0 (as médias são iguais), ou seja, os hospitais da amostra se apresentam dispostos a ‘cooperar’ e a se ‘comprometer’ com fornecedores e com planos de saúde igualmente.

5.4 Teste T de Independência do Qui-Quadrado

Vimos anteriormente que alguns hospitais responderam afirmativamente quando questionados se haviam fornecido informações de custos a fornecedores e/ou a clientes (planos de saúde). Quatro hospitais afirmaram ter fornecido informações de custos a seus fornecedores, enquanto seis afirmaram ter feito a mesma coisa em relação aos planos de saúde.

Parece razoável supor que as respostas dos hospitais tenham sido influenciadas por algumas variáveis presentes no estudo.

Nesse sentido, será que os níveis de confiança, no fornecedor e/ou no plano de saúde, influenciaram as respostas? Será que os hospitais que responderam ‘sim’ são aqueles que possuem maiores expectativas em relação à divisão de benefícios econômicos? Será que os hospitais que responderam ‘sim’ são aqueles que percebem maior cooperação e comprometimento por parte dos fornecedores e dos planos de saúde? E a dependência econômica? Será que interferiu nas respostas?

Esses questionamentos podem ser respondidos cruzando variáveis nominais dicotômicas (sim/não) com variáveis ordinais (escala de 0 a 10). No *software* SPSS isso pode ser feito por meio do recurso denominado ‘*crosstabs*’ que, dentre diversos testes possíveis, fornece o Teste de Independência do Qui-Quadrado (PESTANA; GAGEIRO, 2003, p. 133- 150).

As hipóteses deste teste são:

H0: (hipótese nula) = não há relação de dependência entre as variáveis.

H1: (hipótese alternativa) = há relação de dependência entre as variáveis.

Tabela 28: Teste de independência do Qui-Quadrado para os hospitais que alegam ter fornecido informações de custos a seus fornecedores

Variáveis	Qui-Quadrado	Sig
Confiança	10,151	0,118
Estabilidade no relacionamento	7,010	0,220
Expectativa de divisão de benefícios econômicos	13,257	0,066
Cooperação	7,924	0,244
Dependência econômica	8,163	0,318
Comprometimento	8,330	0,080

Com o valor do teste de significância ($\text{Sig} > 0,05$) para todas as variáveis, não se rejeita H_0 . Não se pode afirmar que há relação de dependência entre as variáveis, ou seja, nenhuma das variáveis influenciou sobre o fornecimento ou não de informações de custos. Usando a variável ‘confiança’ como exemplo tem-se que os hospitais que responderam ‘sim’ não confiam mais nos fornecedores do que aqueles que responderam ‘não’. Em outras palavras, não há diferença significativa no nível de confiança entre os hospitais que responderam ‘sim’ e os que responderam ‘não’. Esse mesmo raciocínio vale para todas as demais variáveis testadas.

Esse mesmo teste foi realizado com as variáveis relacionadas aos planos de saúde.

Tabela 29: Teste de independência do Qui-Quadrado para os hospitais que alegam ter fornecido informações de custos a seus clientes (planos de saúde)

Variáveis	Qui-Quadrado	Sig
Confiança	7,958	0,438
Estabilidade no relacionamento	6,916	0,546
Expectativa de divisão de benefícios econômicos	5,368	0,615
Cooperação	3,973	0,553
Dependência econômica	10,667	0,221
Comprometimento	2,644	0,755

De igual modo, dado o nível de significância ($\text{Sig} > 0,05$), não se rejeita H_0 para todas as variáveis testadas. Não se pode afirmar que há relação de dependência entre as variáveis.

5.5 Fatores que favorecem ou inibem a GCI nos hospitais pesquisados

Vários fatores contingenciais foram investigados e várias análises foram realizadas. No entanto, para o alcance do objetivo geral do estudo, é necessário identificar aqueles fatores que favorecem ou inibem a GCI nos hospitais pesquisados.

Para tanto, faz-se uso da matriz de análise dos fatores contingenciais proposta e explicada no tópico 4.7. Para elaboração dessa matriz de análise, considera-se a média como uma medida da intensidade com que o fator (variável) é percebido nas organizações pesquisadas. Propõe-se, portanto, com base na média de cada variável em análise, classificar seu potencial em relação à GCI.

Essa classificação tem quatro categorias possíveis, a saber: ‘remota’, ‘possível’, ‘provável’ e ‘muito provável’. O Fator (variável) que se enquadrar como provável ou muito provável se configura como favorável à GCI. Aquele cuja classificação apontar como remota ou possível, se configura como um fator inibidor da GCI.

O primeiro fator (variável) a ser analisado é a margem de lucro. Considera-se na análise apenas a margem de lucro dos produtos/serviços negociados com planos de saúde, haja vista os negócios com as operadoras serem responsáveis por 91% das receitas dos hospitais associados à ANAHP, conforme já explicado anteriormente.

De acordo com a percepção dos hospitais, na escala de 0 a 10, na qual ‘0’ significa muito distante do esperado e ‘10’, muito próxima do esperado, a média do fator ‘margem de lucro’ é 4,78. Na matriz de análise, essa média se encontra no intervalo entre 2,5 a 5,0 e se classifica como provável, portanto, favorável à GCI (Quadro 30).

Quadro 30: Classificação do fator ‘margem de lucro’ em relação ao seu potencial para a GCI

ESCALA (0 a 10)	<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> 2,5 5,0 7,5 </div> <div style="text-align: center; margin-top: 5px;"> Média = 4,78 </div>			
	MUITO PROVÁVEL	PROVÁVEL	POSSÍVEL	REMOTA
FAVORECE/INIBE A GCI	FAVORECE + ← ————— -		INIBE - ————— → +	

Conforme já comentado anteriormente, de acordo com a literatura pesquisada, quanto mais distante a margem de lucro se encontrar em relação ao esperado (margem orçada, planejada, desejada), mais favorável para a GCI. Neste estudo, com base na escala proposta para medir essa variável, quanto menor for a média, melhor para a GCI.

Para todos os demais fatores (variáveis), com exceção dos fatores ‘tipo de cadeia’ e ‘mecanismos’, a lógica da análise é a mesma. A única diferença é que, ao contrário do que acontece com a margem de lucro, para todas as demais variáveis (salvo as exceções), quanto maior for a média, melhor para a GCI.

Por isso, foram agrupados, em um único quadro, todos os fatores cuja lógica de análise é a mesma (Quadro 31).

