

TÍTULO: Gestão Estratégica de Custos em Hospitais: Um Diagnóstico na Cidade de Salvador, Bahia (2006).

ÁREA TEMÁTICA: Finanças

AUTOR: Vinício Silva de Farias

POSICIÓN: Pesquisador

INSTITUCIÓN : Universidade Salvador- UNIFACS

DOMICÍLIO: Salvador, Bahia

NÚMERO DE TELEFONO: 55-71-32738607

NÚMERO DE FAX: 55-71-32718198

DIRECCIÓN ELETRÔNICA: albruni@infnitaweb.com.br

DIRECCIÓN PARA CORRESPONDÊNCIA: Programa de Pós-graduação em Administração - UNIFACS R. Dr. José Peroba, 251, Sala 601 STIEP - SALVADOR - BAHIA BRAZIL-41.770-235

AUTOR: Adriano Leal Bruni

POSICIÓN: Professor, Dr

INSTITUCIÓN : Universidade Salvador- UNIFACS

DOMICÍLIO: Salvador, Bahia

NÚMERO DE TELEFONO: 55-71-32738607

NÚMERO DE FAX: 55-71-32718198

DIRECCIÓN ELETRÔNICA: albruni@infnitaweb.com.br

DIRECCIÓN PARA CORRESPONDÊNCIA: Programa de Pós-graduação em Administração - UNIFACS R. Dr. José Peroba, 251, Sala 601 STIEP - SALVADOR - BAHIA BRAZIL-41.770-235

AUTOR: Augusto de Oliveira Monteiro

POSICIÓN: Professor, Dr

INSTITUCIÓN : Universidade Salvador- UNIFACS

DOMICÍLIO: Salvador, Bahia

NÚMERO DE TELEFONO: 55-71-32738607

NÚMERO DE FAX: 55-71-32718198

DIRECCIÓN ELETRÔNICA: albruni@infnitaweb.com.br

DIRECCIÓN PARA CORRESPONDÊNCIA: Programa de Pós-graduação em Administração - UNIFACS R. Dr. José Peroba, 251, Sala 601 STIEP - SALVADOR - BAHIA BRAZIL-41.770-235

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM HOSPITAIS: UM DIAGNÓSTICO NA CIDADE DE SALVADOR, BAHIA (2006).

Resumo

As organizações de saúde passam por inúmeras transformações e dificuldades, exigindo dos seus gestores uma postura organizacional administrativa que consiga manter de forma equilibrada o controle dos custos e as limitações impostas pelas operadoras de saúde. Informações geradas pelos sistemas direcionados à gestão de custos tornam-se essenciais à gestão. Este trabalho buscou diagnosticar os sistemas de custeios utilizados em organizações hospitalares de Salvador, Bahia, no ano de 2006. Foi utilizado o modelo de quatro estágios proposto por Kaplan e Cooper (1998). Analisou-se uma amostra formada por doze hospitais com mais de 40 leitos. Os resultados indicam que, em linhas gerais, as organizações estão no terceiro estágio evolutivo, onde a principal característica é a não integração das diversas informações geradas pelos sistemas de custos.

1. Introdução

O mundo contemporâneo é caracterizado pelo mercado aberto, globalizado, onde a competição dita o número e a qualidade dos sobreviventes. Numa competição o mais importante é antever fatos e ter flexibilidade para se adequar às novas realidades. Controlar e reduzir custos, formar corretamente os preços de venda dos serviços e arquitetar a estrutura operacional, entende-se como a receita básica para o sucesso de uma Instituição.

Os meios de comunicação no Brasil costumam falar das dificuldades da prestação de serviços de saúde por Instituições Públicas e Privadas, derivada não por uma racionalização de custos para galgar nível de concorrência, mas alinhada às dificuldades que o setor de serviços de saúde atravessa em gerir os recursos escassos. Segundo pronunciamento em 2005 da Federação Brasileira dos Hospitais, desde 1999 pelo menos 30 hospitais privados fecharam as portas (NEVES, 2003). Muitos destes, por falhas no seu processo de gerenciamento de custos.

No contexto atual, o registro e a gestão estratégica dos custos hospitalares constituem uma absoluta necessidade dentro das instituições hospitalares, pois enquanto a primeira serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, a segunda permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das

prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos dentre outras medidas administrativas.

O problema de pesquisa proposto para o presente estudo buscou diagnosticar os sistemas de custeio utilizados em hospitais de Salvador, Bahia. Para isso, utilizou-se o modelo de quatro estágios, proposto por Kaplan e Cooper (1998).

2. Fundamentação teórica

2.1 Gestão estratégica de custos

O cenário produzido pela globalização tem se mostrado bastante competitivo e com efetivas, rápidas e ameaçadoras transformações nos mercados nos quais as empresas estão inseridas. Diante disso, novas formas de gerenciar e de pensar as organizações dão ênfase, novamente, à produção, com o intuito da excelência em termos de excelência empresarial. Diante deste cenário de revolução organizacional, uma gama de dificuldades são apresentadas às empresas, em função da utilização de sistemas de custeio e de controle gerencial ultrapassados (NAKAGAWA, 1993). Neste contexto, surge o conceito de gestão estratégica de custos, o qual está associado a uma evolução e expansão da função de custos, que perpassa a simples questão da contabilização de produtos e departamentos.

O papel estratégico da gestão de custos está associado ao uso de informações que visam apoiar os seguintes objetivos empresariais: a) formulação e comunicação de estratégias empresariais; b) escolha de ações táticas para a implementação destas estratégias; c) fornecimento de subsídios ao desenvolvimento e implementação de um sistema de controle gerencial mensurável para a monitoração dos objetivos estratégicos estabelecidos (NAKAGAWA, 1993).

