

Um estudo do tratamento dos custos indiretos nos hospitais privados de João Pessoa - PB

RESUMO

Os objetivos deste artigo são determinar a forma que os hospitais calculam seus custos, qual o método de custeio utilizado, bem como quais os propósitos da Contabilidade de Custos no setor hospitalar, para evidenciar a importância da gestão dos custos para o controle dos recursos. O presente estudo foi realizado utilizando o método de entrevista estruturada, sendo a abordagem do problema considerada como pesquisa exploratória. Foram aplicados 10 questionários que correspondeu a 52,6% da população. Chegou-se aos seguintes resultados: 60% dos hospitais pesquisados possuem uma área responsável pelos custos, 80% utilizam a planilha eletrônica para realizar os cálculos de custos, 70% adota o custeio por absorção, 60% possui plano de contas estruturado por centros de custo, já os custos indiretos 50% dos hospitais tratam como despesa do período, enquanto que os demais ou rateia totalmente ou apropria a atividade-paciente. Foi ressaltada a importância da contabilidade de custos pelos entrevistados como sendo importante para o controle dos custos. As informações de custos geradas são em maior percentual sobre os custos por procedimento e por departamento. As diretorias administrativas e financeiras são quem mais se utilizam destas informações de custos, evidenciando que existe um controle dos custos por parte dos administradores.

Palavras –chaves: Custos; Setor hospitalar; Métodos de custeio.

1. INTRODUÇÃO

Não é fácil conceber a árdua missão pela qual passa aquele que se propõe a administrar sem, contudo, possuir uma estrutura organizada. A competitividade crescente no mundo dos negócios vem exigindo maior dedicação e eficácia das empresas na gestão de suas atividades e isso vem ocorrendo com velocidade acelerada, onde a tomada de decisão deve estar amparada de informações consistentes e que estas ocorram dentro do ambiente interno ou externo das organizações com o mesmo dinamismo como deve ocorrer o processo decisório.

Nesse ambiente de competição, as empresas destinadas à prestação de serviços além de cumprirem com suas obrigações, precisam dar uma atenção especial para os seus clientes, funcionários e acionista, pois estes correspondem à base para o bom funcionamento empresarial, em qualquer área de atuação.

Os hospitais são organizações com características próprias e apresentam uma complexidade maior nos sistemas de identificação e acumulação de custos e receitas. A aceleração no desenvolvimento da tecnologia médica e sua diversificação transformaram o hospital em uma instituição que necessita de maior controle com relação à alocação de recursos e operacionalização de seus sistemas.

Por envolver aspectos diferenciados de funcionamento a avaliação custo-eficácia dos hospitais busca soluções de menor despesa para que se obtenha o melhor resultado.

A apuração de resultado surge da necessidade de se refletir economicamente o que ocorre ou poderá vir a ocorrer no ambiente operacional, sendo considerada por diversos

autores como indicadora para a garantia da qualidade das organizações hospitalares. Partindo dessa ótica, existe a necessidade crescente de se responder a seguinte pergunta: Qual o tratamento contábil dado aos custos indiretos dos hospitais?

Os custos indiretos são ligados aos serviços hospitalares executados e requerem controles especiais. Quando aumentam os serviços médico-hospitalares, os custos indiretos tendem a aumentar. A elevação desses custos não fica apenas no quantitativo, podendo invadir também a qualidade dos procedimentos adotados.

Hospitais são organizações com características próprias e apresentam uma complexidade maior nos sistemas de identificação e acumulação de custos e receitas.

Segundo Ribeiro Filho (2005), uma entidade hospitalar bem gerida não é fruto exclusivo de ações individuais, no sentido do exercício de talentos e competência isolada, mas é consequência de uma regência identificada com toda a equipe, no sentido do cumprimento dos planos previamente estabelecidos. No entanto, quando se trata de entidades hospitalares, onde ocorre a atuação de corporações profissionais, que detêm graus de autonomia, no exercício profissional, diferenciados e particulares, tal diretriz se transforma em um verdadeiro desafio.