Quadro 31: Classificação dos fatores em relação ao seu potencial para a GCI

ESCALA (0 a 10)		<div> <div>2,5</div> <div>5,0</div> <div>7,5</div> </div>			
		Classificação			
Variável	Média				
Confiança Fornecedor	5,47	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Confiança Plano de saúde	4,03	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Estabilidade Fornecedor	7,53	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Estabilidade Plano de saúde	6,69	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Benefícios Mútuos Fornecedor	5,19	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Benefícios Mútuos Plano de saúde	3,78	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Cooperação Fornecedor	6,97	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Cooperação Plano de saúde	5,50	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Dependência Fornecedor	5,56	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Dependência Plano de saúde	7,41	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Comprometimento Fornecedor	7,97	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Comprometimento Plano de saúde	7,13	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Grau de competição Compra de insumos	3,23	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Grau de competição Mão de obra	7,03	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
Grau de competição Preço dos serviços	7,0	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
SIG Custo dos serviços	6,84	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
SIG Custo dos depts	8,28	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
SIG Previsões/orçamentos	7,63	REMOTA	POSSÍVEL	PROVÁVEL	MUITO PROVÁVEL
FAVORECE/INIBE A GCI		INIBE		FAVORECE	
		+ ← ————— -		- ————— → +	

Podem-se destacar como fatores inibidores da GCI a ‘confiança nos planos de saúde’, ‘benefícios mútuos’ e o ‘grau de competição para compra de insumos’. Esses fatores tiveram

médias que recaíram no intervalo de 2,5 a 5 e foram classificados como ‘possível’ quanto ao potencial em relação à GCI.

Como fatores favoráveis à GCI destacam-se os fatores ‘estabilidade com fornecedores’, ‘comprometimento com fornecedor’, ‘SIG departamentos’ e ‘SIG previsões e orçamentos’. Todos esses fatores tiveram média superior a 7,5.

O fator ‘tipo de cadeia’ foi investigado com o objetivo de verificar se existe assimetria de poder entre os membros da cadeia. Esse fator foi analisado no tópico 5.1.3.2 e, na percepção dos hospitais, parece não haver dominação por nenhum dos segmentos da cadeia de valor. O poder parece estar dividido entre as partes. As médias obtidas para esse fator, 5,38 para o lado dos fornecedores e 4,22 para o lado dos planos de saúde, por se aproximarem de 5 (nas escalas de 0 a 10), parecem apontar para uma democracia. Nesse tipo de cadeia, a assimetria de poder é atenuada e nenhuma das partes, isoladamente, tem poder suficiente para impor sua vontade aos demais.

Isolando as demais variáveis, a literatura pesquisada, conforme já mencionado, considera a cadeia tipificada como democracia, ‘menos’ favorável à GCI. Entretanto, para avaliar essa variável especificamente, foi desenvolvida uma matriz de análise que cruza o tipo de cadeia com o tipo de fornecedor/cliente (tópico 4.7).

Conforme desenvolvido no tópico 2.2.3.3, os fornecedores/clientes podem ser classificados como comum, auxiliar, principal e familiar. Dependendo do tipo de cadeia e do tipo de fornecedor/cliente, pode-se classificar o relacionamento como sendo remoto, possível, provável ou muito provável (Quadro 21 – tópico 4.7).

Os questionamentos feitos aos hospitais acerca do relacionamento na cadeia de valor diziam respeito sempre aos seus ‘principais’ fornecedores/clientes. O relacionamento classificado como ‘principal’, normalmente, tem uma característica de longo prazo, sendo amparados por contratos formais, o que contribui para reduzir as incertezas quanto ao comportamento da outra parte. Um relacionamento de longo prazo, além de contribuir para a redução dos custos de transação, favorece a troca de informações entre as partes, e propicia ações em conjunto como, por exemplo: compras em consignação, compras programadas, contratos de longo prazo com planos de saúde, etc.

Ao cruzar o tipo de cadeia percebido pelos hospitais pesquisados (democracia) com o tipo de fornecedor/cliente, que no caso pode ser tipificado como ‘principal’, tem-se que essa variável pode ser classificada em relação ao seu potencial em relação à GCI como ‘possível’, portanto, dada a matriz de análise proposta para este estudo, inibindo a GCI (Quadro 32).

Essa classificação diz respeito à cadeia dos hospitais pesquisados tanto a montante quanto a jusante.

Quadro 32: Classificação do fator ‘tipo de cadeia’ em relação ao seu potencial para GCI

	Classificação	
	Tipo de Cadeia	
Tipo de relacionamento	Democracia	Hierárquica
Familiar	Possível	Muito provável
Principal	Possível	Provável
Auxiliar	Remota	Possível
Comum	Remota	Possível
FAVORECE/INIBE A GCI	INIBE	FAVORECE

Sobre o fator ‘mecanismos’, a pesquisa de campo revelou a existência de orçamentos e de planilhas de custos elaboradas em conjunto com fornecedores e clientes como suporte a ações de GCI já mencionadas anteriormente, a saber, compras programadas, compras em consignação e empacotamento de serviços. Trata-se de um fator que se faz presente somente se houver GCI; em outras palavras, não há porque fazer orçamentos ou planilhas de custos em conjunto com fornecedores e/ou clientes se não houver alguma prática de GCI sendo adotada. Todos os outros fatores contingenciais pesquisados podem favorecer ou inibir o ‘início’ de uma parceria com a finalidade de administrar os custos conjuntamente. Com os mecanismos, é diferente; esses devem ser implantados depois de estabelecida a parceria, com vistas a dar o suporte informacional necessário ao bom andamento do processo.

Trata-se, portanto, de um fator que ‘favorece’ a GCI. Nesse sentido, Kajüter e Kulmala (2005, p. 196-198), com base em dados empíricos, afirmam que a inexistência de mecanismos gerenciais de suporte à GCI é um dos motivos que podem decretar o fim da parceria.

O leitor deve se lembrar que ainda falta classificar um fator que não foi objeto de investigação empírica – trata-se do ‘nível de funcionalidade’ do produto. No tópico 3.3.2, baseado em argumentação e também em evidência empírica como a de Camacho (2004), concluiu-se que os produtos/serviços hospitalares são funcionais. Produtos e serviços hospitalares podem ser decompostos em vários atributos/funções e, portanto, é amplo o campo para a GCI. Esse fator, portanto, está presente nos produtos e serviços hospitalares, favorecendo a GCI.