De acordo com Shank e Govindarajan (1997), a gestão estratégica de custos faz uma clara associação entre as informações de custos e a gestão estratégica, além de basear-se em três pilares conceituais derivados da respectiva literatura: análise da cadeia de valor; análise de posicionamento estratégico; análise de direcionadores de custos. Além dos pilares, o conceito de gestão estratégica de custos ressalta as deficiências dos sistemas tradicionais de contabilidade. Isto se deve em função da contemplação apenas demonstrações financeiras passadas, que refletem decisões passadas, e pelo fato da não contribuição para a identificação de ações de aprimoramento necessárias nos níveis operacionais. A falta de informações referentes aos resultados das ações tomadas pelos funcionários operacionais desestimula as iniciativas de melhorias. A ênfase nas medidas não

financeiras visa identificar os fatores críticos de sucesso, tais como a satisfação do cliente, a excelência do processo de manufatura, a qualidade, confiabilidade, entre outros, os quais não necessariamente estão associados a custo. Neste sentido, a gestão estratégica de custos considera que o controle possibilitado pela medição dos indicadores dos fatores críticos de sucesso é que pode gerar resultados financeiros melhores.

Segundo Kaplan (1987) citado por Nakagawa (1993), o ambiente atual é extremamente metamórfico não mais adequado os sistemas tradicionais de custeio já datam de mais de um século, ou seja, são originários de um tempo em que as estruturas das empresas e dos custos eram bem diferentes do que encontramos hoje. A evolução tecnológica alterou em muito o padrão de comportamento dos custos, pois, simultaneamente, os custos diretos com materiais e mão-de-obra vêm decrescendo enquanto que os custos indiretos de produção vêm aumentando em função de uma maior automação obtida com o uso de equipamentos, engenharia, informática, etc.

O Sistema de Custeio por Absorção ou Tradicional apropria todos os custos incorridos para a produção de um bem ou serviço, e, por este motivo, ele é considerado um sistema de custeio integral. Ou seja, este é um método que apropria os custos variáveis ou diretos e os custos indiretos e fixos, sendo que estes são atribuídos aos produtos conforme critérios arbitrários estabelecidos (VASCONCELOS, 1996 apud CASTRO, 2005).

Nakagawa (1993) observa que, no cenário de competitividade advindo da globalização, as empresas têm direcionado suas estratégias no sentido da função de produção, o que cria uma demanda nova de informações gerenciais, e permite integrar decisões operacionais e decisões de investimentos. Para este autor, os principais problemas da utilização dos sistemas tradicionais de custeio são: a) geram distorções no custo dos produtos por alocarem os custos indiretos com base em critérios de rateio que são, geralmente, arbitrários, e bases de apropriação limitadas, tais como horas de mão de obra direta ou horas-máquinas; b) as bases de apropriação vêm diminuindo devido às novas tecnologias, e os custos indiretos de fabricação vêm aumentando, o que faz com sejam elevadas as taxas de aplicação destes custos, causando distorção na apuração do custo dos produtos; c) induzem a produção em larga escala, objetivando a diluição dos custos fixos, e não permitem a identificação e eliminação de atividades que não agregam valor aos produtos; d) não

permitem a identificação e mensuração dos custos da (não) qualidade, tais como: falhas internas e externas, prevenção e avaliação; e) não permitem a análise do impacto do custo no ciclo de vida dos produtos, concentrando-se nos custos correntes de produção, não considerando o custo-meta, utilizado para análise da viabilidade mercadológica do produto; f) não fornecem informações sobre as oportunidades de eliminar desperdícios e promover o contínuo aperfeiçoamento de atividades, comprometendo desta forma decisões de investimentos em novas tecnologias; g) apresentam informação de mensurações de desempenho que são, por vezes, conflitantes com os objetivos estratégicos da empresa; h) não contemplam adequadamente mensurações de desempenhos operacionais, não mensuráveis financeiramente, tais como qualidade e flexibilidade, entre outras.

Gonçalves e outros (1998) compararam os sistemas tradicionais e o sistema ABC. Para estes autores, os sistemas tradicionais fornecem informações sobre o Custo Final dos produtos ou serviços, enquanto que o ABC fornece informações sobre a Formação do Custo. Isto possibilita intervenções nos processos e na composição dos custos, e a análise detalhada e criteriosa das inúmeras variações possíveis. O custeio baseado em atividades emprega as atividades realizadas dentro da empresa para alocar os custos. O sistema de custeio tradicional utiliza-se das bases volumétricas de rateio, dificultando o processo de compreensão dos custos e pouco contribuindo para a eficiência do processo de gestão empresarial (BRUNI; FAMÁ, 2002).

2.2 Estágios dos sistemas de custeio e o modelo de Kaplan e Cooper

Kaplan e Cooper (1998) demonstram que há uma relação quase direta entre o desempenho das organizações e o grau de desenvolvimento dos sistemas de custeio utilizados por elas. Neste sentido os autores explicam a importância dos sistemas de custeio em um cenário econômico que demanda informações relevantes referentes a atividades, processos, produtos, serviços e clientes. A vantagem competitiva poderia ser obtida a partir dos sistemas de custeio aprimorados, se estes disponibilizassem informações oportunas para o aprimoramento operacional das atividades e embasassem as decisões estratégicas relativas a seus processos, produtos, serviços e clientes. Segundo estes autores, os sistemas de custeio aprimorados estariam sendo utilizados para (KAPLAN, COOPER, 1998): conciliar,

no projeto de produtos e serviços oferecidos, a expectativa dos clientes e a lucratividade; monitorar as necessidades de melhorias, contínuas ou não, em processos, visando qualidade, eficiência e rapidez; promover o aprendizado e aprimoramento contínuo dos funcionários, especialmente aqueles ligados à produção; apoiar decisões relativas à definição do mix de produtos e relativas a investimentos; apoiar a seleção de fornecedores; embasar a negociação com clientes em aspectos como preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviços; apoiar a estruturação de processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços, adequados aos mercados e públicos-alvos.

Historicamente, as empresas têm utilizado um único sistema de custeio, tentando contemplar as três principais funções destes sistemas: a) possibilitar a avaliação de estoques e a medição do custo dos itens vendidos para composição de relatórios financeiros demandados por fatores externos à empresa, tais como investidores, credores, reguladores e autoridades tributárias; b) apurar as despesas operacionais por produtos ou serviços e clientes; c) permitir a avaliação econômica da eficiência de processos internos (KAPLAN, COOPER, 1998). No entanto, atualmente, as condições econômicas estão em constante mudança aumentando a variedade e a complexidade de produtos e processos, exigindo qualidade, eficiência e eficácia nos processos de manufatura. Os sistemas de custeio tradicionais atendem as necessidades de geração de relatórios financeiros, mas ainda baseiam-se na idéia de um único fator gerador de custos, o volume. Estes sistemas tradicionais utilizam-se do índice mão-de-obra-direta para apropriação de custos fixos, mesmo sendo utilizados em ambientes com diferentes níveis de complexidade e automação de processos (KAPLAN, COOPER, 1998).