O objetivo geral deste trabalho foi investigar os impactos causados pelos custos indiretos na apuração de resultado das atividades nos hospitais privados da Região Metropolitana de João Pessoa, e tem como específicos: Detectar se existe uma área no hospital encarregada de calcular custos, investigar como os hospitais privados calculam seus custos, identificar o método de custeio utilizado, bem como determinar quais são os propósitos da Contabilidade de Custos no setor hospitalar e analisar como são tratados os custos indiretos hospitalares.

A pesquisa se justifica pela ausência de informação sobre a forma de mensuração, identificação e acumulação de custos e receitas e a necessidade de investigar se os modelos utilizados possuem os pré-requisitos essenciais em um sistema de apuração de resultados que garantam a qualidade das informações fornecida pelo sistema e evidencie corretamente os gastos com os procedimentos hospitalares.

Para realização desta pesquisa foi necessário identificar quais eram os hospitais privados existentes na cidade, onde esta informação foi obtida através da associação dos Hospitais Privados da cidade de João Pessoa, e uma busca feita nas listas telefônica, foi realizada um cruzamento de dados e daí foi delimitada a amostra objeto de estudo. A pesquisa foi desenvolvida através de visitas nos hospitais, onde era realizada uma visita prévia, a fim de identificar o dia disponível do gestor do hospital para que fosse possível a aplicação dos questionários, e desta maneira foi possível obter os resultados apresentados nesta pesquisa.

2. METODOLOGIA

No presente estudo foi utilizado o método de entrevista estruturada com aplicação de questionários. Foram estudados 10 do total de 19 hospitais privados existentes na cidade de João Pessoa, sendo a abordagem do problema considerada como pesquisa exploratória.

Para Beuren (2006, p. 80) “No estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto de modo a torná-lo mais claro, ou conduzir questões importantes para a condução da pesquisa”. Com relação à pesquisa estruturada, foi seguido um roteiro previamente estabelecido, com perguntas predeterminadas.

De acordo com Silva (2003, p.39) “Diante do exposto, podemos definir Método como etapas dispostas ordenadamente para investigação da verdade, no estudo de uma ciência para atingir determinada finalidade, e Técnica como o modo de fazer de forma mais hábil, segura e perfeita alguma atividade, arte ou ofício”. Neste estudo, serão utilizadas as seguintes técnicas de pesquisa:

- Questionários fechados;
- Documentação indireta, que compreende da pesquisa documental ou fontes primárias, e a pesquisa bibliográfica ou fontes secundárias;
- Documentação direta.

De acordo com Silva (2003, p. 61) “Pesquisa documental difere da pesquisa bibliográfica por utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou que pode ser reelaborado, suas fontes são muito diversificadas e dispersas”.

Partindo dos questionários aplicados a uma população de hospitais, será obtida uma amostra dos hospitais que possuem sistemas de apuração de resultados. Com base nesse pressuposto, observar-se-á o modelo existente evidenciando corretamente custos e receitas.

Segundo Andrade (1999, p.134) “Para a coleta de dados deve-se elaborar um plano que especifique os pontos de pesquisa e os critérios para a seleção dos possíveis entrevistados e dos informantes que responderão aos questionários ou formulários”.

3. UNIVERSO DA AMOSTRA DA PESQUISA

De acordo com Leite (1978, p. 79), com a definição de universo pode-se delimitar o campo de pesquisa em termos temporais, geográficos, setoriais ou qualquer outra dimensão cabível com base na disponibilidade de dados ou com o fundamento nos objetivos e nos custos da execução da pesquisa. Para acessar informações sobre o universo a ser investigado, Silver (2000, p.42) propõe a utilização de listas especializadas como fonte de consulta.

Após investigação realizada através da lista telefônica Listel e de uma busca realizada na associação dos hospitais privados de João Pessoa, foi constatado que João Pessoa conta com um universo composto por 116 clínicas médicas distribuídas por toda a cidade.

Encontra-se também em seu quadro de hospitais privados um total de 19, considerando o nível de complexidade do programa que é diretamente proporcional ao tamanho e ao grau de sofisticação tecnológica do empreendimento.