Os 12 fatores contingenciais que favorecem ou inibem a GCI no setor hospitalar, juntamente com seus subfatores (quando aplicável) foram agrupados em um único quadro com vistas a facilitar a compreensão geral do objeto pesquisado:

Quadro 33: Quadro resumo dos fatores contingenciais que favorecem ou inibem a GCI nos hospitais privados

	Fator	Subfator	FAVORECE/INIBE
1	Margem de lucro do produto		FAVORECE
2	Nível de funcionalidade do produto		FAVORECE
3	Tipo de cadeia		INIBE
4	Mecanismos/infraestrutura		FAVORECE
5	Confiança	Fornecedor	FAVORECE
		Plano de saúde	INIBE
6	Estabilidade	Fornecedor	FAVORECE
		Plano de saúde	FAVORECE
7	Benefícios mútuos	Fornecedor	FAVORECE
		Plano de saúde	INIBE
8	Cooperação	Fornecedor	FAVORECE
		Plano de saúde	FAVORECE
9	Dependência econômica	Fornecedor	FAVORECE
		Plano de saúde	FAVORECE
10	Grau de competição	Compra de insumos	INIBE
		Mão de obra	FAVORECE
		Preço dos serviços	FAVORECE
11	Sistema de informação gerencial	Custos dos serviços	FAVORECE
		Custos dos Deptos	FAVORECE
		Previsões/orçamentos	FAVORECE
12	Comprometimento	Fornecedor	FAVORECE
		Plano de Saúde	FAVORECE

6 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

A tese de que fatores contingenciais podem influenciar as práticas gerenciais nas organizações tem sido defendida em muitos estudos anteriores a este. No Capítulo 2 (tópico 2.3) foi feito um apanhado desses estudos com o objetivo de demonstrar a forma como a Teoria da Contingência veio sendo desenvolvida desde sua gênese. No começo, os estudiosos cuidavam apenas que contingências ambientais influenciavam a estrutura da empresa. Com o passar do tempo, os estudos foram evoluindo e passou-se a analisar a influência de outras variáveis contingenciais não só na estrutura organizacional, mas nos controles orçamentários, no sistema de informações gerenciais, no desempenho organizacional, nas práticas contábeis gerenciais, etc.

Configura-se como prática gerencial, no contexto da cadeia de valor, dentre outras, a formação de alianças com fornecedores e/ou clientes com o objetivo específico de gerenciar os custos de forma conjunta. A esse processo, em que duas ou mais empresas se unem com o propósito de administrar conjuntamente os custos, dá-se o nome de Gestão de Custos Interorganizacionais - GCI.

A tese defendida neste estudo é a de que a GCI pode ser influenciada por fatores contingenciais que podem favorecer ou inibir o processo. Essa proposição, aliás, também foi objeto de estudos anteriores, os quais serviram de base para a formulação da questão de pesquisa, bem como dos objetivos deste estudo.

6.1 Sobre a questão pesquisa e objetivos do estudo

Tomando por base os fatores condicionantes da GCI já identificados e estabelecidos na literatura que trata do assunto, esta tese teve como objetivo investigar e identificar, com base na Teoria da Contingência, os fatores ou circunstâncias que favorecem ou inibem a prática da Gestão de Custos Interorganizacionais sob a perspectiva de hospitais privados no Brasil.

Como o estudo partiu de fatores já preconizados na literatura, necessário se fez, antes de realizar a pesquisa de campo, analisar criticamente cada um deles e, com base em evidências

empíricas e em argumentação do próprio autor do estudo, foi possível identificar aqueles fatores que são aderentes aos produtos e serviços hospitalares e à prática de gestão de custos das organizações hospitalares (tópicos 3.3 e 3.4).

A análise crítica individual sobre cada um dos 17 fatores condicionantes, até então identificados na literatura, resultou em 12 fatores condicionantes da GCI, aplicáveis ao setor hospitalar (tópico 3.4 – Quadro 14). Cumprida essa etapa do trabalho, considerou-se atingido um dos objetivos específicos do estudo (tópico 1.5.2.c).

Outro objetivo perseguido no estudo foi o de verificar a intensidade com que os 12 fatores condicionantes da GCI, específicos para o setor hospitalar, se fazem presentes nas empresas pesquisadas (tópico 1.5.2.b).

Visando medir a intensidade da presença dos fatores condicionantes, cada um deles foi investigado por meio de questões cujas respostas foram dadas na escala de 0 a 10. Matrizes para análise da intensidade dos fatores foram desenvolvidas para classificar cada fator em relação ao seu potencial para GCI considerando 4 (quatro) categorias: remota, possível, provável e muito provável (tópico 4.7). Fatores classificados como remoto ou possível foram considerados como inibidores da GCI; provável ou muito provável foram considerados como favoráveis à GCI.

Destacam-se como fatores inibidores da GCI, de acordo com a percepção dos respondentes, os fatores ‘tipo de cadeia’, ‘confiança nos planos de saúde’, ‘benefícios mútuos com planos de saúde’ e ‘grau de competição para compra de insumos’. Todos os demais fatores pesquisados se apresentam favoráveis à GCI (tópico 5.5).

A busca de evidências da prática da GCI nas empresas pesquisadas foi outro objetivo estabelecido e perseguido no estudo (tópico 1.5.2.a). O instrumento de coleta de dados permitiu colher evidências de que há indícios da prática da GCI nos hospitais pesquisados, a saber, por meio de:

- compras consignadas;
- compras programadas; e

- empacotamento de serviços.

Das práticas de GCI identificadas nos hospitais pesquisados, apenas o ‘empacotamento de serviços’ pode ser considerado como sendo uma prática de GCI exclusiva do setor hospitalar. As outras duas, embora estejam sendo praticadas por hospitais, não são exclusivas do setor.

De acordo com as declarações dos hospitais pesquisados, a GCI não recai sobre custos de diárias, por exemplo. Também não há evidências de sua prática sobre processos internos como, por exemplo, cirurgias, esterilização de materiais, processamento de roupas, exames, etc.

Fato que merece destaque é que nem todo fornecimento de informações de custos ao fornecedor/cliente se configura como GCI. Alguns hospitais declararam na entrevista que, em situações bem específicas, revelam, ao fornecedor/plano de saúde, informações sobre seus custos. Analisadas à luz da definição de GCI, várias dessas situações nas quais há abertura de dados de custos à outra parte não se enquadram como GCI (tópico 5.1.4).

Este tópico objetivou dar respostas à questão orientadora da pesquisa, bem como demonstrar se os objetivos do estudo foram alcançados ou não. Com base nos achados da pesquisa, sintetizados nos parágrafos anteriores e relatados de forma pormenorizada nos tópicos 3.3 e 3.4 e no Capítulo 5, consideram-se alcançados todos os objetivos propostos para o estudo, bem como respondida a questão norteadora da pesquisa.

6.2 Achados mais relevantes

Um objetivo latente desta pesquisa foi o de identificar, nos hospitais pesquisados, algum novo fator (ou mais de um) ausente na literatura até então, quem sabe específico do setor hospitalar, mas que fosse capaz de influenciar a GCI, favorecendo-a ou inibindo-a. As justificativas dadas pelos hospitais para fazer ou deixar de fazer orçamentos e/ou planilhas de custos em conjunto com fornecedores e/ou clientes não revelaram nenhum ‘novo’ fator capaz de favorecer ou inibir a GCI, além daqueles já reportados na literatura (tópico 5.1.2).

Ainda que a investigação empírica não tenha revelado nenhum novo fator condicionante da GCI específico para o setor hospitalar privado, isso é um achado relevante. No contexto de uma pesquisa de cunho científico, ‘não achar’ algo pode ser tão importante quanto ‘achar’. Em outras palavras, o ‘não achar’ também é um achado.

Contudo, não se pode afirmar categoricamente que não existe nenhum novo fator capaz de condicionar a GCI no ambiente hospitalar privado. Ressalta-se que este estudo, talvez pela abordagem metodológica utilizada, não obteve sucesso nesse particular.

