

# Auditoria de Custos na Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte

**André Sousa Braga** (SSP MG) - andre\_sbraga@hotmail.com

**Antônio Artur de Souza** (UFMG) - artur@face.ufmg.br

**Mariana Guerra** (UFMG) - mariguerra\_mg@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*A realização de auditoria nas organizações busca demonstrar transparência e objetividade ao alcance de excelência nos processos de gestão, por meio da avaliação de procedimentos de controle interno e verificação das informações disponibilizadas. Nesse contexto, considerando a necessidade das organizações em alocar adequadamente o custo indireto incorrido na prestação dos serviços, a auditoria de custos possibilita a análise e a verificação dos métodos de rateio e procedimentos de controle interno realizados em tal alocação. Assim, a auditoria de custos pode contribuir significativamente para a obtenção de eficiência e de eficácia nos processos operacionais e administrativos da organização. Nesse contexto, o presente trabalho apresenta uma análise dos procedimentos de controle interno relacionados a distribuição do custo indireto entre os departamentos do hospital Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (SCMBH). Por meio das análises efetuadas, observaram-se diversas falhas relacionadas principalmente a conferências das informações, bem como na definição e utilização dos critérios de rateios definidos para alocação dos custos indiretos. Com a avaliação das falhas apontadas no presente trabalho e a posterior implementação das melhorias nos procedimentos de controle interno, a SCMBH pode obter maior segurança.*

**Palavras-chave:** Auditoria Contábil. Custo. Hospitais.

**Área temática:** Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor

## **Auditoria de Custos na Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte**

### **Resumo**

A realização de auditoria nas organizações busca demonstrar transparência e objetividade ao alcance de excelência nos processos de gestão, por meio da avaliação de procedimentos de controle interno e verificação das informações disponibilizadas. Nesse contexto, considerando a necessidade das organizações em alocar adequadamente o custo indireto incorrido na prestação dos serviços, a auditoria de custos possibilita a análise e a verificação dos métodos de rateio e procedimentos de controle interno realizados em tal alocação. Assim, a auditoria de custos pode contribuir significativamente para a obtenção de eficiência e de eficácia nos processos operacionais e administrativos da organização. Nesse contexto, o presente trabalho apresenta uma análise dos procedimentos de controle interno relacionados a distribuição do custo indireto entre os departamentos do hospital Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (SCMBH). Por meio das análises efetuadas, observaram-se diversas falhas relacionadas principalmente a conferências das informações, bem como na definição e utilização dos critérios de rateios definidos para alocação dos custos indiretos. Com a avaliação das falhas apontadas no presente trabalho e a posterior implementação das melhorias nos procedimentos de controle interno, a SCMBH pode obter maior segurança.

**Palavras-chave:** Auditoria Contábil. Custo. Hospitais.

**Área Temática:** Gestão de custos nas empresas do terceiro setor.

### **1 Introdução**

Os hospitais operam em um ambiente econômico bastante complexo. Atualmente, não apenas é necessária atualização técnica e tecnológica para garantir qualidade e competência na prestação dos serviços, como também são crescentes o aumento da demanda por serviços e a insuficiência de recursos advindos do Sistema Único de Saúde (SUS) e das operadoras de planos de saúde para fazer frente aos custos operacionais dessas organizações. Esses fatores agravam sobremaneira a situação financeira de hospitais públicos, filantrópicos e até mesmo daqueles com fins lucrativos (COUTO; PEDROSA, 2007).

Nesse contexto, a gestão financeira de hospitais, especificamente a gestão de custos, é um fator crítico para as organizações hospitalares. De forma geral, informações mais detalhadas sobre custos oferecem aos gestores esclarecimentos sobre o comportamento desses custos e possibilitam a análise das demais variáveis que influenciam a eficiência na prestação dos diversos serviços de saúde (*e.g.*, preço, qualidade, materiais e medicamentos). De posse dessas informações, é possível aos hospitais alcançarem melhor gerenciamento por setor (nível departamental), por procedimentos específicos e mesmo por prestador ou provedor de serviço (COILE Jr., 1996).

Nesse contexto, especificamente em organizações filantrópicas, a auditoria contábil direcionada aos custos dos processos operacionais é de extrema relevância, uma vez que os interessados na organização e os beneficiários de seus serviços esperam que os recursos sejam eficazmente utilizados. Os gestores, por sua vez, demandam informações confiáveis para tomada de decisões, bem como para verificar se organização de fato exerce o seu papel social filantrópico (LIMA; BARBOSA; PORTELA, 2004).

Para demonstrar transparência nos processos de gestão e disponibilizar informações acuradas e confiáveis aos terceiros (principalmente investidores), os gestores das organizações necessitam adotar práticas consistentes de governança e de auditoria que evidenciem a eficiência com que os recursos são aplicados na organização (HELLWIG, 2000). De acordo com a Norma Brasileira Contábil (NBC) T 11, a auditoria constitui o conjunto de

procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, às normas brasileiras de contabilidade e, no que for pertinente, à legislação específica do estado ou do município (BRASIL, 1997).