Observa-se que João Pessoa conta também com sete hospitais públicos, três prontos socorros particulares e três públicos.

De acordo com Gil (1996, p. 100), para que os dados obtidos em levantamento sejam significativos, é necessário que a amostra seja constituída por um número adequado de elementos.

O tamanho da amostra utilizada compreendeu os dez hospitais privados de João Pessoa, os quais são objetos de estudo do presente artigo, sendo descartados nove hospitais do universo dos dezenove, por não ter havido a possibilidade de investigação nos mesmos, principalmente em função da acessibilidade o qual foi um dos pontos de dificuldade para realização da investigação.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Após a realização da pesquisa identificou-se que entre os entrevistados ao qual foi aplicado o questionário, em relação à função que ocupava três eram gerente geral, três eram responsável pela área de custos, três eram contador e um ocupava a função no setor de faturamento.

Já em relação ao período de tempo no qual estes funcionários desempenhavam suas funções no hospital, constatou-se que entre os entrevistados o mais antigo ocupava a função há dezesseis anos e o mais recente estava desempenhando sua função há nove meses no hospital, o que pressupõe que as informações coletadas tenham um maior grau de confiança.

Durante a pesquisa procurou-se evidenciar o grau do nível de escolaridade dos entrevistados, onde foi dividido entre níveis técnicos e superiores das seguintes áreas de atuação: Técnico em Contabilidade, Técnico em Administração, Nível superior em Administração e Economia, Nível superior em Contabilidade, Nível superior em Medicina e nível superior em Enfermagem e outros tipos de formação. Em relação a este item ficou comprovado que um dos entrevistados possuía nível superior em Administração e Economia, quatro possuía nível superior em Contabilidade, um era Técnico Contábil, três possuía nível superior em Administração e um não possuía nenhuma especialização e desempenhava suas funções no setor de faturamento.

O fator relevante deste resultado foi que nos hospitais onde não foi possível a realização da pesquisa geralmente os gestores eram médicos e proprietários, e desta forma ficou evidente no momento da abordagem para responder a pesquisa, a falta de conhecimento sobre tal assunto explorado na pesquisa o que deve ter levado a negativa de respostas, e que a contabilidade realizada nestas entidades servia apenas para fins legais e não a nível gerenciais, pois o fato alegado pelos mesmos para não responder, era que toda Contabilidade do hospital era terceirizada e que não era possível responder o questionário porque o contador não estava presente, ou que não era permitida a pesquisa no local, o que pressupõe indiretamente que nestes hospitais apesar de não ser realizada a entrevista os mesmos não possuía unidade específica para se apurar custos.

O quadro 1 nos revela que sessenta por cento dos hospitais apresentam uma área responsável para calcular os custos.

Existe área para calcular os custos	Nº de hospitais	%
Sim	06	60%
Não	04	40%
Total	10	100%

Fonte: os autores

Quadro1- Existência de área Responsável para Calcular os custos.

Ao analisar os dados do quadro 1 procurou-se também detectar os motivos pelos quais os hospitais não calculavam seus custos, e chegaram-se as seguintes respostas: três hospitais (75% dos investigados que não calculam custos) estavam analisando a possibilidade de implantação de um sistema de apuração de custos hospitalares (SACH), enquanto que o ultimo informou a falta de pessoal especializado, para realização da apuração dos custos.

Estes dados revelam a grande relevância dos cálculos de custos no setor hospitalar, seis dos dez hospitais analisados possui uma área para calcular custos. O que é um bom indicativo de que os hospitais estão procurando gerenciar melhor seus custos e que aqueles que ainda não fazem, pretendem se estruturar para no futuro realizar a apuração, e desta forma controlar de forma segura e menos arbitrária os custos incorridos no fornecimento dos serviços prestados pelos hospitais.

Formas de calcular	Nº de hospitais	%
Utilizando exclusivamente dados contábeis	02	20%
Utilizando sistemas de custos ou planilha eletrônica	08	80%
Utilizando sistema integrado de gestão	00	0%
Utilizando sistemas específicos de custos hospitalares	00	0%
Total	10	100%

Fonte: os autores

Quadro 2- Formas de calcular os custos hospitalares.