Apesar disso, vale a pena ressaltar algumas justificativas dadas pelos respondentes para não se envolver em parcerias com fornecedores e/ou planos de saúde com objetivo de se fazer gestão conjunta de custos: *‘nossas informações de custos não são confiáveis’*, *‘a cultura dos nossos clientes tem sido a de impor preços’* e *‘falta de confiança e de transparência entre as partes’* (tópico 5.1.2).

Essas declarações, dadas espontaneamente, e fruto das percepções de um grupo de hospitais privados, revelam algumas fragilidades internas deles mesmos e também em seus relacionamentos na cadeia. Se essas declarações, por um lado, são motivos de preocupação, por outro, não representam problemas insolúveis. Investimentos em sistemas de informação (*software* e pessoas) podem resolver o problema da falta de confiança nas informações de custos. A falta de confiança e de transparência entre as partes pode ser amenizada com a adoção de instrumentos jurídicos (contratos/acordos) estabelecendo direitos e deveres de cada um. Clientes que insistem em impor seus preços poderiam, na medida do possível e, se necessário, gradativamente, ser substituídos por outros que pensem de modo diferente.

Sobre a questão que envolve dependência financeira dos hospitais em relação às operadoras de planos de saúde, os achados permitem afirmar que isso pode estar realmente acontecendo (tópico 5.1.3.8). Na percepção dos hospitais pesquisados, a nota média para a questão que investigava o nível de dependência ficou em 7,41 (em uma escala de 0 a 10). Esse achado soma-se aos achados de Melo (2007), que realizou pesquisa em cinco hospitais privados na cidade do Rio de Janeiro, e apontou a dependência financeira como um dos principais desafios enfrentados pelos hospitais que participaram do estudo.

Outro achado interessante, e até mesmo inesperado, é o fato de que, na percepção dos hospitais, a concorrência por mão de obra é equiparada à competição em nível de preços dos serviços (tópico 5.1.3.9). Haveria escassez de mão de obra qualificada para o setor hospitalar? O questionamento acerca da competição por mão de obra foi feito em termos gerais, não especificando o tipo (clínica ou administrativa), nem o nível (auxiliar, chefia, gerência, etc.). Pesquisas posteriores poderiam confirmar e esclarecer melhor esse ponto. Em todo caso, o achado representa, para os hospitais, no mínimo, um ponto de atenção.

Também é um achado importante saber que os hospitais ‘confiam’ mais nos fornecedores do que nos planos de saúde. Além disso, na percepção dos hospitais, os fornecedores parecem estar mais dispostos a ‘cooperar’ e a ‘comprometer-se’ do que os planos de saúde. A mesma percepção existe no tocante à expectativa de divisão de benefícios econômicos – essa expectativa é maior em relação aos fornecedores. Nesse mesmo sentido, os hospitais percebem que os relacionamentos com seus fornecedores são mais ‘estáveis’ do que os relacionamentos com os planos de saúde (tópico 5.3).

Isso é importante, pois pode indicar um caminho, uma direção para o hospital seguir rumo à GCI. Claro que esse caminho está sendo traçado sob a perspectiva única do hospital; fornecedores e planos de saúde não foram consultados a esse respeito para saber se a recíproca é verdadeira. Pode ser que não. Outras pesquisas podem iluminar essa questão. Contudo, apesar dessa limitação, trata-se de uma informação relevante e que não deve ser desprezada.

Essa seria uma informação importante ainda que não representasse, na prática, um caminho mais viável para a prática da GCI entre hospitais e seus fornecedores. Do ponto de vista dos fornecedores e das operadoras de planos de saúde é importante que estes saibam como são percebidos por um grupo de hospitais de expressão no cenário nacional. Sem medo de incorrer em juízo de valor, essa informação é muito valiosa tanto para fornecedores quanto para planos de saúde, pois pode fazer com que estes repensem seu relacionamento junto aos hospitais.

Como um último achado considerado relevante, destaca-se o fato de que, em se tratando de ‘divisão justa de benefícios econômicos’ advindos de uma possível prática de GCI e de

‘cooperação’ para a resolução dos problemas do dia a dia, os hospitais parecem mais dispostos a fazê-las tendo como parceiros seus fornecedores.

6.3 Recomendações para futuras pesquisas

Concluído o estudo, parece que quase nada foi feito. Muita coisa ainda precisa ser investigada. Vários problemas foram surgindo à medida que a pesquisa foi avançando. Problemas inimagináveis no início do estudo. Problemas que foram sendo anotados e deixados de lado para futuras pesquisas.

Para começar, esta tese contemplou apenas a perspectiva de hospitais privados em relação à GCI. Fornecedores de medicamentos, de gases medicinais, de materiais hospitalares e outros, bem como operadoras de planos de saúde não foram investigados. Seria importante replicar este estudo contemplando fornecedores e planos de saúde. Cruzar as percepções de todos acerca dos fatores condicionantes da GCI seria uma contribuição importante tanto para as empresas da cadeia de valor quanto para a literatura que trata do assunto.

A percepção dos hospitais quanto às margens de lucro nos serviços prestados aos planos de saúde é de que estas, na média, estão relativamente longe do esperado (tópico 5.1.3.1). E os planos, o que pensam disso? Estariam satisfeitos com suas margens?

Poderia causar surpresas saber como fornecedores e operadoras de planos de saúde percebem os hospitais privados em relação a fatores presentes no relacionamento, tais como ‘confiança’, ‘cooperação’, ‘comprometimento’, etc. Pode ser, por exemplo, que a percepção que o hospital tem em relação à disposição dos planos de saúde em ‘cooperar’ esteja equivocada, ou seja, os planos podem estar mais dispostos a cooperar do que os hospitais estão imaginando. E a confiança? Há confiança mútua ou uma parte confia mais do que a outra? O hospital declara ter interesse em comprometer-se por longo prazo. E os fornecedores? E os planos? Pensam da mesma forma? Essas são apenas algumas das questões que poderiam ser respondidas se as percepções dos fornecedores e dos planos de saúde fossem cruzadas com a dos hospitais privados.

Outra questão de pesquisa emergiu de uma aparente contradição: apesar de as margens de lucro geradas pelos produtos negociados com os planos de saúde se situarem relativamente longe do esperado (média de 4,78 na escala de 0 a 10), os hospitais ainda parecem dispostos a manter o relacionamento por longo prazo (média 8,06 na escala de 0 a 10 – tópico 5.1.3.11). Ora, se as margens estão realmente longe do esperado, porque os hospitais estariam dispostos a manter esse relacionamento por longo prazo? Futuras pesquisas poderão aprofundar o assunto fornecendo explicações para esse fato.