Nesse contexto, considerando a necessidade das organizações hospitalares em alocar adequadamente os custos incorridos na prestação dos serviços, a auditoria de custos, principalmente dos custos indiretos, possibilita a análise e a verificação dos métodos de rateio e procedimentos de controle interno utilizados para tal alocação. Assim, a auditoria de custos pode contribuir significativamente para a obtenção de eficiência e de eficácia nos processos operacionais e administrativos de uma organização hospitalar (CASTELAR; MORDELET; GRABOIS, 1995).

Segundo Matos (2005), é importante que a informação de custos seja exata e esteja à disposição dos gestores no tempo certo, de forma a subsidiar decisões referentes a, por exemplo, o tipo de processo produtivo que deve ser. A forma de distribuição do custo indireto aos serviços também é importante para a execução dos trabalhos de auditoria, que, dentre as técnicas da contabilidade (*e.g.*, escrituração, demonstração e análise de balanços) (BOYTON *et al.*, 2002).

Por essa razão, a auditoria de custos (mais especificamente, aquela desenvolvida no hospital filantrópico Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte – SCMBH) é o tema deste trabalho, que aborda a necessidade de descrição, verificação e revisão de procedimentos de controle interno referentes aos critérios de distribuição dos custos indiretos entre os diversos departamentos envolvidos na prestação de serviço hospitalar. Especificamente, objetiva-se realizar uma análise dos procedimentos de controle interno relacionados com o custeio dos serviços prestados pela SCMBH. O presente trabalho está estruturado em seis seções, iniciando-se por esta introdução. O referencial teórico aborda auditoria contábil (seção 2) e custos hospitalares (seção 3). A metodologia é descrita na seção 4. A descrição e a análise do sistema de controle interno da SCMBH (seção 5) são seguidas pelas conclusões (seção 6).

## **2 Auditoria Contábil**

A auditoria é a técnica contábil que busca, por meio de testes, realizar conferências para ratificar e validar a informação contábil expressa nas demonstrações financeiras das organizações auditadas (ATTIÊ, 1998). De acordo com a NBC T 11, a auditoria constitui o conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, às normas brasileiras de contabilidade e, no que for pertinente, à legislação específica do estado ou do município (BRASIL, 1997).

Para tanto, a auditoria contábil deve, nesses termos, emitir parecer técnico acerca das demonstrações financeiras da organização auditada, sendo que, de acordo com a NBC T 11, o parecer do auditor independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações financeiras e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da organização ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios (BRASIL, 1997). Neste mesmo sentido, Perez Jr. (1998), Attiê (1998), Marra e Franco (2001) e Crepaldi (2002) elucidam que a auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações financeiras de uma organização, com o objetivo de fornecer aos usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre a adequação dos procedimentos e resultados.

Em relação aos procedimentos e rotinas desenvolvidas pelas organizações, a Norma Contábil – NBC T 11 – define os sistemas de controles internos como um conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela organização para a proteção do patrimônio, a promoção da confiabilidade e a tempestividade dos registros e da eficácia operacional (BRASIL, 1997). O controle interno, por sua vez, é o conjunto de procedimentos

identificados na atividade organizacional que tendem a manter um nível de informação necessário para controle dessas atividades e que possibilite a avaliação dos resultados obtidos, resguardando os recursos da organização por meio da disposição de pessoas, processos e sistemas informacionais no ambiente de controle (ATTIÊ, 2007).

Frente à execução das tarefas operacionais e administrativas de uma organização, Gil (1999) e Paula (1999) concordam a respeito da importância da determinação de procedimentos de controle interno que não só mantenham a totalidade das informações com suas características reais e com o máximo de segurança e o mínimo de riscos, mas também contribuam para a uma execução racional dessas tarefas (*i.e.* operacionais e administrativas), possibilitando alcance de eficiência e eficácia na gestão da organização. Nesse aspecto, conforme Boynton, Johnson e Kell (2002), os procedimentos de controle interno devem seguir as determinações da diretoria e considerar principalmente o cumprimento dos objetivos sociais presentes nas tarefas às quais se destinam os controles.

Ressalta-se, por fim que, segundo a NBC T 11, o auditor deve efetuar o estudo e a avaliação do sistema contábil e dos controles internos da organização como base para determinar a natureza, a oportunidade e a extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria (BRASIL, 1997). Para tanto, deve-se considerar: o tamanho e a complexidade das atividades da organização; os sistemas de informações contábeis; as áreas de risco da auditoria; a natureza da documentação; o grau de descentralização de decisão adotado pelos gestores; e o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Especificamente sobre a auditoria de custos, conforme Pellegrini (2004), sua principal finalidade é investigar a propriedade dos gastos da organização, bem como verificar as rotinas (procedimentos) realizadas para controle desses gastos. Segundo o referido autor, é importante que a organização implante procedimentos que possibilitem o controle e a análise do sistema de controle interno. Nesse sentido, os objetivos da auditoria de custo é verificar a eficácia do cumprimento das normas internas (procedimentos) e se essas efetivamente possibilitam o adequado controle dos gastos da organização, bem como avaliar a necessidade de definição de novas normas ou de modificação das já existentes (CREPALDI, 2002). Os objetivos principais dos procedimentos de controle interno comumente adotados são apresentados no Quadro 1.