Durante a pesquisa buscou-se também evidenciar de que forma era realizada a apuração destes custos, e de acordo com o quadro 2, ficou evidente que 80% dos hospitais entrevistados utilizam sistemas de custo ou planilha eletrônica e que os 20% restante calcula seus custos utilizando exclusivamente dados contábeis. Este diagnóstico revela que os hospitais privados de João Pessoa ainda não possuem um sistema de custos específico para área hospitalar.

Métodos de custeio	Nº de hospitais	%
Custeio por Absorção total	07	70%
Custeio por absorção parcial	02	20%
Custeio variável	01	10%
Custeio ABC	00	0%
Total	10	100%

Fonte: os autores

Quadro 3- Método de custeio utilizado

De acordo com o quadro 3, verifica-se que 70% dos entrevistados revelaram adotar o método de custeio por absorção total, 20% revelou utilizar o método de custeio por absorção parcial e apenas um respondeu que utilizava custeio variável.

O fator de relevância nesta variável foi que existe um maior percentual de hospitais que utiliza o método de custeio por absorção, que é um método derivado dos princípios geralmente aceitos, onde consiste na apropriação de todos os custos envolvidos aos bens elaborados. Todos os custos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. Sabe-se que este modo de se apurar os custos não nos revela dados para tomada de decisões a nível gerencial, revelando que os hospitais de João Pessoa atende apenas a legislação fiscal, que adota como método de custeio o por absorção.

Revelando ainda que os custos indiretos são alocados arbitrariamente, uma vez que na utilização do sistema de custeio por absorção não existe um direcionador de custos, e estes são distribuídos igualmente para todos os serviços prestados nos hospitais, entidade que possui diversas especializações e sub-especializações, e que desta maneira pode ocasionar a

apropriação indevida de custos indiretos a determinados serviços, ocasionando uma supervalorização de determinado serviço ou a sub-valorização devido ao método adotado.

De acordo com Silva, Sousa, Miranda e Falk (2002) em um estudo realizado em hospitais do Estado de Pernambuco sobre os métodos de custeio utilizado pelos mesmos, na cidade do Recife, verificou-se que a maioria também utilizava o custeio por absorção, o que ratifica a prática do sistema adotado em hospitais privados.

Este fato pode ser ocasionado pela falta de conhecimento dos gestores hospitalares sobre os demais métodos de custeio, o qual poderia se enquadrar melhor aos serviços prestados no setor hospitalar, e desta maneira fornecer informações mais úteis para fins de apuração e alocação dos custos indiretos.

Estrutura do plano de contas	Nº de hospitais	%
Único para todo hospital	03	30%
Centros de custos	06	60%
Departamentos	01	10%
Processos ou atividades	00	0%
Total	10	100%

Fonte: Os autores

Quadro 4- Estruturação do plano de contas

Os dados do quadro 4 nos revelam que 60% dos hospitais possuem interesse na apuração de custos, estruturando seu plano de contas por centros de custo, onde, segundo Martins (2006, p.67), “centro de custos, é, portanto, a unidade mínima de acumulação de custos indiretos”. Já 30% possuem um plano de contas único para todo hospital, geralmente são os hospitais que não possui um SAC (Sistema de Apuração de Custos), e uma pequena parcela de hospitais correspondente a 10% estrutura seu plano por departamento, que é uma unidade mínima administrativa para a contabilidade de Custos.

Esta variável nos dá um indicativo de que os 60% dos hospitais privados de João Pessoa que possui um sistema de apuração de custos possuem interesse em custos, direcionando seus planos de contas para centros de custo, o que é um fator extremamente relevante para a alocação mais correta dos custos indiretos.