Estudos que se propusessem investigar com mais profundidade a questão da aparente dependência financeira percebida (ou de fato vivenciada) pelos hospitais em relação às operadoras de planos de saúde também seriam bem-vindos. Há mesmo uma relação de dependência financeira? Isso depende da região? E os planos? Estão se aproveitando da situação para impor os preços dos serviços ou também estariam dependendo dos hospitais? Essas questões são relevantes e merecem investigação.

Futuras pesquisas poderiam também investigar e quantificar os custos de transação presentes na cadeia de valor dos hospitais privados.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, Margaret A. *et al.* *A multi-method aproach to building causal performance maps from expert knowledge*. **Management Accounting Research**. v. 16, issue 2, p. 135-155, 2005.

AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR (ANS). **Caderno de informação da saúde suplementar**: beneficiários, operadoras e planos. Jun. 2010a. Disponível em: <<http://www.ans.gov.br>>. Acesso em: 06/07/2010.

AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR (ANS). Disponível em: <http://www.ans.gov.br/anstabnet/tabcgi.exe?anstabnet/dados/TABNET_RC.DEF>. Acesso em: 06/07/2010b.

AGUIAR, Andson B. *et al.* Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e Open-Book Accounting. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. São Leopoldo, v. 5, n. 1, p. 66-76, 2008.

ALMEIDA, Célio Mauro P. R. **Modelos de gestão estratégica de cadeias de organizações**: um estudo exploratório. São Paulo, 2006. 463p. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ANDERSON, Shannon W.; LANEN, William N. *Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 24, p. 379-412, 1999.

ANDRADE, Maria M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARASHIRO, Leila A. **Gestão de custos hospitalares**. Estudo de casos no Município de São Paulo. São Paulo, 2004. 170p. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

ARIELY, Dan. **Previsivelmente irracional**: as forças ocultas que formam as nossas decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS HOSPITAIS PRIVADOS (ANAHP). **Observatório ANAHP**. Edição 02/2010. Disponível em: <<http://www.anahp.org.br>>. Acesso em: 30/06/2010.

BAINES, Annette; LANGFIELD-SMITH, Kim. *Antecedents to management accounting change: a structural equation approach*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 28, n. 7-8, p. 675-698, 2003.

BERTALANFFY, Ludwig Von. **Teoria geral dos sistemas**. Petrópolis: Vozes, 1972.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. **Management Accounting Research**. v. 11 p. 3-5, 2000.

BURNS, Thomas; STALKER, G. M. ***The management of innovation***. Londres: Tavistock, 1961.

CAMACHO, Reinaldo R. **Custeio Alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. São Paulo, 2004. 166p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CASTELLS, Manuel. ***The rise of the network society***. 2nd ed. Oxford: Blackwell Publishers, 2000.

CASTRO, Cláudio M. **A prática da pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. São Paulo: Makron, 1996.

CHANDLER, Alfred D. ***Strategy and structure: history of the industrial enterprise***. Massachusetts: The M.I.T. Press, 1990 [1962].

CHANDRA, Charu; KUMAR, Sameer. *Enterprise architectural framework for supply-chain integration*. **Industrial Management & Data Systems**. v. 101, n. 6, p. 290-304, 2001.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à filosofia**. 12. ed. São Paulo: Ática, 2002.

CHENHALL, Robert H. *Management control systems design within its organization context: findings from contingency-based research and directions for the future*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 28, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, Robert H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

CHENHALL, Robert H.; MORRIS, Deigan. *The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems*. **The Accounting Review**. v. 61, n. 1, p. 16-35, 1986.

CHRISTOPHER, Martin. **Logística e gerenciamento da cadeia e suprimentos**: estratégias para redução de custos e melhoria dos serviços. São Paulo: Pioneira, 1997.

CHURCHMAN, West C. **Introdução à Teoria dos Sistemas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1972.

COAD, Alan F.; CULLEN, John. *Inter-organizational cost management: towards an evolutionary perspective*. **Management Accounting Research**. v. 17, p. 342-369, 2006.

COAD, Alan F.; SCAPENS, Robert W. *Inter-organisational cost management*. **Financial Management**. p. 38-39, 2006.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. *Supply chain development for the lean enterprise*. *Interorganizational cost management*. New Jersey: The IMA Foundation For Applied Research, Inc. 1999. 512p.

_____.; _____. *Inter-organizational costing, part 1*. **Cost Management**. p. 14-21 Sep./Oct. 2003a.

_____.; _____. *Inter-organizational costing, part 2*. **Cost Management**. p. 12-24 Nov./Dec. 2003b.

_____.; _____. *Inter-organizational cost management and relational context*. **Accounting, Organizations and Society**. n. 29, 2004.

COUNTE, Michael A.; GLANDON, Gerald L. *Managerial innovation in the hospital: an analysis of the diffusion of hospital cost-accounting systems*. **Hospital and Health Services Administration**. v. 33, n. 3, p. 371-384, 1988.

CSILLAG, João M. **Análise do valor**. São Paulo: Atlas, 1985.

DATASUS. Banco de dados do Sistema Único de Saúde do Ministério da Saúde. Disponível em: <<http://www.datasus.gov.br>>. Acesso em: 06/08/2009.

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

_____. *Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 29, p. 27-49, 2004.

DENT, Jeremy F. *Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 15, n. 1, p. 3-25, 1990.

DONALDSON, Lex. Teoria da contingência estrutural. *In*: CLEGG, Stewart R. *et al.* **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. Volume 1. São Paulo: Atlas, 1999.

DRAZIN, Robert; VAN DE VEN, Andrew H. *Alternative forms of fit in Contingency Theory*. **Administrative Science Quarterly**. v. 30, n. 4, p. 514-539, 1985.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 15. ed. São Paulo: Perspectiva, 1999.

ELLRAM, Lisa M. *Purchasing and supply management's participation in the target costing process*. **The Journal of Supply Chain Management**. Tempe: v. 36, n. 2, p. 39-51, spring, 2000.

ESPEJO, Márcia M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. 216p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

FÁVERO, Luiz P. *et al.* **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FEDERAÇÃO DOS HOSPITAIS DO ESTADO DO PARANÁ (FEHOSPAR). Disponível em: <http://www.fehospar.org.br/news_det.php?cod=992>. Acesso em: 06/07/2008.

FINE, Charles H. **Mercados em evolução contínua: conquistando vantagem competitiva num mundo em constante mutação**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

FISHER, Joseph G. *Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions*. **Behavioral research Accounting**. v. 10 (Suppl.), p. 47-64, 1998.

FISHER, Marshal L. *What is the right supply chain for your product?* **Harvard Business Review**. v.75, Mar./Apr. p. 105-116, 1997.

GALBRAITH, Jay. **Designing complex organizations**. Reading, Massachusetts: Addison Wesley Publishing Company, 1973.

GIL, Antonio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GINZBERG, Michael J. *An organizational contingencies view of accounting and information systems implementation*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 5, n. 6, p. 369-382, 1980.

GORDON, Lawrence A.; MILLER, Danny A. *Contingency framework for the design of accounting information systems*. **Accounting, Organizations and Society**. v.1, n.1, p. 59-69, 1976.