Em organizações hospitalares, conforme Abbas (2001), a apuração e o controle de custos hospitalares constituem atividades de significativa necessidade, pois, enquanto a primeira fornece informações para custeamento dos serviços, a segunda possibilita a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das propriedades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos dentre outras medidas administrativas. Segundo Crepaldi (2002), ao adotar os procedimentos de controle interno apresentados no Quadro 1, a organização hospitalar garante, de certa forma, que os processos desenvolvidos para a prestação dos serviços sejam controlados e avaliados. Esse controle, por sua vez, possibilita a obtenção de informações acuradas e tempestivas e o alcance de eficácia e eficiência na gestão do hospital.

PROCEDIMENTOS	OBJETIVOS
Fixar responsabilidades.	Se não existir delimitação extra, o controle será deficiente.
A contabilidade e as operações devem estar separadas.	Um empregado não deve ocupar um posto em que tenha controle da contabilidade e, ao mesmo tempo, controle das operações que ocasionam lançamentos.
Controles cruzados.	Utilizar todas as provas disponíveis para se comprovar a exatidão, visando assegurar que as operações foram registradas corretamente na contabilidade.
Nenhuma pessoa individualmente deve ter completamente a seu cargo uma transação comercial.	Qualquer pessoa, deliberadamente ou inadvertidamente, cometerá erros; entretanto, é provável que se descubram os erros se o manejo de uma transação está dividido entre duas ou mais pessoas.
Deve-se escolher e treinar cuidadosamente os colaboradores.	Um treinamento cuidadoso possibilita: melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos e ativos.
Se possível, deve haver rotatividade entre empregados.	Reduzir as oportunidades de fraude e indicar a adaptabilidade do empregado.
As instruções de operações para cada cargo devem ser sempre fornecidas por escrito.	Os manuais de procedimentos fomentam a eficiência e evitam erros ou interpretações erradas.

Fonte: adaptado de Crepaldi (2002).

QUADRO 1 – Procedimentos de Controle Interno e seus objetivos

### 3 Custos Hospitalares

De maneira geral, os gastos inerentes aos processos organizacionais são determinantes na tomada de decisão dos gestores de maneira geral. Em organizações que prestam serviços hospitalares, contudo, a relevância dos custos é ainda mais marcante, devido à necessidade de constante aprimoramento e racionalização do uso tanto da tecnologia quanto da mão de obra qualificada (RAIMUNDINI, 2003). A preocupação com a evolução dos custos presentes na manutenção da assistência à saúde é histórica, razão pela qual se torna importante revisar os fatores que contribuem para o aumento dos custos hospitalares (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

Em hospitais filantrópicos que possuem atividades remuneradas principalmente pelo SUS, a insuficiência de recursos necessários à execução das atividades é um problema que exige dos gestores comprometimento e responsabilidade tanto no uso dos recursos disponíveis quanto na gestão dos custos incorridos na prestação de serviços hospitalares (LIMA; BARBOSA; PORTELA, 2004). La Forgia e Couttolenc (2009) afirmam que o sistema de financiamento para a assistência médica baseia-se em orçamentos próprios e no pagamento de procedimentos hospitalares realizados mediante transferência (repass) de valores pelo SUS que, muitas vezes, estão aquém do custo real e acabam gerando um déficit nas contas.

Raimundini *et. al.* (2005) explicam que há um importante fator de ordem administrativa, qual seja: grande parte das organizações hospitalares tem a direção administrativo-financeira exercida por profissionais da área da saúde (em geral, médicos), os quais não possuem preparo técnico para lidar com o nível de complexidade com que se deparam. No Brasil, essa é, inclusive, uma realidade que está associada à defasagem no uso de ferramentas de gestão, dentre as quais se pode apontar aquelas concernentes a sistemas de custeio (CASTELAR; MORDELET; GRABOIS, 1995).

Consoante La Forgia e Couttolenc (2009), apesar do fato de os hospitais serem o componente predominante do sistema de saúde no Brasil, até recentemente recebiam pouca atenção tanto por parte dos formuladores de políticas como dos pesquisadores. Segundo esses autores, desde meados de 1980, as políticas de saúde no Brasil têm se concentrado na descentralização da prestação dos serviços, na redução das disparidades de oferecimento dos serviços entre as regiões brasileiras e na implementação do acesso universal à atenção básica. A identificação e análise de alternativas para melhorias da gestão de custos de hospitais têm

sido pouco discutidas pelos formuladores de políticas públicas e superficialmente analisadas pelos pesquisadores.