Formas de tratamento	Nº	%
Totalmente rateados	01	10%
Parcialmente rateados	00	0%
Diretamente apropriados às atividades/paciente	04	40%
Tratados como despesa do período	05	50%

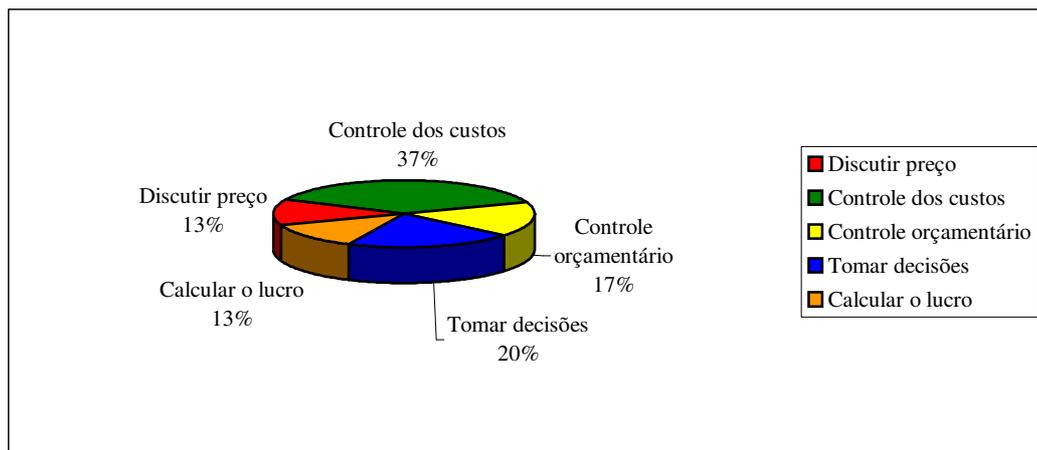
Fonte: Os autores

Quadro 5 - Tratamento dos custos indiretos

Ficou constatado segundo o quadro 5, que 50% dos custos indiretos são tratados como despesa do período, 40% é diretamente apropriado às atividades/pacientes e apenas 1% é

totalmente rateados, o que ratifica o resultado obtido com relação ao método de custeio utilizado, evidenciando uma alocação indevida dos custos indiretos, o que gera arbitrariedade na distribuição dos custos aos serviços prestados.

É importante nesta pesquisa destacar também, os propósitos da Contabilidade de Custos para o setor hospitalar, onde os gestores responderam questões de múltipla escolha, quais seriam os propósitos de maior relevância da Contabilidade de Custos, e os resultados podem ser visualizados no gráfico 1.



Fonte: Os autores

Gráfico-1 Propósitos da Contabilidade de Custos no setor hospitalar

De acordo com o resultado apresentado no gráfico 1, verificou-se que para grande maioria dos gestores dos hospitais, a Contabilidade de Custos servia para controlar os custos dos serviços oferecidos no hospital, apontando um percentual de 37%.

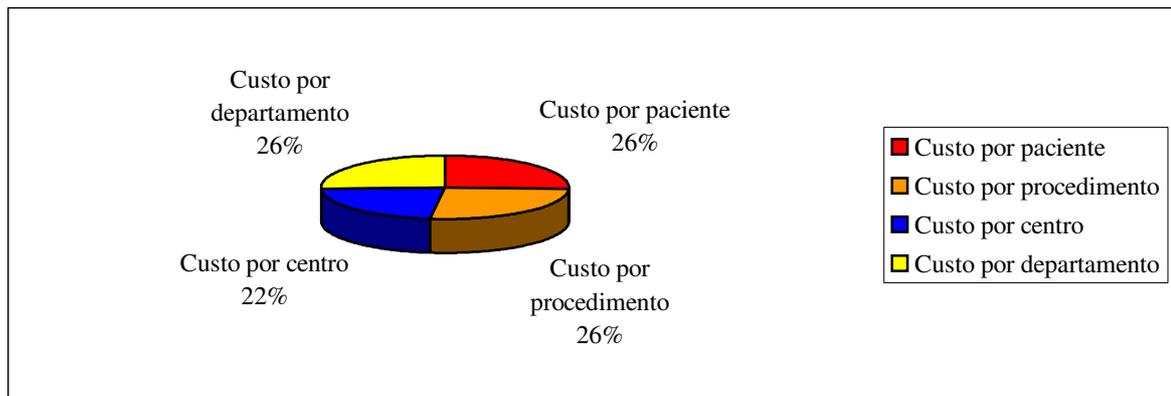
Este resultado revela que a gestão de custos em qualquer tipo de organização é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos, sejam eles financeiros, materiais, ou patrimoniais.