GORDON, Lawrence A.; NARAYANAN, V. K. *Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 9, n.1, p. 33-47, 1984.

GOVINDARAJAN, Vijay. *A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy*. **Academy of Management Journal**. v. 31, n. 12, p. 28-53, 1988.

GOVINDARAJAN, Vijay; FISHER, Joseph G. *Impact of output versus behavior control and resource sharing on performance: strategy as a mediating variable*. **Academy of Management Journal**. v. 33, n. 6, p. 259-285, 1990.

GOVINDARAJAN, Vijay; GUPTA, Anil K. *Linking control systems to business unit strategy: impact on performance*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 10, n. 1, p. 51-66, 1985.

GUERRA, Almir R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria da Contingência**. 2007. 135 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

GULATI, Ranhay; SINGH, Harbir. *The architecture of cooperation: managing coordination cost and appropriation concerns in strategic alliances*. **Administrative Science Quarterly**. v. 43, n. 4, p. 781-814, Dec. 1998.

HAIR, Jr.; JOSEPH, F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALDMA, Toomas; LÄÄTS, Kertu. *Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies*. **Management Accounting Research**. v. 13, p. 379-400, 2002.

HART, Oliver D. *Incomplete contracts and the theory of the firm*. **Journal of Law, Economics and Organization**. v. 4, n. 1, p. 119-139, Oxford University Press, spring, 1988.

HARRISON, Alan; VAN HOEK, Renko. **Estratégia e gerenciamento da logística**. São Paulo: Futura, 2003.

HAYES, David C. *The contingency theory of managerial accounting*. **The Accounting Review**. v. 2, n. 1, p. 22-39, 1977.

HEGERT, Michael; MORRIS, Deigan. *Accounting data for value chain analysis*. **Strategic Management Journal**. v. 10, p. 175-188, 1989.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HILL, Nancy T. *Adoption of costing systems in U.S hospitals: an event history analysis 1980-1990*. **Journal of Accounting and Public Policy**. v. 19, p. 41-71, 2001.

HILL, Nancy T.; JOHNS, Edith L. *Adoption of costing systems by U.S. hospital*. **Hospital and Health Care Administration**. v. 39, n.4, p. 521-537, 1994.

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

HOQUE, Z.; JAMES, W. *Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance*. **Journal of Management Accounting Research**. n. 12, p. 1-17, 2000.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro S. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

HYVÖNEN, Johanna. *Linking management accounting and control systems, strategy, information technology, manufacturing technology and organizational performance of the firm in contingency framework*. 2008. 58 p. Dissertation (Faculty of Economics and Business Administration, Depart of Accounting and Finance. University of Oulu – Finland).

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Estatísticas da Saúde**. Assistência Médico Sanitária. Ano 2005. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 05/07/2010.

ITTNER, C.D; LARCKER, D.F. *Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective*. **Journal of Accounting and Economics**, 32, p. 349-410, 2001.

JABER, David *et al*. *Uncovering hidden opportunities in your supply chain*. **Corporate Responsibility Management**. v. 2, p. 16-19, 2006.

KAJÜTER, Peter; KULMALA, Harri I. *Open-book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures*. **Management Accounting Research**. v. 16, p. 179-204, 2005.

KARMAKAR, Uday. S. *et al.* *Choosing manufacturing production control and cost accounting systems*. In: KAPLAN, Robert. *Measures for manufacturing excellence*. Boston: Harvard Business School Press, 1990.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: EPU, 1980.

KHANDWALLA, Pradip N. *The effect of different types of competition on the use of management controls*. **Journal of Accounting Research**, p. 275-285, autumn, 1972.

KUHN, Thomas S. *The structure of scientific revolutions*. 2nd ed. Chicago: University of Chicago Press, 1970.

KULMALA, Harri, *et al.* *Inter-organizational cost management in SME networks*. 8th Manufacturing Accounting Research, Cost and Performance Management in Services and Operations. Trento, 18-20 Jun. 2007.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAMMING, Richard. *Beyond partnership strategies or lean supply*. New York: Prentice Hall, 1993.

LANGFIELD-SMITH, Kim. *Management control systems and strategy: a critical review*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 22, p. 207-232, 1997.

LAWRENCE, Carol M. *The effect of ownership structure and accounting system type on hospital costs*. **Research in Government and Nonprofit Accounting**. v. 6, p. 35-60, 1990.

LAWRENCE, Paul R.; LORSCH, Jay W. *Organization and environment: managing differentiation and integration*. Homewood, 1967.

LOCKAMY, Archie; SMITH, Wilbur I. *Target costing for supply chain management: criteria and selection*. **Industrial Management & Data Systems**. v. 100, n. 5, p. 210-218, 2000.

LUFT, Joan; SHIELDS, Michael D. *Zimmerman's contentions conjectures: describing the present and prescribing the future empirical management accounting research*. **The European Accounting Review**. v. 11, n. 4, p. 795-803, 2002.

LUKKA, Kari; MOURITSEN, Jan. *Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting?* **The European Accounting Review**, v. 11, n. 4, p. 805-811, 2002.

MALIK, Ana M.; PENA, Fábio P. M. **Administração estratégica em hospitais**. São Paulo: FVG-EAESP, 2003.

MANO C. A expansão do Albert Einstein. **Exame**. São Paulo: Abril, ed. 823, p. 66-68, 04.08.2004.

MAROCO, J. **Análise estatística**: com a utilização do SPSS. 3. ed. Lisboa: Silabo, 2007.

MARTINS, Gilberto A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Estatística geral e aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

McIVOR, Ronan. *Lean supply: the design and cost reduction dimensions*. **European Journal of Purchasing & Supply Management**. v. 7, p. 227-242, 2001.

MELO, Alexandre C. L. **Gestão hospitalar**. O caso de hospitais privados no Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2007. 90p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

MERCHANT, Kenneth A. *Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 3 /4, p. 291-307, 1984.

MILLES, Rayond E.; SNOW, Charles C. **Organizational Strategy, structure and process**. New York: McGraw-Hill, 1978.

MINAYO, Maria C. S. **O desafio do conhecimento – pesquisa qualitativa em saúde**. 11. ed. São Paulo: Hucitec, 2008.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Terminologia básica em saúde**. 2. ed. Centro de documentação do Ministério da Saúde, 1985.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 2007.

MOTTA, Fernando C. P. **Teoria das organizações**: evolução e crítica. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

MOURITSEN, Jan B. *et al.* O. *Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management, functional analysis and open book accounting*. **Management Accounting Research**. n. 12, p. 221-244, 2001.

NOVAES, A. A. G. **Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

O'CONNOR, Neale G. *The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 20, n. 5, p. 383-403, 1995.

OKAZAKI, Reimy. **Identificação de ineficiências na cadeia de valor da saúde, a partir da análise da gestão de compras de quatro hospitais privados no Município de São Paulo**. São Paulo, 2006. 130p. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

OTLEY, David T. *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

PEREIRA, Júlio César R. **Análise de dados qualitativos – estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais**. 3. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2001.