Nesse sentido, Matos (2005) e Abbas (2001) ressaltam a relevância da gestão de custos para as organizações que prestam serviços hospitalares, tanto públicas quanto privadas. Para as primeiras, tal gestão pode representar uma significativa racionalização nos processos de prestação de serviço, com economia de recursos públicos, já reconhecidamente escassos; para as últimas, pode proporcionar melhor resultado financeiro, traduzido em aumento da capacidade de investimento de capital e qualificação no atendimento aos pacientes (RAIMUNDINI, 2003).

Para Ribeiro Filho (2005), o desafio da gestão hospitalar em um cenário econômico de recursos escassos sugere a necessidade de uma significativa alteração na maneira de gerir um hospital para enfrentar situações adversas, como gastos crescentes com os procedimentos hospitalares, renda insuficiente dos usuários dos serviços hospitalares e discussões frequentes entre as operadoras de planos e seguros de saúde, o governo e os usuários. Para Ching (2001), a abertura e a estabilização da economia fizeram com que as organizações de saúde privadas (com e sem fins lucrativos) se preocupassem com o controle de custos. Nesse cenário, o conhecimento e a gestão dos custos passam a ter lugar de destaque entre as estratégias operacionais dos hospitais. No entanto, os sistemas tradicionais de custos não fornecem respostas adequadas nem contribuem para o aperfeiçoamento das funções de controle e do processo decisório dos gestores hospitalares.

As informações sobre custos e despesas operacionais incorridas na execução da prestação de serviço hospitalar é, como indicado pelos autores arrolados ao longo desta seção, determinante nas decisões dos gestores. Em hospitais filantrópicos, como a SCMBH, em que é expressiva a insuficiência de recursos para custeamento das atividades em razão da superioridade dos gastos em relação à receita, torna-se imprescindível uma gestão de custos racional que viabilize as operações e que demonstre transparência no processo de gestão (RAIMUNDINI, 2003).

#### **4 Metodologia**

Este trabalho tem foco nos procedimentos de controle interno do hospital filantrópico SCMBH relativos ao sistema de custeio e seus critérios de distribuição dos custos indiretos incorridos na prestação de serviços hospitalares. Especificamente, este trabalho apresenta os resultados de uma pesquisa que se caracteriza como um estudo de caso descritivo (YIN, 2002) e compreende a descrição, a explanação e a comprovação documental a partir dos materiais disponíveis e atinentes aos processos do sistema de custeio em uso na SCMBH.

Para a coleta de dados no estudo de caso, foram aplicadas as seguintes técnicas: entrevista não estruturada, observação direta participante, pesquisa documental, e em arquivo (COOPER; SCHINDLER, 2000). Inicialmente, as entrevistas não estruturadas foram realizadas com os funcionários envolvidos nos processos de controle interno na SCMBH (*i.e.*, aqueles que atuam tanto no sistema de custeio como nos procedimentos operacionais da entidade no geral). O objetivo foi obter informações relevantes para caracterização e descrição da situação e do nível de controle que os gestores possuem acerca das operações administrativas e financeiras do hospital.

O foco da observação direta participante foi nos processos contábeis relativos à escrituração dos custos e despesas dos serviços prestados. O objetivo foi obter informações sobre a funcionalidade dos processos e respectivos controles internos e sobre como são efetuadas autorizações, documentações e conciliações dos controles presentes nos setores de contabilidade, custos e orçamentos.

A pesquisa documental, por sua vez, se baseou em uma pesquisa realizada em documentos do setor de custo e orçamentos da SCMBH. Esse setor é responsável por

formalizar e determinar os critérios com os quais os custos indiretos serão distribuídos para os centros de custos correspondentes. Por fim, a pesquisa em arquivo consistiu na coleta de informações em balancetes contábeis que evidenciam os gastos totais registrados no período sob escrutínio e classificados ora por centro de custos e ora por contas contábeis, conforme descrito no decorrer deste trabalho.

Salienta-se que, a partir da coleta de dados, foi possível identificar a estrutura de centros de custos do hospital SCMBH. Conforme informações coletadas, os centros de custos são independentes e integrados na efetivação do objetivo social do hospital, podendo, conforme suas características, promover receitas e despesas para a execução dos procedimentos operacionais. Tais centros de custos são classificados em: (a) operacionais; (b) suporte; (c) administrativo; (d) comercial; e (d) apoio assistencial.