Em seguida aponta-se a importância da Contabilidade de Custos para tomada de decisão, apresentando um percentual de 20%, seguida do controle orçamentário com percentual de 17% e por último temos em menor percentual os propósitos de discutir preço e calcular lucro, ambas com percentuais de 13%.

Entretanto, apesar destes dados apontarem como propósito da Contabilidade de Custos um percentual elevado para o controle dos custos, foi evidenciado no quadro 3 que demonstra os métodos de custeio adotado pelos hospitais, que 70% utilizam absorção total, o que atende perfeitamente aos princípios contábeis.

Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção, demonstrou algumas falhas para fins gerenciais, dentre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis os quais são elementos preponderantes para controle dos custos, indicando que embora os propósitos para os quais os gestores elegeram como mais relevante para contabilidade de custos ser o controle dos mesmos, o método de custeio utilizado para se conseguir atingir os fins a que se propõe apresenta-se inadequado.

Buscou-se também com esta pesquisa, identificar quais seriam as informações geradas a cerca de custos, pelos hospitais. E chegou-se aos seguintes resultados:

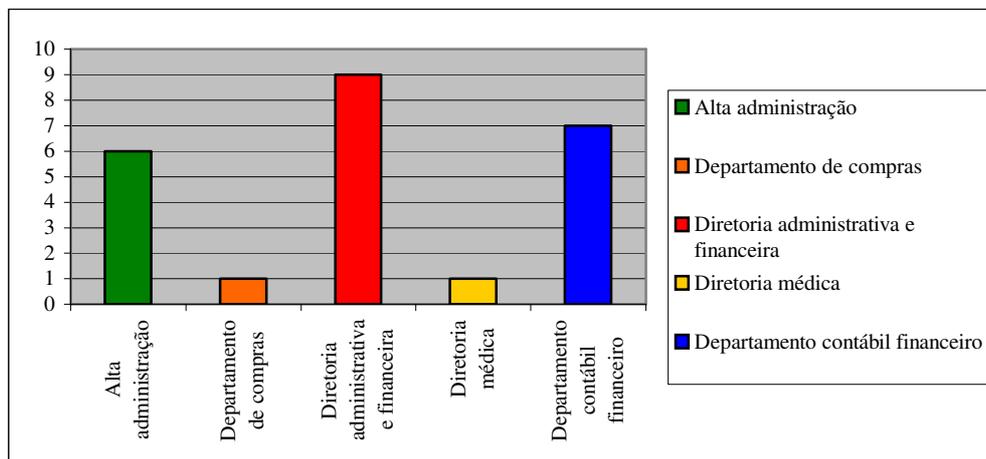


Fonte: Os autores

Gráfico-2 Sistema de apuração de resultado

Foi constatado que os hospitais que apresentam sistemas de apuração de custos geram informações acerca de custo por departamento, custo por paciente e custo por procedimento incluindo nestes percentuais aqueles que responderam não ter um sistema de apuração dos custos, mas identificava os custos nestas categorias, com percentual de 26%. Já 22% revelou gerar informações acerca dos centros de custos além das citadas anteriormente, o que pressupõe que seriam aqueles hospitais que possui um SAC (Sistema de Apuração de Custos).

Analisou-se também, quem seriam as pessoas que utilizavam os relatórios gerados pelos sistemas de custos e obtiveram-se os seguintes resultados:



Fonte: Os autores

Gráfico-3 Departamentos que utilizam os relatórios gerados pelo SAC

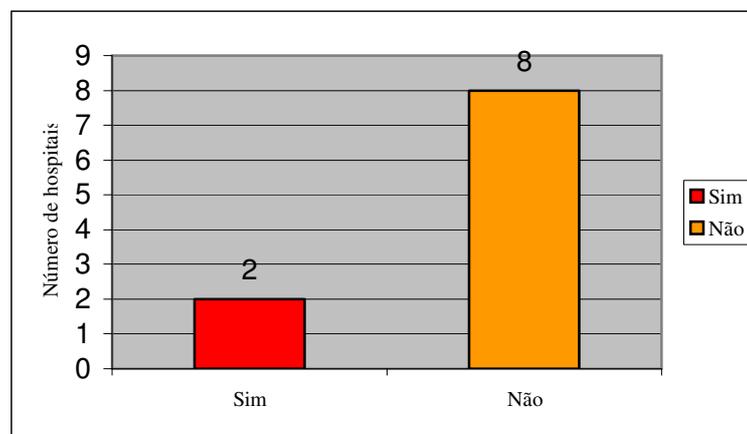
Ao observar o gráfico 3, tem-se que a diretoria administrativa financeira é o setor que mais se destaca na utilização dos relatórios gerados pelo SAC (Sistema de Apuração de Custos). Onde nove dos dez hospitais pesquisados incluiu este setor como usuário.

Em seguida tem-se o departamento contábil-financeiro, citado por sete dentre os pesquisados, ainda faz uso destes relatórios a alta administração citada por seis hospitais, e

por último, vem os departamentos de compra e diretoria médica, ambos citados por um hospital.

Tem-se como ponto relevante nesta variável determinar, quem são os usuários das informações geradas pelos sistemas de apuração de custos, uma vez que existe uma enorme preocupação em não só gerar dados e informações, mas também, como estes dados serão utilizados para melhor gerenciar os custos das unidades hospitalares.

Foi analisado também se os sistemas atuais de apuração de custos fazem a separação entre os custos fixos e variáveis e chegou-se na seguinte realidade: 80% dos hospitais não realizam a separação entre os custos fixos e variáveis, o que seria de extrema importância ao final para apuração dos custos de forma correta e alocação menos arbitrária dos custos indiretos. E apenas 20% dos hospitais realizam esta separação.



Fonte: Os autores

Gráfico-4 Separação dos custos fixos e variáveis

Já com relação à separação dos custos diretos e indiretos 90% dos entrevistados afirmaram não fazer distinção entre os custos diretos e indiretos. O mesmo percentual entrevistado também afirmou que o hospital era estruturado por centros de responsabilidade.

Foi perguntado ainda aos entrevistados como era que se dava a alocação dos custos indiretos aos serviços, e o resultado obtido foi que 60% dos hospitais não realizavam esta alocação dos custos indiretos aos serviços e 20% relatou ser por rastreamento e os outros 20% afirmou que rateava, mas, não esclareceu de que forma era à base do rateio.

Determinou-se ainda durante a realização da pesquisa, quais eram os critérios utilizados para determinar os custos de cada paciente, e foi constatado que 70% eram realizadas através dos custos incorridos nas folhas de cada paciente, 20% calculava através dos custos médios unitários de cada departamento, obtendo-se o custo médio unitário e 10% não especificou.

Procurou-se também com este estudo verificar a forma pela qual era identificado o custo por paciente, e foram informadas pelos entrevistados as seguintes maneiras: Através dos registros dos procedimentos adotados e utilizados pelo paciente onde fica anotado no prontuário de cada paciente; Por tabela de preço, e o restante dos entrevistados informou não realizar.

Já em relação aos tipos de relatórios de custos que são elaborados chegaram-se as seguintes respostas:

- Relatório dos custos por procedimento adotado e realizado no paciente;
- Custo por leito;
- Custo por departamento;
- Evolução dos custos;
- Custos totais do hospital;
- Custo por centro;
- Custo por paciente.

Sendo estes relatórios gerados mensalmente, e alguns diariamente, para atender as necessidades da instituição. Estes relatórios são encaminhados para diversos departamentos como: Alta administração, diretoria, faturamento, gerente geral, setor financeiro. Sendo a diretoria administrativa financeira o maior usuário.

Foi informado ainda que estes relatórios são analisados quanto à evolução dos custos, análise dos centros de custos quando existe, e análise dos custos totais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi realizado com o intuito de investigar de que forma são tratados os custos indiretos nos hospitais privados de João Pessoa -PB, um estudo de caráter exploratório, visto que existe uma carência de estudos nesta área, buscando conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para condução da pesquisa.

