

R C & C

REVISTA DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

## EVIDÊNCIAS DE PRÁTICAS DA GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS NA CADEIA DE VALOR DE HOSPITAIS PRIVADOS NO BRASIL<sup>1</sup>

### *EVIDENCES OF INTERORGANIZATIONAL COST MANAGEMENT PRACTICES IN THE VALUE CHAIN OF PRIVATE HOSPITALS IN BRAZIL*

Recebido em 27.01.2014 | Aceite final em 20.05.2014 |

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Jorge Eduardo Scarpin e passou por uma avaliação *double blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

#### REINALDO RODRIGUES CAMACHO

Doutor em Controladoria e Contabilidade | Universidade de São Paulo | Professor da Universidade Estadual de Maringá | Avenida Colombo, 5790 | Maringá-PR | Brasil | CEP 87020-900 | Telefone(+55044) 3011-3774 | E-mail:rrcamacho@uem.br |

#### WELINGTON ROCHA

Doutor em Controladoria e Contabilidade | Universidade de São Paulo | Professor da Universidade de São Paulo | Avenida Professor Luciano Gualberto, 908 | FEA 3 | Cidade Universitária | São Paulo-SP | Brasil | CEP 05508-900 | Telefone (+55011) 3091-5820 | E-mail: w.rocha@usp.br |

#### ROMILDO DE OLIVEIRA MORAES

Doutor em Controladoria e Contabilidade | Universidade de São Paulo | Professor da Universidade Estadual de Maringá | Avenida Colombo, 5790 | Maringá-PR | Brasil | CEP 87020-900 | Telefone (+55044) 3011-3775 | E-mail: romoraes@uem.br |

#### KELLY CRISTINA MUCIO MARQUES

Doutora em Controladoria e Contabilidade | Universidade de São Paulo | Professora da Universidade Estadual de Maringá | Avenida Colombo, 5790 | Maringá-PR | Brasil | CEP 87020-900 | Telefone (+55044) 3011-3776 | E-mail: kcmmarques@uem.br |

#### RESUMO

Este estudo teve como objetivo investigar, em organizações hospitalares no Brasil, evidências de práticas de Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI). Como instrumento de coleta de dados, um questionário estruturado foi elaborado e aplicado a uma população de 40 hospitais privados brasileiros no período de maio a julho de 2010. A análise dos dados é

<sup>1</sup> Este artigo foi apresentado no XII Congresso Internacional de Custos em 2011.

qualitativa e os resultados, por serem obtidos a partir de uma amostra intencional, não podem ser extrapolados para todos os hospitais privados brasileiros. 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. 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, na percepção dos hospitais, as expectativas maiores recaem sobre seus fornecedores.

**Palavras-Chave:** Cadeia de Valor. Gestão de Custos Interorganizacionais. Hospitais Privados.

## ABSTRACT

This study aimed to investigate in hospital organizations in Brazil, evidences of Interorganizational Cost Management (ICM) practices. A structured questionnaire was developed as an instrument of data collection and applied to a population of 40 brazilian private hospitals in the period may to July 2010 . Data analysis was qualitative and the results being obtained from a convenience sample cannot be extrapolated to all Brazilian private hospitals . The results showed that there is evidence of the practice of ICM in the hospitals surveyed, namely through: assigned purchases; scheduled shopping and service bundling. From ICM practices identified in the hospitals surveyed, only the 'bundled services' can be considered as an exclusive practice of ICM in the hospital sector. The other two, although they are being practiced by hospitals, are not unique in the industry. According to the statements of the hospitals surveyed The ICM is not on daily costs. There is also no evidence of its practice on internal processes, such as surgeries, sterilization materials, clothing processing, testing, etc. As a last finding considered relevant we highlight the fact that in the case of 'fair distribution of economic benefits' arising from a possible practice of ICM, in the perception of hospitals, higher expectations fall on their suppliers.