Estes sistemas são simplistas, não obstante o fato de que auditores, reguladores e autoridades fiscais estejam satisfeitos com sua metodologia de apropriação de custos fixos. Muitas empresas, assim como estes agentes externos, se dão por satisfeitas com os produtos gerados por estes sistemas, considerando que os valores de estoques agregados apresentam-se relativamente corretos. Kaplan e Cooper (1998) explicam a importância da integração dos sistemas de custeio e avaliação do desempenho para uma melhor utilização dos recursos organizacionais. Eles apresentam, então, um modelo que relata em quatro estágios evolutivos a migração de um sistema de custeio até atingir um nível adequado de

integração. O Quadro 1 resume os quatro estágios da evolução dos sistemas de custeio, propostos pelos autores citados.

Quadro 1: Modelo em quatro estágios para projetar um sistema de custos.

Estágio do sistema	Estágio I	Estágio II	Estágio III	Estágio IV
Aspectos dos sistemas	Falhos	Voltados para a geração de relatórios financeiros	Especializados	Integrados
Qualidade dos dados	Muitos erros Grandes variações	Sem surpresas Cumprir os padrões de auditoria	Bancos de dados compartilhados Sistemas independentes Vínculos informais	Bancos de dados e sistemas totalmente integrados
Relatórios financeiros externos	Inadequados	Adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros	Sistema de Estágio II mantido	Sistemas de relatórios financeiros
Gastos com produto / cliente	Inadequados	Imprecisos Custos e lucros ocultos	Vários sistemas ABC independentes	Sistemas ABM integrados
Controle operacional e estratégico	Inadequados	Feedback limitado Feedback desatualizado	Vários sistemas independentes de avaliação de desempenho	Sistemas de avaliação de desempenho estratégico e operacional

Fonte: adaptado de Kaplan e Cooper (1998).

2.3 Gestão de custos em organizações hospitalares

O grau de complexidade das organizações hospitalares e os altos níveis de gastos incorridos na produção dos serviços, com um aparente baixo nível de eficácia, têm levado os financiadores do sistema de saúde a buscar novos modelos de prestação de serviços, buscando induzir uma diminuição da demanda. Neste sentido, surgiu nos Estados Unidos o conceito de *Managed Care*, isto é, "Prestação de Cuidados de Saúde Gerenciada", que busca filtrar o acesso aos serviços, muitas vezes dificultando arbitrariamente este acesso, e incentivando de maneira questionável, médicos que consigam reduzir os custos. Este sistema está sendo acusado de ter afetado negativamente o nível de qualidade dos serviços prestados (FALK, 2001).

Simultaneamente, tem ocorrido uma busca por novos modelos de pagamento e reembolso pelos serviços prestados, tanto pelos governos como pelas seguradoras. Uma das formas alternativas, dentre outras criadas nos Estados Unidos, foi o pagamento por *Diagnostic Related Groups*. Ou seja, grupos de

diagnósticos relacionados. Também neste caso, tem sido constatada a insatisfação dos usuários. O resultado destes movimentos para os hospitais americanos tem sido um ambiente caracterizado por diminuição das internações, competição acirrada para atrair clientes e financiadores, negociações mais freqüentes sobre as condições de atendimento e pressão constante para reduzir os gastos. Da mesma forma no Brasil, em ações semelhantes, os hospitais têm sido pressionados a aderir a novos modelos de pagamentos de serviços. As financiadoras já estão adotando, por exemplo, os "pacotes" de atendimento, ou seja, valores fechados, predefinidos, para procedimentos realizados (FALK, 2001, p.15). Nesta realidade cada vez mais presente, dos pagamentos por pacotes, o conhecimento da proporção dos custos, e sua composição, em relação ao valor dos pacotes vem a ser uma informação imprescindível para um gerenciamento pró-ativo dos atendimentos (FALK, 2001, p.144).

Falk (2001, p. 15) relata que, segundo a literatura financeira hospitalar, "os sistemas de apuração de custos recomendados passaram a ser considerados como o componente do sistema de informação financeira mais importante para a análise gerencial e tomada de decisões estratégicas da instituição". O objetivo desta ênfase nestes sistemas é a avaliação da rentabilidade da prestação de serviços de saúde sob os novos modelos de prestação de serviços e de pagamento e reembolso. E o autor conclui que é necessária uma nova estratégia organizacional, orientada para a alocação adequada dos recursos, de modo a garantir a qualidade, o baixo custo, e a análise detalhada da rentabilidade organizacional.

A busca de melhores padrões de eficiência no uso dos recursos alocados às atividades operacionais dos hospitais é apontada por Matos (2005, p.20) como uma consequência das condições impostas pelo mercado. No entanto, Abbas (2004) relata que uma grande parte das organizações hospitalares ainda utiliza puramente métodos contábeis tradicionais e não dispõe de sistema de gerenciamento de custos que forneça as informações necessárias ao controle das atividades, bem como às decisões administrativas e de investimentos. O autor aponta a grande importância da apuração e controle dos custos hospitalares como instrumento que viabiliza o acompanhamento do desempenho de serviços e unidades, visando a implantação de medidas necessárias ao aumento da produtividade, à racionalização do uso dos recursos, e à redefinição de prioridades, dentre outras.

O nível de apuração das informações de custos também implica em resultados muito diversos no que diz respeito à gestão dos hospitais. Beulke e Bertó (1997) observam que, em muitas instituições hospitalares, os sistemas de custeio implantados restringem-se à apuração dos custos setoriais, e em alguns casos, atendem a análises de avaliação de resultado por área. Mas os autores esclarecem que, ainda que estes hospitais estejam evoluídos em relação a muitos outros, uma etapa importante deixa de ser cumprida, que é a apuração do custo dos procedimentos hospitalares, com a atribuição dos custos das áreas ou atividades aos serviços prestados.