Outra informação coletada foi de que todos os gastos relativos a esses centros de custos da SCMBH são registrados pela contabilidade em cada centro de custos correspondente. Dessa forma, embora todos os gastos da SCMBH sejam primeiramente considerados custos diretos, os gastos totais dos centros de custos de suporte são, posteriormente, distribuídos para os centros de custos operacionais. Em outras palavras, os gastos totais dos centros de custos de suporte consistem em custos indiretos que serão distribuídos aos centros de custos operacionais via sistema de rateio desenvolvido pelo hospital para esse fim.

Dada a quantidade de centros de custos de suporte da SCMBH (*i.e.*, 48 centros de custos de suporte), buscou-se delimitar o escopo deste estudo, selecionando-se, para tanto, uma amostra desses centros. Destaca-se que a definição de selecionar uma amostra para análise baseou-se na NBC T 11 (BRASIL, 1997), segundo a qual, a amostragem de auditoria é a aplicação de procedimentos sobre uma parte da totalidade dos itens, para possibilitar que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria sobre algumas características dos itens selecionados para possibilitar uma conclusão sobre a população. Nesse caso, os itens em questão são os centros de custos de suporte da SCMBH.

Cumprido salientar que a amostra limitou-se apenas aos centros de custos de suporte, uma vez que nessas unidades realiza-se o rateio dos custos indiretos (foco do trabalho) aos centros de custos operacionais. O critério de seleção da amostra foi a expressividade dos gastos dos centros de custos de suporte (*cf.* subseção 5.2). Assim, de todos os centros de custos de suporte, selecionaram-se os seis centros com maiores gastos no período de agosto a outubro de 2008.

A partir dessa amostra, então, desenvolveu-se a análise dos procedimentos de controle interno do hospital, sendo que algumas falhas foram observadas (*cf.* subseção 5.3). Salienta-se, por fim, que as análises apresentadas neste trabalho referem-se exclusivamente aos centros de custos integrantes da amostra analisada no período de agosto a outubro de 2008.

## **5 Sistema de Controle Interno da SCMBH**

### **5.1 Departamentos e Centros de Custos**

Dentre as atividades desenvolvidas para realização do controle interno da SCMBH, destacam-se: (i) a sujeição às normas legais, políticas e administrativas; (ii) a salvaguarda dos ativos; (iii) a prevenção e detecção de fraudes e erros; (iv) a exatidão e a integridade dos registros contábeis; e (v) a preparação oportuna das informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais. De forma geral, os principais departamentos (setores) do hospital filantrópico SCMBH que realizam atividades de controle interno são: o departamento financeiro (contas a receber e a pagar), o departamento de pessoal, o patrimônio e a contabilidade.

No departamento financeiro, para as contas a receber referentes aos atendimentos a pacientes custeados pelo SUS, existem controles que consistem no acompanhamento do paciente nas unidades de atendimento. Tais controles, em igual número em todas as unidades

do hospital, informam os fatos ocorridos no na prestação dos serviços por meio do sistema de informações integrado, o qual, posteriormente, fornece insumos para a emissão da fatura hospitalar e para a abertura de contas a receber junto ao SUS. Já no que se refere às contas a pagar, os pagamentos aos fornecedores de materiais hospitalares e bens imobilizados somente são realizados por meio de Autorizações de Fornecimentos, que acompanham o documento fiscal de entrada da mercadoria no hospital SCMBG, desde o momento da entrada, quitação e contabilização até o arquivamento. Constam nesse documento as informações relativas à referida compra, incluindo a autorização do gestor da unidade requisitante correspondente.

O departamento de pessoal utiliza ferramentas de controle que auxiliam na geração da folha de pagamento, tais como o ponto eletrônico, em conjunto com autorizações e comunicações dos gestores, tanto das unidades operacionais quanto administrativas do hospital, via documento denominado “ato pessoal”, que formaliza a rotina eventualmente cabível de documentação. Dado o transtorno causado por uma situação adversa no contexto da folha de pagamento, esses procedimentos garantem um nível de informação necessária para execução e integração dos proventos, descontos e encargos sociais relativos a essa folha.

O setor de patrimônio, por sua vez, efetua controle patrimonial pleno e completo por meio do inventário de bens imobilizados via sistema informatizado que fornece a descrição completa dos bens inventariados e identificados por placas individuais. Desse modo, consegue-se, com confiabilidade, gerar informações sobre a depreciação e a baixa dos bens em conformidade com a situação de utilização dos referidos bens imobilizados.

Por fim, a contabilidade do hospital SCMBH efetua a escrituração contábil, com base na interface entre os dados gerados por um sistema de informações integrado e os documentos que suportam os registros correspondentes. Nesse contexto, utiliza-se como ferramenta de controle a determinação tanto de datas de integração semanais quanto da data de fechamento mensal de toda a escrituração da referida competência. Dessa forma, é possível efetuar ainda as conciliações cabíveis, conforme a relevância das contas nos totais dos grupos.