**Key Words:** Value Chain. Interorganizational Cost Management. Private Hospitals.

## 1. INTRODUÇÃO

O processo central da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) consiste na troca de informações que, de acordo com a literatura, pode se dar através da abertura dos livros ou por outros meios. Em inglês, essa troca de informações é conhecida como *Open Book Accounting*. Trata-se de uma ferramenta estratégica de gestão de custos relativamente nova, uma vez que as primeiras evidências da sua utilização surgiram na década de 1990.

Parece haver falta de nexos ou de lógica econômica em supor que membros que ocupem posições opostas na cadeia de valor, como, por exemplo, laboratórios, operadoras de 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.

Com relação aos benefícios da GCI, de forma resumida, a literatura reporta os seguintes: (i) detectar oportunidades e ameaças em tempo hábil; (ii) identificar os estágios mais fortes e os mais fracos da cadeia; (iii) detectar oportunidades de diferenciação em relação aos concorrentes; (iv) identificar os principais fatores determinantes dos custos da cadeia e (v) identificar oportunidades de redução de custos.

Diante desses potenciais benefícios, é inadmissível a possibilidade de que laboratórios, hospitais e operadoras de planos possam estar desperdiçando tantas e tão promissoras oportunidades de alavancar seus resultados econômicos. Por isso, a questão que surge é a seguinte: há evidências de que hospitais privados brasileiros estejam adotando práticas de GCI com seus fornecedores e/ou clientes?

Diante dessa questão, o objetivo deste estudo é o de verificar se existem evidências de práticas de GCI na cadeia de valor de hospitais privados brasileiros. Por ocasião da pesquisa de campo, a Associação Nacional de Hospitais Privados (ANAHP) contava com 40 hospitais associados. Essa é a população objeto de estudo. Um questionário estruturado foi utilizado na coleta de dados e 32 questionários foram recebidos e considerados válidos para análise. A amostra é intencional e não foi dimensionada estatisticamente. Não há, portanto, pretensões em se extrair inferências estatísticas.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1. GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS - GCI

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 da mesma forma.

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 possam 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: 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.

## 2.1.1. 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, tais como Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), Dekker (2004), Kajüter e Kulmala (2005), Coad e Cullen (2006), Coad e Scapens (2006) e Kulmala, Kajüter e Valkokari (2007), 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,

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. Esses autores, 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 à montante quanto à 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 à jusante ou pode restringir-se a apenas duas empresas. O alcance mínimo inclui duas empresas, o máximo não se sabe; pois, depende 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 (2008) 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 cadeia.

Contudo, apesar de parecer mais abrangente e mais completa, a definição de GCI dada por Souza e Rocha (2009) parece recair no problema da circularidade, ou seja, usa-se na definição um termo semanticamente igual ao termo que se pretende definir. Isso, contudo, não chega a prejudicar o entendimento do fenômeno exposto.

## 2.1.2. MECANISMOS DA GCI

Mouritsen, Hansen e Hansen (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.

### 2.1.2.1. MECANISMOS DISCIPLINADORES

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

### 2.1.2.2. MECANISMOS CAPACITORES

Segundo Souza e Rocha (2009), 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: composição de equipe com objetivo específico de gestão conjunta de custos com membros de todas as empresas participantes do processo; 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 e a elaboração de planilhas padronizadas (*worksheets*) discriminando custos de produção e overhead em cada estágio da cadeia.

### 2.1.2.3. 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 a existência dos mesmos 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.

## 3. MÉTODO E TÉCNICAS

Este estudo pode ser caracterizado como de natureza descritiva. Vergara (1998, p. 45) esclarece que a investigação é descritiva quando expõe características de determinada população ou fenômeno. Em sua dimensão temporal, o estudo é transversal, representando a percepção de gestores de hospitais a respeito de questões relacionadas à GCI na cadeia de valor na qual estão inseridos em um determinado momento, período em que os dados foram coletados. Os dados foram coletados por meio de questionário que, além das questões necessárias para se qualificar a empresa e o respondente, apresentou as questões discutidas na sequência.