PERROW, Charles. **Análise organizacional: um enfoque sociológico**. São Paulo: Atlas, 1972.

PESTANA, Maria H.; GAGEIRO, João N. **Análise de dados para ciências sociais – a complementaridade do SPSS**. 3. ed. Lisboa: Sílabo, 2003.

PIZZINI, Mina J. *The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 31, p. 179-210, 2006.

PORTER, Michael E. **Competitive strategy**. New York: The Free Press, 1980.

_____. **Repensando a saúde: estratégias para melhorar a qualidade e reduzir os custos**. Porto Alegre: Bookman, 2007.

_____. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

REID, Gavin C.; SMITH, Julia A. *The impact of contingencies on management accounting system development*. **Management Accounting Research**. v. 11, p. 427-450, 2000.

RIBEIRO, Antonio L. **Teorias da administração**. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. São Paulo, 1999. 148p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ROCHA, Welington; BORINELLI, Márcio L. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. *In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE*, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2006, p.1448-1463.

SCAPENS, Robert W. *Never mind the gap: toward an institutional perspective on management accounting practice*. **Management Accounting Research**. v. 5, p. 301-321, 1994.

SCHOOLEY, Benjamin L. **Inter-organizational systems analysis to improve time-critical public services: the case of mobile emergency medical services**. Claremont, California, 2007. 179p. Dissertation (Doctor of Philosophy in the Graduate Faculty of Information Systems and Technology) - The Claremont Graduate University.

SCOTT, Richard W. **Organizations: rational, natural and open systems**. 5th ed. Prentice Hall, 2002.

SEAL, Willie. *et al. Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting*. **Management Accounting Research**. v. 10, p. 303-322, 1999.

SHANK, John K. *A strategic cost management reinterpretation for a classic case in cost analysis*. **International Journal of Strategic Cost Management**. p. 1-15, spring, 1999.

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

_____; _____. *Strategic cost management: the value chain perspective*. **Management Accounting Research**. v. 4, p. 177-197, 1992.

SILVA, Reinaldo O. **Teorias da administração**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

SIMONS, Robert. *Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.

SOUZA, Bruno C. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais**. São Paulo, 2008. 141p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SOUZA, Bruno C.; ROCHA, Welington. **GCI - Gestão de Custos Interorganizacionais**. Gerenciamento de resultados entre organizações distintas por meio de ações coordenadas. São Paulo: Atlas, 2009.

THEÓPHILO, Carlos R. **Pesquisa em contabilidade no Brasil**. Uma análise crítico-epistemológica. São Paulo, 2004. 93p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

THOMAS, Andrew P. *The effects of organizational culture on choices of accounting methods*. **Accounting and Business Review**. v. 19, n. 76, p. 363-378, 1989.

THOMPSON, James D. **Dinâmica das organizações**. São Paulo. McGraw-Hill do Brasil, 1976.

TIDD, Joseph. *et al.* **Managing innovation: integrating technological, market and organizational change**. London: Wiley, 1997.

TOMKINS, Cyril. *Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 26, p. 161-191, 2001.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE. **Manual para formatação e edição de dissertações e teses**: Gilberto de Andrade Martins, coord. São Paulo: 2004.

VAN DE VEN, Andrew; FERRY, Diane L. **Measuring and assessing organizations**. New York: John Wiley, 1980.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1998.

WATERHOUSE, J. H.; TIESSEN, P. *A contingency framework for management accounting systems research*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 3, n. 1, p. 65-76, 1978.

WILLIAMSON, Oliver E. **The economic institutions of capitalism**. New York: Free Press, 1985.

WOODWARD Joan. **Industrial organization: theory and practice**. Londres. Oxford. University Press, 1965.

ZANARDO, Maria L. A. M. **Gerenciamento das operações hospitalares como vantagem competitiva.** São Paulo, 218p. Tese (Doutorado em Administração de Empresas). Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

APÊNDICES

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO PARA COLETA DE DADOS

APÊNDICE B – CARTA COMPROMISSO

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO PARA COLETA DE DADOS**Bloco 1 – Qualificação do respondente/empresa**

1. Nome da Empresa: _____

2. Qual o seu cargo/função na empresa?
 - a) ☐ Presidente
 - b) ☐ Superintendente
 - c) ☐ Diretor Administrativo
 - d) ☐ Diretor Financeiro
 - e) ☐ Controller
 - f) ☐ Outro. Qual? _____

3. Qual é o seu maior grau de formação acadêmica?
 - a) ☐ Ensino superior incompleto
 - b) ☐ Ensino superior completo
 - c) ☐ Pós-graduação – especialização
 - d) ☐ Pós-graduação – mestrado
 - e) ☐ Pós-graduação – doutorado
 - f) ☐ Outra. Qual? _____

4. Caso tenha formação (ou esteja em andamento) em nível superior, qual é a área?
 - a) ☐ Medicina
 - b) ☐ Administração
 - c) ☐ Ciências contábeis
 - d) ☐ Economia
 - e) ☐ Engenharia
 - f) ☐ Outra. Qual? _____

5. Qual o número de leitos total oferecidos por seu hospital?
 - a) ☐ até 50
 - b) ☐ de 51 a 150
 - c) ☐ de 151 a 500
 - d) ☐ acima de 500

Variável: Tipo de Cadeia

10. Avalie cada uma das questões a seguir, atribuindo notas de 0 (zero) a 10 (dez) a que melhor representa a situação em sua empresa:

Escala: 0 = Somos dominados por eles

5 = Não ocorre dominação, há paridade entre nós.

10 = Exercemos domínio sobre eles.

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
a) Em relação aos seus principais fornecedores:											
b) Em relação aos seus principais clientes (planos de saúde):											

Variável: Mecanismos – Infraestrutura

11. Sua empresa firmou acordo de cooperação com cláusula de confidencialidade de informações sobre custos com pelo menos um de seus fornecedores?

- a) () Sim
b) () Não

12. Sua empresa firmou acordo de cooperação com cláusula de confidencialidade de informações sobre custos com pelo menos um de seus clientes (planos de saúde)?

- a) () Sim
b) () Não

13. Sua empresa elabora orçamentos conjuntos com pelo menos um de seus fornecedores?

- a) () Sim
b) () Não

14. Sua empresa elabora orçamentos conjuntos com pelo menos um de seus clientes (planos de saúde)?
- a) () Sim
- b) () Não
15. Sua empresa, juntamente com pelo menos um de seus fornecedores, elabora planilhas para análise conjunta de custos?
- a) () Sim
- b) () Não
16. Sua empresa, juntamente com pelo menos um de seus clientes (planos de saúde), elabora planilhas para análise conjunta de custos?
- a) () Sim
- b) () Não

Variável: Confiança

17. Avalie cada uma das questões a seguir, atribuindo notas de 0 (zero) a 10 (dez) a que melhor representa a situação em sua empresa:

Escala: 0 = Desconfío totalmente; 10 = Confío totalmente

[illegible]

Variável: Estabilidade – Maturidade

18. Avalie cada uma das questões a seguir, atribuindo notas de 0 (zero) a 10 (dez) a que melhor representa a situação em sua empresa:

Escala: 0 = Muito instável, inconstante, imaturo; 10 = Muito estável, constante, maduro.