Incluindo esses departamentos, a SCMBH possui uma divisão das unidades de negócio em centro de custos. Conforme mencionado (*cf.* subseção 5.1), tais centros de custos são classificados em operacionais, suporte, administrativo, comercial e apoio assistencial, sendo todos os gastos relativos a esses centros de custos registrados pela contabilidade em cada centro de custos correspondente. Dessa forma, embora todos os gastos sejam primeiramente considerados custos diretos, os gastos totais dos centros de custos de suporte são, posteriormente, distribuídos para os centros de custos operacionais (*cf.* subseção 5.2).

Para tal distribuição, a SCMBH utiliza critérios específicos para cada centro de custos, os quais, de modo geral, consistem na identificação de pesos percentuais para mensurar a intensidade de consumo de cada centro de custos operacionais no gasto total do centro de custos de suporte. A determinação dos pesos é realizada com base em um acordo dos gestores de cada centro de custos. Esses pesos identificam e esclarecem o consumo do gasto, sendo o respectivo percentual registrado no sistema de rateio da SCMBH, que realiza automaticamente a distribuição em conformidade com os critérios preestabelecidos. A Tabela 1 e a FIG. 1 demonstram como o custo total de um centro de custos de suporte é distribuído para os centros de custos operacionais.

TABELA 1 – Exemplo de Distribuição do Custo Indireto

Centro de custos	Número de pacientes	Custo
Centro de custos “X”	720	R\$ 100.000,00

Fonte: elaborado pelos autores com base em dados da contabilidade da SCMBH.

Gasto total do Centro de Custos X (centro de custos de suporte) → R\$ 100.000,00 / 720 = R\$ 138,89  
 R\$ 138,89 x número de pacientes atendidos em cada Centro de Custos operacional = Custo correspondente

Fonte: elaborado pelos autores.

FIGURA 1 – Demonstração do Cálculo de Distribuição do Custo Indireto

Como demonstrado na Tabela 1 e na FIG. 1, o Centro de Custos “X” é um centro de custos de suporte e apresenta o valor de R\$ 100.000,00 de custo total. Esse valor será distribuído aos centros de custos operacionais que utilizam seus serviços. Para tanto, o critério definido para essa distribuição é o número de pacientes para o qual cada centro de custos operacional prestou serviços. Logo, como o Centro de Custos “X” atende a um total de 720 pacientes, utiliza-se, então, esse valor como divisor do custo total, obtendo-se um valor unitário por paciente igual a R\$ 138,89. Esse valor por paciente será então multiplicado pelo número de pacientes atendidos em cada centro de custo operacional, obtendo-se, assim, o custo do Centro de Custo “X” alocado a cada centro de custos operacional.

Conforme destacado, na SCMBH, essa tarefa de distribuição do custo indireto é efetuada automaticamente por meio de um sistema de informações integrado. Sendo assim, os controles internos necessitam assegurar o correto funcionamento desse sistema para minimizar a ocorrência de distorções na distribuição do custo indireto ao centro de custos correspondente. Por conseguinte, para resguardar a segurança da informação referente à distribuição do custo indireto, adotam-se medidas como: (i) as senhas de utilização do sistema de rateio são individuais e intransferíveis; (ii) a alimentação de informações necessárias à execução da distribuição é devidamente documentada (informações relativas ao custo direto); (iii) as atividades são registradas para o identificador do usuário que as realizou; (iv) existe segregação de funções entre os usuários do sistema de rateio que realizam as tarefas pertinentes à distribuição do custo indireto; (v) orientações expressas das atividades atribuídas ao cargo desses usuários; (vi) e rotinas de prioridades e monitoramento da inclusão de critérios de rateio no sistema.

## 5.2 Descrição dos Critérios de Distribuição dos Custos Indiretos

Como mencionado, selecionaram-se seis centros de custos de suporte para realização da análise dos procedimentos de controle interno. Essa seleção baseou-se na expressividade dos gastos dos centros de custos de suporte. Para os meses de agosto, setembro e outubro de 2008, o total de gastos dos centros de custo de suporte é, respectivamente R\$ 13.066.889,35; R\$ 14.978.741,92 e R\$ 16.848.183,67.

Na Tabela 2, por sua vez, apresentam-se os seis centros de custos de suporte que representam, percentualmente, a maior parcela do total de gastos de todos esses centros para o trimestre de agosto a outubro de 2008, a saber: 1582 - Agência Transfusional; 1676 - Farmácia; 1128 - Central de Material Esterilizado; 1116 - Lavanderia; 1112 - Serviço de Higienização e Limpeza; e 1121 - Gerência de Nutrição e Dietética.

Cada centro de custos da amostra selecionada apresentava, em outubro de 2008, gastos superiores a R\$ 600.000,00, o que corresponde a cerca de 65% do total dos gastos evidenciados nos balancetes da SCMBH. Além disso, os seis centros de custos selecionados totalizaram, até outubro de 2008, um gasto acumulado superior a R\$ 10.000.000,00, que corresponde à maior parte dos gastos registrados para todos os centros de custos de suporte (cerca de 65 %, como já mencionado). Separadamente, em relação a participação dos centros de custos selecionados nos gastos totais de todos os centros de custos de suporte, para trimestre em análise, tem-se cerca de: 24% para a Gerência de Nutrição e Dietética; 13% para Serviço de Higienização e Limpeza; 9% para Lavanderia e para Central de Material Esterilizado; 5% para Farmácia e para Agência Transfusional.