Duas questões foram formuladas com o objetivo de colher evidências sobre ações/práticas de GCI com fornecedores e com operadoras de planos de saúde. As respostas eram dicotômicas do tipo sim/não e incluía um campo para que o respondente justificasse sua resposta tanto positiva quanto negativa. Pela análise das justificativas apresentadas pelos respondentes, esperava-se entender os fatores que levaram ou não as empresas a se unirem com vistas à gestão conjunta de custos.

Seis questões foram formuladas no sentido de colher evidências sobre a existência de elementos que pudessem ser caracterizados como mecanismos/infraestrutura da GCI. Por meio de respostas dicotômicas, os respondentes responderiam sim ou não à existência dos seguintes elementos: (i) acordos de cooperação com cláusula de confiabilidade de informações, (ii) orçamentos conjuntos e (iii) planilhas de custos conjuntos. A existência desses elementos foi questionada tanto no relacionamento com fornecedores como com operadoras de planos de saúde.

Quatro questões, também dicotômicas do tipo sim/não, foram elaboradas com o propósito específico de colher informações sobre a possível troca de informações de custos entre hospitais e seus fornecedores e operadoras de planos de saúde e vice-versa.

Quatro questões com nível de mensuração intervalar (escala de 0 a 10) foram elaboradas para investigar as expectativas dos hospitais junto aos seus fornecedores e operadoras de planos de saúde sobre divisão justa de ganhos obtidos em uma possível parceria firmada com o objetivo de redução de custos na cadeia de valor.

O questionário foi veiculado por meio do *software* Formsite® e esteve à disposição dos respondentes no período de Maio a Julho de 2010. Foram investigados estabelecimentos de saúde, de natureza privada, associados à Associação Nacional de Hospitais Privados (ANAHP). No período em que os dados foram coletados a ANAHP contava com 40 hospitais associados e todos foram objeto de investigação. Destes, 32 questionários retornaram e foram considerados válidos para análise. Dado o conteúdo dos questionamentos, o respondente ideal deveria ser o principal tomador de decisões dessas organizações. Dos 32 respondentes, 10 ocupavam cargos de superintendência, 8 de diretoria, 8 eram *controllers* e 6 ocupavam cargos gerenciais de nível médio.

Posteriormente, foi feito contato via telefone para aprofundar as informações com os respondentes dos hospitais que declararam ter fornecido e/ou recebido informações de custos de fornecedores e/ou planos de saúde, o que totalizou dez hospitais. Em seis desses hospitais conseguiu-se entrevistar o respondente por telefone, obtendo-se outras informações para análise.

## 4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

### 4.1. PRÁTICAS DE GCI NOS HOSPITAIS PESQUISADOS

Buscou-se inicialmente investigar se havia ou não, alguma ação conjunta de gestão custos entre hospitais e fornecedores e entre hospitais e operadoras de planos de saúde, bem como os fatores que motivaram a prática ou a não prática da GCI.

**Tabela 1:** 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 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 1) 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 ações e respectivas justificativas (Quadro 1).

**Quadro 1:** 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 interorganizacional, 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 indicar acentuado grau de competitividade no setor. Em outras palavras, quanto maior for o grau de competição no mercado, mais difícil se torna sobreviver e permanecer atuando neste mercado.

A outra justificativa dada, a 'pressão da fonte pagadora reduzindo o preço dos serviços', pode estar associada à 'margem de lucro do produto'. 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 2.

**Quadro 2:** 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 2 sintetiza os fatores que inibiram qualquer prática de gestão de custos entre os hospitais da amostra e seus principais fornecedores. 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 variável 'B' (Tabela 1) 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 3).



**Quadro 3:** 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". "Competitividade"
Operadora efetua a compra de materiais especiais	1	
Outras ações (*)	2	
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 predeterminado 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 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 da 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 4.