Beulke e Bertó (1997) relacionam as dimensões em que as informações de custos são utilizadas nas organizações de saúde: na função controle; na formação de preços de venda; no gerenciamento do resultado; no planejamento de atividades; e na função contábil. No que se refere à função controle, as informações de custos são relevantes em esforços relativos à redução de custos visando a melhoria dos indicadores de desempenho, já que os hospitais convivem com restrições de recursos por parte das entidades financiadoras do sistema de saúde. Relativamente à formação dos preços de venda, sendo considerados os custos próprios da instituição e a realidade do mercado, que determina o relacionamento com três classes distintas de clientes – particulares, convênios e instituições de previdência governamentais – que demandam negociações e dificuldades próprias a cada uma.

3. Metodologia

Foram analisadas doze Instituições Hospitalares Privadas que possuem acima de 40 leitos e estão situadas no Município de Salvador. Discutiu-se qual estágio de evolução dos sistemas de custeio destas organizações, conforme o modelo de Kaplan e Cooper (1998). Os questionários foram respondidos por colaborador vinculado à área contábil ou controladoria. Os dados foram tabulados e analisados com o auxílio do pacote estatístico SPSS.

O instrumento de coleta de dados foi estruturado em sete blocos de perguntas objetivas e de simples respostas. Foi utilizada uma escala adaptada de Likert, com cinco pontos, sendo 1 a discordância total e 5 a sua total concordância. As questões foram apresentadas na seguinte ordem: (a) no primeiro bloco estão destacados os aspectos gerais dos sistemas de custos bem como os critérios e os procedimentos usados pela Controladoria; (b) no segundo bloco de perguntas se

destacam os aspectos relacionados ao nível estratégico e hierárquico das informações e as avaliações do desempenho para tomada de decisão; (c) no terceiro e quarto blocos de perguntas se questiona mais diretamente sobre o modelo de Kaplan e Cooper (1998); (d) no quinto bloco as perguntas estão relacionadas às influências externas sobre a implantação dos sistemas e a adequação do sistema de controle de custos aos relatórios financeiros; (e) no sexto bloco as perguntas se referem ao controle para redução de custos e se relacionam com o bloco 1 de perguntas; (f) por fim, no sétimo bloco estão os questionamentos gerais sobre as instituições hospitalares e a utilização de serviços de terceiros.

Um fator a se considerar numa pesquisa desta natureza é que a amostra dos hospitais não foi aleatória, o que limita os resultados obtidos dos casos estudados e impede qualquer generalização. Outro fator é a confiabilidade das informações prestadas pelo colaborador designado das Instituições hospitalares públicas e privadas, tendo em vista a exposição da instituição em divulgar uma eventual debilidade e ou falta de controles internos.

4. Análise dos resultados

O mercado de saúde do estado da Bahia é composto por 10.417 instituições de saúde, de acordo com os dados do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) do Ministério da Saúde, sendo um universo de 1.988 instituições de saúde na região Metropolitana de Salvador. Dentro deste universo, apenas vinte e cinco hospitais privados realizam procedimentos de média e alta complexidade no âmbito hospitalar e ou ambulatorial. Dentre estes, vinte e dois apresentam mais de quarenta leitos, conforme descrição de nível hierárquico 7 e 8 da guia de indicadores do CNES. Destes, dozes hospitais formam a amostra desta pesquisa.

Tabela 1: Caracterização da amostra analisada.

N	Organização	Quantidade Leitos	Ano de Fundação	Contabilidade
1	Instituto Cárdio Pulmonar da Bahia	42	1978	Interna
2	Hospital Espanhol	248	1885	Interna
3	Hospital São Rafael	327	1974	Interna
4	Hospital Evangélico da Bahia	54	*	Terceirizada
5	Hospital da Cidade	90	1999	Terceirizada
6	Hospital Santa Izabel	479	1893	Interna
7	Hospital da Sagrada Família	154	1943	Interna
8	Hospital Santo Amaro	202	1968	Interna
9	Casa de Saúde Santa Mônica	72	2006	Terceirizada
10	Hospital Salvador	156	2004	Terceirizada
11	COT	75	2000	Interna
12	Hospital Jorge Valente	127	*	Interna

Fonte: Elaboração própria.

* Dados não disponíveis / imprecisos.

4.1 Análise do bloco 1

As finalidades das perguntas deste bloco estão dispostas conforme Tabela 2:

Tabela 2 – Referente à análise do Bloco 1.

FINALIDADE	QUESTÕES
Identificar o método de custeio utilizado pelas instituições.	1.1; 1.4; 1.9 e 1.10
Identificar a forma de apropriação dos custos indiretos.	1.2; 1.3 e 1.4
Verificar o grau de conhecimento dos custos das atividades pelos hospitais.	1.4
Verificar o nível de controle e do registro dos processos.	1.5 e 1.6
Verificar se ocorre apuração setorial.	1.7
Verificar se há o acompanhamento da cobertura dos custos fixos.	1.8
Identificar se os hospitais analisam as variações orçamentárias.	1.11

Fonte: Elaboração própria.

Pode-se observar que as instituições possuem apropriação de custos aos serviços, apesar da não utilização do sistema ABC. Ainda assim, existe uma intenção eminente na sua implantação no longo prazo.

O sistema de custeio é, em sua maioria, de absorção, utilizando-se múltiplas bases de rateios. Mesmo assim, foi percebida a existência de apuração setorial para a maior parte da amostra, bem como apuração de margem de contribuição nas atividades rotineiras.

Em termos de nível de controle dos registros, observa-se uma opinião média com acentuada dispersão. Isso denota que os extremos são significativos. Ou seja, existem uma parcela de hospitais da amostra que utilizam um sistema integrado e outra que trabalha com planilhas ou sistemas não integrados.

Percebe-se ainda que a maior parte da amostra realiza algum tipo de controle orçamentário, com ênfase na análise das variações orçamentárias.

Tabela 3: Estatísticas descritivas do primeiro bloco de perguntas.