Demonstrou que a apuração e controle dos custos hospitalares constituem uma absoluta necessidade dentro destas instituições, pois, enquanto a primeira serve de instrumento eficaz de gerencia e acompanhamento dos custos o segundo permite a implantação de medidas que visam a um melhor desempenho das unidades.

Constatou-se uma extrema necessidade e uma pequena disseminação de métodos adequados para apuração ou mensuração dos custos, para que de fato exista um controle e uma adequada apropriação dos mesmos, bem como uma melhor utilização dos dados gerados pelos sistemas existentes em algumas instituições.

Para estas instituições fica evidente que com um mundo cada vez mais competitivo, o conhecimento dos custos de cada serviço oferecido no setor hospitalar, faz o seu diferencial para sua sobrevivência no mercado no qual se encontra inserida. Com um melhor entendimento do processo do consumo dos custos por parte de seus administradores os seus clientes vão pagar pelo que realmente usou e usa-se realmente o que for necessário.

Ficam como sugestões para uma melhor contribuição para pesquisa que seja realizada uma reaplicação do presente estudo buscando com isso ratificar os resultados encontrados, ou explorar outras variáveis dentro dos serviços hospitalares na área de gestão de custos e os sistemas adotados pelos hospitais.

6 REFERÊNCIAS

- ANDRADE M. M. de **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- BERMAN, Howard J.; Weeks Lewis E. **A Administração Financeira de Hospitais**. São Paulo: Livraria Pioneira, 2000.
- BRIMSON, James. Contabilidade por atividade: **Uma abordagem do custeio Baseado por atividade**; trad. Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- BUENO CAMPOS, E. (1987): **Dirección Estratégica de la Empresa**. Pirâmide: Madrid, 1993.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades – ABM – Activity Based Management**. São Paulo: Atlas, 1997.
- FALK, James Anthony. **Gestão de Custos para Hospitais: Conceitos, Metodologias e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001. 163 p.
- FILHO, José Francisco Ribeiro. **Controladoria hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.
- FIPECAFI. CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo. Atlas: 1999.
- GIL, A C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed. São Paulo: Atlas 1999.
- MARTINS, Domingos. **Gestão Financeira de Hospitais**. São Paulo: Atlas, 2001. 132p.
- MARTINS, Domingos. **Gestão Financeira de Hospitais**. São Paulo: Atlas, 1999. 109 p. ISBN
- RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Modelo Gerencial para a Eficácia de Hospitais Públicos: Análise no Âmbito de uma entidade de Ensino e Assistência**. 2002. 288 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- SÁ. Antonio Lopes de. **Reflexões sobre as antecipações de despesas e regime de competência**. Disponível em < <http://www.emailprotegido.terra.com.br/> > Em 05 nov. 2003.
- SANTOS, Ademar de Araújo. **Estudo de Impacto de sistemas Informáticos Integrados de Gestão de instituições de Saúde do Brasil: Uma abordagem sobre o desempenho**. 2002.244 f. Tese (Doutorado)
- SILVA, A C. R. da **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- SILVA, Ana Paula Ferreira da. SOUZA, Érica Xavier de. FALK, James Anthony. MIRANDA, Luiz Carlos. Um estudo sobre o perfil dos gestores administrativos hospitalares que gerenciam as informações de custos e as informações geradas pelos sistemas de informação de custos hospitalares em funcionamento na cidade do Recife. Anais da IV Convenção dos Contabilistas de Pernambuco. Caruaru. Fasa: 2003 p.11.
- SILVA, Ana Paula Ferreira da. SOUZA, Érica Xavier de. FALK, James Anthony. MIRANDA, Luiz Carlos. PINHO, Marco A. B. A utilização do custeio baseado em atividade pelo setor hospitalar: Um estudo comparativo entre a teoria e a prática. Anais da IV Convenção dos Contabilistas de Pernambuco. Caruaru. Fasa: 2003 p. 205.