TABELA 2 – Gastos dos Seis Centros de Custos no Trimestre de Agosto a Outubro de 2008

<b>Centro de custos de suporte</b>	<b>AGOSTO/08</b>	<b>SETEMBRO/08</b>	<b>OUTUBRO/08</b>
1582 – Agência Transfusional	631.243,78	712.565,78	813.280,84
1676 – Farmácia	676.251,38	770.681,26	871.501,29
1128 – Central de Material Esterilizado	1.150.329,32	1.339.729,14	1.494.916,30
1116 – Lavanderia	1.175.442,46	1.345.065,27	1.501.115,93
1112 – Serviço de Higienização e Limpeza	1.714.934,97	1.964.337,07	2.168.904,19
1121 – Gerência de Nutrição e Dietética	3.163.246,19	3.658.293,29	4.145.448,17
<b>TOTAL</b>	<b>8.511.448,10</b>	<b>9.790.671,81</b>	<b>10.995.166,72</b>

Fonte: elaborado pelos autores com base em dados da Contabilidade da SCMBH.

A expressividade desses percentuais confirma a relevância das análises expostas neste trabalho, pois os procedimentos de controle interno relativos à distribuição do custo indireto desses centros de custos de suporte aos diversos centros de custos operacionais da SCMBH fornecem dados importantes para elaboração da demonstração de resultado do exercício e demais demonstrações pertinentes. No Quadro 2, apresenta-se especificamente os critérios de distribuição dos desses centros de custos de suporte, de acordo com documentos e informações obtidas no setor de custos e orçamentos da SCMBH.

<b>Centro de custos de suporte</b>	<b>CRITÉRIOS DE RATEIO</b>
1582	Número de bolsas
1676	Quantidades fornecidas
1128	Pacotes esterilizados pequenos (peso 1,0); médios (peso 1,5); grandes (peso 2,5)
1116	Kg de roupa lavada leve (peso 1,0) e pesada (peso 2,0)
1112	Metros quadrados: não crítica (peso 1,00); semicrítica (peso 2,003); crítica (peso 3,00)
1121	Colação (peso 1,0); desjejum, lanche, ceia (peso 2,0); mamadeiras (peso 3,0); desjejum, lanche (peso 7,0); refeição funcionários, lanches para eventos (peso 10,0); refeição medicina suplementar (peso 15,0); e dieta enteral (peso 18,0)

Fonte: Setor de custos e orçamentos da SCMBH.

#### QUADRO 2 – Critérios de Distribuição de Custo Indireto

Com base nos critérios descritos no Quadro 2, os gastos registrados para os seis centros de custos de suporte são distribuídos aos respectivos centros de custos operacionais que consumiram os serviços e/ou os materiais dessas unidades. Salienta-se que, para a execução da distribuição do custo indireto dos centros de custos de suporte, são imprescindíveis informações relevantes que possibilitem a determinação da parcela de custo a ser distribuída para cada centro de custos operacional. As informações necessárias para efetuar essa distribuição correspondem tanto ao custo direto registrado pela contabilidade para cada centro de custos quanto aos critérios de distribuição para os seis centros de custos de suporte analisados.

Conforme informações obtidas no setor de custos e orçamentos da SCMBH, o custo direto de cada centro de custos (suporte, operacionais etc.) é obtido por meio do setor da contabilidade, pois todo gasto é registrado integralmente para o respectivo centro de custos de origem após fechamento contábil mensal e geração da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE). Cada documento que suporta os lançamentos contábeis possui a identificação clara do centro de custos correspondente. Essa identificação é efetuada pelo departamento financeiro da SCMBH, por meio do cruzamento das informações obtidas no centro de custos com os valores apresentados no documento, e então o encaminha para a contabilidade.

Além disso, observou-se, por meio de observação direta não participante e das entrevistas realizadas, que os critérios de distribuição são digitados mensalmente por

funcionários da área técnica de cada centro de custos. Após a escrituração dos fatos contábeis, o setor de custos e orçamentos da SCMBH processa, por meio do sistema de informações, a distribuição dos custos indiretos (gastos totais dos centros de custos de suporte) aos respectivos centros de custos operacionais, em conformidade com as informações prestadas pela contabilidade e pelos funcionários da área técnica de cada centro de custos.