N	PERGUNTA	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MIN/MAX	ME DIANA
1.1	Os custos diretos da organização são associados (alocados) a cada procedimento.	4,00	1,279	2/5	4,50
1.2	Os custos indiretos são associados a cada procedimento mediante o uso de bases de rateio subjetivas.	2,75	1,658	1/5	2,50
1.3	Os custos indiretos são associados a cada procedimento mediante o uso de múltiplas bases de rateios.	3,00	1,537	1/5	3,00
1.4	Os custos indiretos são associados a cada procedimento mediante o uso de ABC (custeio baseado em atividades).	2,00	1,414	1/5	1,00
1.5	As informações de custos são controladas por meio de sistema integrado, a exemplo do SAP, MV2000, etc.	3,17	1,85	1/5	3,50
1.6	As informações de custos são controladas em planilhas ou sistemas independentes não integrados.	3,25	1,815	1/5	3,50
1.7	As performances financeiras dos diferentes centros de custos são analisadas com base seus respectivos resultados (lucro ou prejuízo).	4,25	1,288	1/5	5,00
1.8	A margem de contribuição (receita menos gastos diretos ou variáveis) dos diferentes procedimentos é rotineiramente	3,83	1,586	1/5	5,00

	acompanhada.				
1.9	A organização usa técnicas de custeio por atividades.	2,00	1,537	1/5	1,00
1.10	A organização não usa técnicas de custeio por atividades, mas pretende implantá-las nos próximos dois anos.	3,08	1,929	1/5	3,50
1.11	A organização realiza controle orçamentário.	3,83	1,337	1/5	4,00

Fonte: Elaboração própria.

4.2 Análise do bloco 2

Conforme Tabela 4 tem-se a disposição das finalidades deste bloco:

Tabela 4 - Referente à análise do Bloco 2.

FINALIDADE	QUESTÕES
Identificar se a organização possui e utiliza uma sistemática de planejamento estratégico.	2.1
Identificar se a organização faz uso do orçamento e a relação deste com o controle de custo	2.2; 2.3; 2.4; 2.5
Verificar o conhecimento dos custos das atividades, os fatores que os influenciam e seus impactos	2.6; 2.7; 2.8
Verificar a interação do sistema de controle de custo com os gerentes, gestores e coordenadores.	2.9; 2.10; 2.11; 2.12; 2.13; 2.14; 2.15; 2.16; 2.17

Fonte: Elaboração própria.

Pode-se observar que a maior parte da amostra adota alguma sistemática de planejamento estratégico, bem como possui práticas de orçamento. Tal maioria não fica tão clara quando se analisa a integração do orçamento com o sistema de controle de custos.

Com relação aos fatores que influenciam o custo das atividades, a maior parte das instituições afirma ter conhecimento, porém, quando analisados os impactos dos fornecedores a dispersão aumenta. Tal dispersão pode ainda ser verificada na análise de custo-benefício de suas atividades.

Percebe-se uma interação descrita pelas instituições do sistema de controle de custo com os gerentes, gestores e coordenadores na maior parte dos hospitais, bem como as informações geradas pelo sistema de controle de custos têm sido úteis para fins de tomada de decisão, avaliação operacional, desempenho estratégico e posicionamento mercadológico.

Tabela 5: Estatísticas descritivas do segundo bloco de perguntas.

N	PERGUNTA	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MIN/MAX	ME DIANA
2.1	A Organização possui e mantém atualizada uma sistemática de planejamento estratégico.	4,08	1,165	2/5	4,50
2.2	A Organização elabora periodicamente um orçamento.	3,58	1,165	2/5	4,00
2.3	O sistema orçamentário é integrado ou compatível com o sistema de controle de custos.	3,50	1,567	1/5	3,50
2.4	A Organização orça e acompanha o custo de departamentos e avalia o desempenho dos mesmos.	3,92	1,165	2/5	4,00
2.5	Dentro dos departamentos, a Organização orça e acompanha o custo dos procedimentos e avalia o	3,08	1,505	1/5	3,00

	desempenho dos mesmos.				
2.6	A Organização conhece os fatores que influenciam o custo das suas atividades (direcionadores de custo).	4,17	1,193	2/5	5,00
2.7	A Organização analisa o impacto, nos seus custos, dos custos dos seus fornecedores e procura atuar junto aos mesmos, sugerindo intervenções nos processos internos dos fornecedores com a finalidade reduzir estes custos para a Organização.	2,92	1,730	1/5	3,00
2.8	A Organização analisa o custo-benefício de suas atividades no desempenho junto à comunidade e dos seus pacientes.	3,33	1,614	1/5	3,50
2.9	Os sistemas são concebidos e utilizados apenas pela alta gerência.	2,33	1,614	1/5	1,50
2.10	Os gerentes, gestores e coordenadores, fornecem informações para os sistemas de controle de custos.	4,67	0,888	2/5	5,00
2.11	Os gerentes, gestores e coordenadores recebem feedback contínuo, inclusive relatórios, do sistema de controle de custos.	4,33	0,985	2/5	5,00
2.12	A organização treina as pessoas que lidam com os sistemas de controle de custos.	3,83	1,337	1/5	4,00
2.13	Há aproximação entre os objetivos dos sistemas de controle de custos e as ações dos gerentes, gestores e coordenadores.	4,17	1,193	2/5	5,00
2.14	As informações dos sistemas de controle de custos têm sido úteis para tomada de decisões dos gerentes, gestores e coordenadores.	4,67	0,651	3/5	5,00
2.15	Os sistemas de controle de custos fornecem as informações necessárias para avaliação de desempenho operacional da organização.	4,25	1,055	2/5	5,00
2.16	Os sistemas de controle de custos fornecem informações para avaliação de desempenho estratégico da organização.	4,42	0,793	3/5	5,00
2.17	A organização usa as informações dos sistemas de controle de custos para melhorar a sua posição no mercado.	3,83	1,115	2/5	4,00

Fonte: Elaboração própria.

4.3 Análise do bloco 3

A Tabela 6 direciona as finalidades das questões deste bloco de perguntas.

Tabela 6 - Referente à análise do Bloco 3.

FINALIDADE	QUESTÕES
Averiguar se as organizações possuem sistema de controle de custo que contemplam todos os custos da organização.	3.1
Verificar se estes sistemas apresentam falhas.	3.2
Verificar se os sistemas de controle de custos visam sintetizar informações necessárias para gestão dos custos.	3.3 e 3.4
Identificar o quão os sistemas de controle de custos são integrados entre si de forma evitar duplicidade e ou retrabalho.	3.5

Fonte: Elaboração própria.