**Quadro 4:** 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

Destacam-se do Quadro 4, 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'. Estes fatores são achados importantes que indicam às operadoras de planos de saúde como estas podem estar sendo percebidas pelos hospitais privados.

#### 4.2.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 2:** 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 2 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. No tópico seguinte, maiores explicações são apresentadas sobre isso.

#### 4.3.TROCA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NA CADEIA DE VALOR

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 3.

**Tabela 3:** Troca de informações de custos nas empresas pesquisadas

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 declararam 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 5.

**Quadro 5:** 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		
			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 desse tópico parecem estar ligadas às variáveis do Tópico 4.2 (mecanismos gerenciais da GCI). Análise no banco de dados da pesquisa 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 5, 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 dos respondentes):

- *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 órteses, próteses e materiais especiais (OPME), elaboramos em conjunto com eles, um planejamento do quanto isso vai representar no ano.*

Das transcrições das falas 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.

A 'compra em consignação', citada nas entrevistas, foi tipificada no tópico 4.1 (Quadro 1) como sendo um exemplo de prática de GCI. 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 ressarcido 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 que 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 e procedimentos por pacotes (citado no tópico 4.1). No Quadro 3, 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.

#### 4.4. EXPECTATIVA SOBRE DIVISÃO DE GANHOS

Os estudos de Dekker (2003), Kajüter e Kulmala (2005) e Kulmala, Kajüter e Valkokari (2007) fornecem evidências empíricas que permitem afirmar que relacionamentos e parcerias sucumbem quando não se vislumbram benefícios mútuos por parte dos integrantes.

**Tabela 4:** 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
A. 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
B. 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

Observa-se na Tabela 4 que 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).

Observa-se, 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.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

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 Interorganizacional - GCI.

A busca de evidências da prática da GCI nas empresas pesquisadas foi o objetivo estabelecido e perseguido no estudo. 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 (i) compras consignadas, (ii) compras programadas e (iii) 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. 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.

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 ser 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'.

Essas declarações, dadas espontaneamente, é fruto das percepções de um grupo de hospitais privados, revela 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.

Com 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, na percepção dos hospitais, as expectativas maiores recaem sobre seus fornecedores. A pesquisa focou unicamente a percepção dos hospitais. Fornecedores dos hospitais e operadoras de planos de saúde não foram objeto de investigação, sendo esta uma limitação do presente estudo.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS HOSPITAIS PRIVADOS (ANAHP). *Observatório ANAHP*. Edição 02/2010. Disponível em: <<http://www.anahp.org.br>>. Acesso em: 30 jun. 2010.

COAD, A. F.; CULLEN, J. Inter-organizational cost management: towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research*. v.17, p. 342-369, 2006.

COAD, A. F.; SCAPENS, R. W. Inter-organisational cost management. *Financial Management*. p. 38-39, 2006.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. *Supply chain development for the lean enterprise: Interorganizational cost management*. New Jersey: The IMA Foundation For Applied Research, Inc. 1999. 512p.

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

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

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

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

KULMALA, H.; KAJÜTER, P.; VALKOKARI, K. Inter-organizational cost management in SME networks. In.: MANUFACTURING ACCOUNTING RESEARCH, COST AND PERFORMANCE MANAGEMENT IN SERVICES AND OPERATIONS, 8th, 18 a 20 june, Trento, 2007. *Anais...* Disponível em:< [http://www.vtt.fi/inf/julkaisut/muut/2008/IOCM\\_SME\\_2008.pdf](http://www.vtt.fi/inf/julkaisut/muut/2008/IOCM_SME_2008.pdf)>. Acesso em: 30 jun. 2010.

MOURITSEN, J. B.; HANSEN, A.; HANSEN, C. O. 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.

SOUZA, B. C. *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais*. 2008. 141p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. *GCI - Gestão de Custos Interorganizacionais: gerenciamento de resultados entre organizações distintas por meio de ações coordenadas*. São Paulo: Atlas, 2009.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo Atlas, 1998.