[illegible]

Variável: Benefícios mútuos

19. Avalie cada uma das questões a seguir, atribuindo notas de 0 (zero) a 10 (dez) a que melhor representa a situação em sua empresa:

Escala: 0 = Muito improvavelmente; 10 = Muito provavelmente

[illegible]

Variável: Cooperação

20. Avalie cada uma das questões a seguir, atribuindo notas de 0 (zero) a 10 (dez) a que melhor representa a situação em sua empresa:

Escala: 0 = Não há cooperação nenhuma; 10 = Há cooperação total

[illegible]

Variável: Interdependência

21. Avalie cada uma das questões a seguir, atribuindo notas de 0 (zero) a 10 (dez) a que melhor representa a situação em sua empresa:

Escala: 0 = Perda insignificante de receitas; 10 = Perda relevante de receitas

[illegible]

Variável: Grau de competição

22. Avalie cada uma das questões a seguir, atribuindo notas na escala de 0 (zero) a 10 (dez) a que melhor representa a situação em sua empresa:

Escala: 1 = Praticamente inexistente; 10 = Muito intensa

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
a) Em relação aos seus principais concorrentes, a competição por compra de materiais e medicamentos é:											
b) Em relação aos seus principais concorrentes, a competição por mão de obra é:											
c) Em relação aos seus principais concorrentes, a disputa em nível de preços dos serviços é:											

Variável: Sistema de Informações Gerenciais

23. Avalie cada uma das proposições afirmativas a seguir, atribuindo notas na escala de 0 (zero) a 10 (dez) a que melhor representa a situação em sua empresa:

Escala: 0 = Discordo totalmente; 10 = Concordo totalmente

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
a) O sistema de informação gerencial de sua empresa é capaz de fornecer informações precisas de custos sobre seus principais produtos/serviços(*).											
b) O sistema de informações gerenciais de sua empresa é capaz de fornecer informações precisas de custos em nível de departamentos.											
c) O sistema de informações gerenciais de sua empresa permite trabalhar com previsões, elaborar e acompanhar orçamentos.											

(*) Procedimentos médicos

Variável: Comprometimento /Visão de longo prazo

24. Avalie cada uma das proposições afirmativas a seguir, atribuindo notas na escala de 0 (zero) a 10 (dez) a que melhor representa a situação em sua empresa:

Escala: 0 = Discordo totalmente; 10 = Concordo totalmente

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
a) Em relação aos seus principais fornecedores, você percebe neles um legítimo interesse em manter o relacionamento comercial por longo prazo.											
b) Em relação aos seus principais fornecedores, existe da parte da sua empresa um legítimo interesse em manter o relacionamento comercial por longo prazo.											
c) Em relação aos seus principais clientes (planos de saúde), você percebe neles um legítimo interesse em manter o relacionamento comercial por longo prazo.											
d) Em relação aos seus principais clientes (planos de saúde), existe da parte da sua empresa um legítimo interesse em manter o relacionamento comercial por longo prazo.											

Bloco 4 – Evidências das práticas de GCI

25. Sua empresa tem fornecido informações sobre sua estrutura de custos a um ou alguns de seus fornecedores com o objetivo de se fazer uma análise conjunta dos custos?

- a) () Sim
b) () Não

26. Pelo menos um fornecedor tem compartilhado informações de custos com sua empresa com o objetivo de se fazer uma análise conjunta dos custos?

- a) () Sim
b) () Não

27. Sua empresa tem fornecido informações sobre sua estrutura de custos a um ou alguns de seus principais clientes (planos de saúde) com o objetivo de se fazer uma análise conjunta dos custos?

- a) ☐ Sim
- b) ☐ Não

28. Pelo menos um plano de saúde tem compartilhado informações de custos com sua empresa com o objetivo de se fazer uma análise conjunta dos custos?

- a) ☐ Sim
- b) ☐ Não

Autorização

29. Você autoriza divulgar no nome de sua empresa como colaboradora desta pesquisa? Suas respostas serão mantidas em sigilo.

- a) ☐ Sim
- b) ☐ Não

APÊNDICE B – CARTA COMPROMISSO

CARTA COMPROMISSO

À

ANAHP – Associação Nacional de Hospitais Privados

Rua Cincinato Braga, 37 - 4º andar

São Paulo – SP

O professor Reinaldo Rodrigues Camacho é aluno do Programa de pós-graduação em Contabilidade e Controladoria pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, em nível de doutorado e, orientado pelo professor Doutor Wellington Rocha, está desenvolvendo sua tese de doutorado cujo objetivo é identificar os fatores contingenciais que propiciam ou inibem a prática de gestão conjunta de custos entre hospitais privados, seus fornecedores e as operadoras de planos de saúde.

Nosso interesse em focar a gestão de custos se justifica na medida em que as operadoras de planos de saúde representam a principal fonte de receita dos hospitais privados e podem estar usando sua força para impor os preços dos serviços, podendo comprometer as margens de lucro dos hospitais.

A tese pretende contribuir com os gestores da cadeia de valor da saúde apontando possibilidades de manutenção ou de melhoria de suas margens de lucro por meio de uma forma mais ampla de gestão de custos.

Nesse sentido, a ANAHP já se manifestou positivamente, dispondo-se a apoiar e cooperar com a realização desta pesquisa.

Assim, firmamos o seguinte compromisso com a ANAHP:

Comprometemo-nos a fazer uso estritamente científico das informações obtidas junto aos hospitais associados à ANAHP, por meio da elaboração de uma tese de doutorado e de publicações de artigos a serem publicados em anais de congressos e/ou revistas científicas e da publicação de livros.

Salvo se expressamente acordado em instrumentos contratuais específicos, o apoio e a cooperação da ANAHP e de seus associados não confere a nós quaisquer direitos ou vantagens, no sentido de explorar comercialmente as informações obtidas.

Comprometemo-nos também a manter sigilo a respeito das respostas individuais fornecidas pelos hospitais associados quando do preenchimento do questionário (ANEXO A) e de entrevistas que porventura sejam realizadas. Os resultados somente serão divulgados em termos gerais, jamais identificando o respondente. O nome do hospital associado somente será divulgado como participante da pesquisa se expressamente autorizado por ele.

São Paulo, 26 de Abril de 2010

Prof. Doutor Welington Rocha
Faculdade de Economia, Administração
e Contabilidade da Universidade de São
Paulo – FEA/USP

Prof. Reinaldo Rodrigues Camacho
Universidade Estadual de Maringá –
UEM/PR