Pode-se perceber uma dispersão acentuada no que diz respeito a possuir controle de custos que contemplam todos os custos da organização, bem como à presença de falhas em tais sistemas.

A maior parte das instituições utiliza os sistemas de controle de custos visando não apenas os relatórios financeiros, mas também informações gerenciais

específicas. Por outro lado, existe uma dispersão mais acentuada quando se trata de integração das bases de dados dos sistemas de controle de custos, o que pode evidenciar alguma perda de qualidade dos dados e retrabalho.

Tabela 7: Estatísticas descritivas do terceiro bloco de perguntas.

N	PERGUNTA	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MIN/MAX	ME DIANA
3.1	A organização possui sistemas de controle de custos que contemplam todos os custos da organização.	3,58	1,621	1/5	4,00
3.2	Os sistemas de controle de custos apresentam falhas.	3,17	1,586	1/5	3,50
3.3	Os sistemas de controle de custos visam apenas à elaboração de relatórios financeiros formais.	1,17	0,389	½	1,00
3.4	Os sistemas de controle de custos visam não só a elaboração de relatórios financeiros, mas também contemplam informações necessárias para gestão de custos de áreas específicas, como acadêmica, administrativa, etc.	4,08	1,379	1/5	5,00
3.5	Os Sistemas de controle de custos são integrados entre si, de forma a utilizar as mesmas bases de dados, evitando a necessidade de duplicação do trabalho de entrada de dados, etc.	3,42	1,379	1/5	4,00

Fonte: Elaboração própria.

4.4 Análise do bloco 4

As finalidades das perguntas deste bloco estão dispostas conforme Tabela 8:

Tabela 8: Referente à análise do Bloco 4.

FINALIDADE	QUESTÕES
Verificar o grau de erros nos dados disponíveis nos sistemas de controle de custos.	4.1
Verificar a segurança e a confiabilidade dos dados apresentados pelo sistema.	4.2
Verificar se os dados gerados pelos sistemas atendem de forma satisfatória não só exigências externas como internas.	4.3; 4.4
Identificar se os dados dos sistemas estão disponíveis em bancos de dados e o grau de compartilhamento e integração entre as áreas.	4.5; 4.6; 4.7

Fonte: Elaboração própria.

As instituições, na sua maioria, não relataram excesso de erros nos sistemas de controle de custos nem falta de segurança e confiabilidade nos mesmos. Os sistemas também cumprem os requisitos legais e auditabilidade, bem como atendem às demandas gerenciais dos setores.

Percebe-se ainda elevada dispersão no que tange à integração e compartilhamento das bases de dados dos sistemas, evidenciada pelo desvio-padrão.

Tabela 9: Estatísticas descritivas do quarto bloco de perguntas.

N	PERGUNTA	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MIN/MAX	ME DIANA
4.1	Os dados disponíveis nos sistemas de controle de custos apresentam muitos erros.	1,92	1,165	1/5	2,00
4.2	Os dados disponíveis no sistema não são estáveis, sofrendo variações com frequência e não podem, portanto, ser considerados confiáveis.	1,25	0,452	1/2	1,00
4.3	Os dados disponíveis nos sistemas de controle de custos atendem aos requisitos legais cumprindo os padrões	4,25	1,288	1/5	5,00

	necessários para auditoria.				
4.4	Os dados dos sistemas de controle de custos atendem não só aos requisitos legais e da área financeira como também às áreas administrativas e operacionais da organização.	4,17	1,193	1/5	4,50
4.5	Os dados dos sistemas estão disponíveis em diversos bancos de dados (não integrados).	2,67	2,060	1/5	1,00
4.6	Os dados disponíveis nos bancos de dados são compatíveis e compartilhados entre as áreas.	3,25	1,712	1/5	3,00
4.7	Os bancos de dados são totalmente integrados.	2,92	1,832	1/5	3,00

Fonte: Elaboração própria.

4.5 Análise do bloco 5

A Tabela 10 disponibiliza as finalidades das questões deste bloco.

Tabela 10: Referente à análise do Bloco 5.

FINALIDADE	QUESTÕES
Identificar adequação dos sistemas de controles de custos às necessidades dos relatórios financeiros.	5.1
Apurar de que forma são gerados os relatórios financeiros.	5.2
Verificar se a concepção dos sistemas de controle de custos sofre influência de requisitos colocados por instituições, órgão governamental ou outras influências externas (operadoras de saúde).	5.3

Fonte: Elaboração própria.

A maior parte das instituições afirma que os sistemas de controle de custos atendem em termos de geração de relatórios financeiros. Contudo, a dispersão aumenta quando o quesito é a geração automática dos relatórios.

Percebe-se também que na maior parte dos casos não houve influências externas na concepção dos sistemas de controle de custos.

Tabela 11: Estatísticas descritivas do quinto bloco de perguntas.

N	PERGUNTA	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MIN/MAX	ME DIANA
5.1	Os sistemas de controle de custos são adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros.	4,00	1,044	2/5	4,00
5.2	Os relatórios financeiros são gerados automaticamente pelos sistemas.	3,50	1,382	1/5	3,50
5.3	A concepção dos sistemas de controle de custos sofreu influência de requisitos colocados por instituições, órgãos governamentais ou externos (operadoras de saúde).	2,67	1,371	1/5	2,00

Fonte: Elaboração própria.

4.6 Análise do bloco 6

Disponibilizam-se as finalidades das questões deste bloco conforme Tabela

12:

Tabela 12: Referente à análise do Bloco 6.

FINALIDADE	QUESTÕES
Verificar a alocação em centro de custos (ou centro de responsabilidades) de todos os custos organizacionais e se ocorre padronização nas diversas áreas.	6.1, 6.2, 6.3
Identificar as formas (mix) de alocação dos custos diretos.	6.4; 6.5; 6.6 e 6.7
Identificar as formas de alocação (mix) dos custos indiretos.	6.8; 6.9; 6.10 e 6.11
Verificar se há controle dos custos gerados pelos bens físicos, imobilizados e suas depreciações e se ocorre alocação em centros de custos.	6.12
Verificar se os departamentos recebem informação dos sistemas sobre os	6.13

custos e os resultados.	
-------------------------	--

Fonte: Elaboração própria.

Pode-se perceber que a maior parte das instituições realiza a alocação de custos e receitas em centros de responsabilidades, gerando análise de resultados dos centros de lucro. Porém, quando analisada a unicidade dos critérios de alocação a dispersão aumenta, evidenciando o uso de múltiplas bases de rateios (bloco 1).

A utilização de centros de responsabilidade está presente na maior parte da amostra, mas existe dispersão no que diz respeito à alocação por atividade.

Percebe-se alta dispersão no que diz respeito à alocação de custos relacionados à depreciação de bens físicos e uso de áreas de imóveis, bem como à disponibilização confiável de informações dos sistemas aos departamentos.

Tabela 13: Estatísticas descritivas do sexto bloco de perguntas.

N	PERGUNTA	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MIN/MAX	ME DIANA
6.1	A organização aloca todos os custos a centros de custos (ou centros de responsabilidades).	4,75	0,622	3/5	5,00
6.2	A organização aloca além de custos também a receita a centros de responsabilidades, de forma a permitir uma análise de resultados dos centros de lucros.	4,50	0,798	3/5	5,00
6.3	Os critérios para alocação de custos são os mesmos para toda a organização (não apresentam contradições na sua aplicação pelas diversas áreas).	3,42	1,564	1/5	4,00
6.4	Os custos diretos não são alocados a atividades, departamento ou procedimentos.	1,50	1,168	1/5	1,00
6.5	Os custos diretos são alocados a cada atividade.	3,58	1,564	1/5	4,00
6.6	Os custos diretos são alocados a cada departamento ou cada procedimento do departamento.	4,33	1,371	1/5	5,00
6.7	Os custos diretos são alocados a cada departamento ou cada procedimento sem serem alocados por atividade.	3,42	1,621	1/5	4,00
6.8	Os custos indiretos não são alocados às atividades, departamentos ou procedimentos.	1,58	1,165	1/5	1,00
6.9	Os custos indiretos são alocados às atividades, departamentos ou procedimentos com base em rateio estimativo.	3,92	1,505	1/5	4,50
6.10	Os custos indiretos são alocados a cada atividade, de acordo com as técnicas de ABC (custeio baseado em atividades), e depois alocados a departamentos e procedimentos.	2,08	1,564	1/5	1,00
6.11	Os custos indiretos não alocados às atividades, departamentos e procedimentos são mínimos.	3,25	1,765	1/5	3,50
6.12	Os custos de depreciação e uso de áreas de imóveis fazem parte dos custos controlados e alocados em centro de custos pela organização.	3,83	1,801	1/5	5,00
6.13	Os sistemas fornecem os custos e resultados por departamento e procedimento de forma confiável.	3,50	1,679	1/5	4,00

Fonte: Elaboração própria.

6. Considerações finais

O objetivo desta pesquisa é analisar as entidades hospitalares privadas situadas no Município de Salvador que adotam a Controladoria como meio para atingir a eficácia organizacional e verificar em qual estágio de evolução se

encontram os sistemas de custeio conforme o modelo proposto por Kaplan e Cooper (1998). Tão relevante é a importância da Controladoria para as organizações hospitalares que almejam obter a eficácia organizacional, e em virtude do vulto de recursos humanos e de recursos tecnológicos que compõem estas organizações, maior é a dificuldade em gerir e controlar os custos, e ainda maior é a necessidade do uso da Controladoria para atingir tais fins.

O emprego da Controladoria estratégica nos hospitais visa controlar o planejamento estratégico, para que este possa atingir a sua eficácia, adequando às decisões para que estas possam obter um melhor resultado para a organização. Nos hospitais, dada variedade de geradores de custo para a realização das suas atividades, faz-se necessário uma eficiente integração dos departamentos por meio de um sistema de informações capaz de processar e devolver resultados em tempo hábil à tomada de decisão.

A análise dos resultados, no que se refere aos aspectos gerais dos sistemas de custos nos hospitais do Município de Salvador, permite concluir que a utilização do método de custeio por absorção para o rateio dos custos gerados nas atividades ainda é dominante. Embora apresente-se de forma bastante tímida a utilização do custeio por atividade (ABC) nos hospitais do Município de Salvador, alguns deste encontram-se em transição do método de custeio por absorção para o ABC.

Com relação ao nível estratégico das informações e utilização dos sistemas, conclui-se que a sistemática do planejamento estratégico possui falhas no que se refere ao uso do orçamento como ferramenta para a construção de um planejamento estratégico mais coeso face às realidades do mercado. As informações por sua vez são alimentadas pelos gestores que na grande maioria das organizações possuem sistemas especializados integrados à plataforma de outros sistemas conhecidos no mercado. O uso do sistema de informação, no que norteia a Controladoria dos hospitais do município de Salvador, destina-se ao acompanhamento dos custos de cada centro de resultado e dos custos de cada departamento para a avaliação dos mesmos. Porém, verificou-se que não há uma cultura nas instituições de utilizar estas informações para redirecionamento da estratégia da organização no mercado soteropolitano.

No que tange os sistemas de informações com relação ao sistema controle de custo, concluiu-se que os sistemas de informações controlam todos os custos da organização, e que contemplam informações necessárias à tomada de qualquer

decisão por parte dos gestores, inclusive emissão de relatórios financeiros. Porém, os bancos de dados constituídos não são plenamente interligados, não há um monitoramento de todos os fluxos de informações tornando o sistema passível de ser alimentado com dados irreais, podendo gerar distorções em suas análises. Apesar disso, os sistemas contemplam os requisitos legais pertinentes a área financeira e operacional. A característica deste sistema de custo converge para o terceiro estágio descrito por Kaplan e Cooper (1998) no seu modelo de projeção do sistema de custeio.

Os resultados obtidos através das análises dos dados recolhidos nos diversos hospitais já outrora citados, apesar de buscar atender ao objetivo geral traçado nesta pesquisa, são considerados factíveis de contestação tendo em vista que o tipo de pesquisa escolhida para colheita dos dados, a saber, quantitativa, permitiu que os representantes dos hospitais abordados expusessem da forma que lhes fosse mais conveniente a situação do sistema de custeio das instituições, posição esta que ficou clara quando na análise e cruzamento de respostas do questionário utilizado, como mostra as análises dos blocos 3 e 6.

Esta pesquisa norteia a necessidade que os hospitais possuem em fazer uso das ferramentas gerenciais como é o caso da Controladoria estratégica, visto que um horizonte ainda mais desafiador colocará os seus gestores e *controllers* em provação, sendo primordial o aperfeiçoamento dos controles dos custos e gestão da informação.

Referências

- ABBAS, Kátia. Gestão de Custos em organizações hospitalares. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina; Santa Catarina, 2001.
- ALMEIDA, José Jesus de. Sistema de custos em organizações hospitalares: Estudo de casos. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis apresentada à FGV; Rio de Janeiro, 1987.
- ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; e PEREIRA, Carlos Alberto. – Controladoria. In: Controladoria: uma abordagem da gestão econômica, GECON. Coordenado por Armando Catelli; São Paulo: Ed. Atlas, 1999.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da Controladoria no processo de gestão. In: Controladoria: uma abordagem de gestão econômica. Organizado por Paulo Schmitt; Porto Alegre: Ed. Bookman, 2002.
- BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas; MAMBRINI, Ariovaldo. – A Controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão. Artigo apresentado à Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

CATELLI, Armando, Controladoria Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON, FIBECAP; São Paulo: Ed Atlas, 1999.

CHINEN, Cecília Akemi Kobata. Contribuição a Gestão Financeira Hospitalar no Brasil. Tese de Doutorado. FEA/USP : São Paulo 1987.

CHING, Hong Yuh. Gestão Baseada em Custeio por Atividade(ABM), São Paulo: Ed Atlas, 1997

Dados Disponíveis em: <http://cnes.datasus.gov.br/> . Acesso em: 11 de Dezembro de 2006.

DAVIDSON, William H. e MALONE, Michael S.. A Corporação virtual, São Paulo: Ed. Pioneira, 1993.

DRUCKER, Peter F. Gerenciamento: tarefa, responsabilidades e práticas – Ed. Harper & Row. Disponível em: <http://www.manager.com.br/mc.artigos - Acesso em 07/2006>

ESTRUTURA BÁSICA DE UM SISTEMA DE CUSTEAMENTO. – Artigo – Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/sistemacustos.htm>. Acesso em 07/2005

FALK, James Anthony. Gestão de Custos para Hospitais: Conceitos Metodologias e aplicações. São Paulo: Atlas. 2001.

FERREIRA, Ana Paula da Silva; XAVIER, Érica de Souza. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco. Artigo: Estudo dos Métodos de Custeio mais Utilizados Pelos Hospitais de Recife; 2002. Disponível em: <http://www.gea.org.br/scf/Anapaula.pdf> Acesso em 07/2006

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO Paulo César – Controladoria: teoria e prática, São Paulo: Ed. Atlas, 1993.

GUERREIRO, Reinaldo. A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica: uma proposta de integração conceitual . Tese de livre Docência apresentada à FEA/USP – São Paulo, 1995.

HAMEL, Gary e PRAHALAD, C.K. Competindo pelo Futuro: Estratégias inovadoras para obter o controle de seu setor e criar mercados de amanhã; Tradução de Outras Palavras, Rio de Janeiro: Campus, 1995.

JOHNSON, Marcelo Evandro e FRANCISCO FILHO, Valter Pereira. Controladoria – Coleção Gestão Empresarial , Finanças Empresariais , 2000.

KAPLAN, Robert S. e COOPER. Robin. Custo e Desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Ed. Futura, 1998

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. Activity-Based Costing para Hospitais – Dissertação apresentada à Faculdade de Administração da EASP/FGV. São Paulo, 1997

MARTINS, Domingos dos Santos Custeio hospitalar por atividades, São Paulo: Ed. Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu . Contabilidade de Custos, São Paulo: Ed. Atlas, 2003

MATTOS, José Geraldo. Sistemas de Custeio. Disponível em: <http://www.gea.org.br/scf/sistemas.html> Acesso em 07/2006.

MOSIMAN, Clara Pellegrinello e FISCH, Silvio. – Controladoria: seu papel na administração de empresas; São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

MOTTA, Paulo R. Dimensões gerenciais do planejamento organizacional estratégico. In: Planejamento estratégico, formulação, implantação e controle. Organizado por Paulo Vasconcelos Filho e Antônio M.V. Machado; Belo Horizonte: LTC, 1984.

MUCCINI, Rosane Lucia Zambiasi. Gestão de custos e informações em gerenciais hospitalares particulares: um estudo de caso do hospital Santo Amaro – Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Salvador; Salvador, Nov/2005.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementações; São Paulo: Ed. Atlas, 1993.

NUNES, Antônio Carlos; COELHO, Jane dos Santos – Controller e as novas técnicas de informações gerenciais; Monografia apresentada ao Instituto Politécnico da Universidade Estácio de Sá, 2000.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Paulo Sérgio Cintra. – Controladoria de gestão: teoria e prática; São Paulo: Ed Atlas, 2000.

RIBEIRO FILHO, José Francisco Controladoria hospitalar, São Paulo: Ed. Atlas, 2005.

RICCIO, Edson Luiz e PETERS, Marcos R. S. Novos paradigmas para a função da controladoria. Trabalho apresentado no 17º ENANPAD; Salvador, 1993.

RICCIO, Edson Luiz; BARSÍ, Alexandre e PETERS, Marcos R. S. Controladoria e Benchmarking: Aplicação de uma empresa de classe mundial. Trabalho apresentado no 19º ENANPAD, 1995.

ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JORDAN, Bradford D. Princípios de Administração Financeira – Tradução de André Maria Accioly Fonseca Minardi, São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

SAKURAI, Michiharu. “Integrated Cost Management.”, Portland, OR. Productivity Press, Inc.: 1996 – Gerenciamento Integrado de Custos. Ed. Atlas, 1997.

VASCONCELOS FILHO, Paulo de. – Planejamento Empresarial: teoria e prática, Rio de Janeiro: LTC, 1982.