### **5.3 Críticas ao Sistema de Controle Interno da SCMBH**

Ante os procedimentos de controle interno em uso na SCMBH, no que diz respeito ao sistema de custeio, verificou-se, por meio da observação direta não participante, que a informação de custos pode ser interpretada erroneamente tanto pelos funcionários responsáveis quanto pelos gestores. Essas falhas nos procedimentos de controle interno ocorrem principalmente porque: (i) os critérios de distribuição dos custos indiretos são arbitrários – apesar de serem definidos por meio de um acordo entre a diretoria do hospital, os funcionários das unidades da SCMBH não contribuíram para essa definição; (ii) os gestores dos centros de custos operacionais não conhecem os critérios de distribuição dos custos indiretos dos centros de custos de suporte; e (iii) os dados sobre os referidos critérios, bem como as quantidades que devem ser alocadas a cada centro de custos operacionais são mensalmente digitadas no sistema de informações da SCMBH, mas essas informações não são conferidas.

Além dessa falha de interpretação errônea das informações, observou-se ainda a possibilidade de as determinações e as diretrizes definidas pela diretoria não serem executadas corretamente, devido à ineficiência dos processos operacionais ou à inexistência de procedimentos de controle que tenham como objeto a verificação dessas determinações e diretrizes. Por meio de uma análise crítica do processo de distribuição dos custos indiretos dos centros de custos de suporte para os centros de custos operacionais, observou-se que os procedimentos de controle interno estão focados principalmente na manutenção da correta distribuição do custo indireto a partir das informações constantes no sistema de informações da SCMBH. Esse procedimento pode não ser o mais adequado para garantir a adequabilidade do processo de distribuição do custo indireto, bem como a confiabilidade das informações relacionadas ao processo.

Apesar de o sistema de informações da SCMBH automatizar e facilitar a distribuição dos custos indiretos dos centros de custos de suporte para os centros de custos operacionais, o hospital não realiza procedimentos de controle interno que garantam a confiabilidade desse processo. Por meio da observação direta não participante e das entrevistas realizadas no hospital, notou-se que, durante a realização do referido processo, não há a devida atenção ou promoção de segurança no que diz respeito a (i) o registro das informações sobre do custo direto pelo setor contabilidade e (ii) a digitação dos critérios de distribuição inseridos pelos funcionários da área técnica de cada centro de custos.

Primeiramente, o setor da contabilidade não realiza a conferência do documento enviado pelo departamento financeiro. Conforme mencionado, esse departamento envia ao setor contabilidade um documento que contém informações repassadas pelos diversos centros de custos do hospital. Por outro lado, os funcionários desses centros não são capacitados especificamente para a realização de tarefas gerenciais, tal como as relacionadas ao processo de distribuição dos custos indiretos. Nas unidades como a Central de Material Esterilizado, por exemplo, os funcionários são qualificados para a realização de tarefas operacionais relacionadas às atividades fim das unidades (*e.g.*, esterilizar os materiais utilizados no hospital).

Ainda em relação a possibilidade de as determinações e as diretrizes definidas pela diretoria não serem executadas corretamente, destaca-se que alguns critérios de distribuição definidos para os centros de custos de suporte não são adequadamente considerados,

principalmente aqueles concernentes aos centros de custos 1676 (Farmácia) e 1121 (Gerência de Nutrição e Dietética). Esses dois centros adotam critérios de distribuição que não são de fácil mensuração, o que pode causar distorções na distribuição dos custos indiretos, ou seja, centros de custos que recebem gastos da Farmácia e da Gerência de Nutrição podem ser tanto beneficiados (recebendo menos gastos) quanto prejudicados (recebendo mais gastos).

Para evitar tais incidentes, os procedimentos de controle interno da SCMBH necessitam abranger atividades de conferência que efetivamente garantam a correta mensuração dos critérios de rateios dos seis centros de custos de suporte analisados, em especial para a Farmácia e a Gerência de Nutrição. Para a Farmácia, deve-se adotar um procedimento de conferências dos produtos e das respectivas quantidades dispensadas, por exemplo, por meio de um sistema de códigos de barra. Assim, procedimentos de controles internos consistentes e presentes na etapa de identificação e mensuração dos critérios de distribuição dos custos indiretos podem contribuir para uma distribuição justa e desprovida de distorções e arbitrariedades. Em outras palavras, pode-se garantir segurança e confiabilidade.

Outra crítica aos procedimentos de controle interno da SCMBH refere-se às informações disponibilizadas pelo sistema de informações utilizado no referido processo de distribuição dos custos indiretos. Por meio dos dados coletados, observa-se que a SCMBH não possui informações relativas aos custos totais, diretos e indiretos, mensurados adequadamente e classificados por serviços hospitalares (*e.g.*, custos unitários de consultas, internações, cirurgias e todos os demais serviços desenvolvidos nos centros de custos operacionais finais). Trata-se, pois, de uma limitação da gestão de custos da SCMBH, à qual se pode adicionar o fato de que o sistema de informações em uso no hospital apresentar riscos de distorções e arbitrariedades no decorrer do processo da distribuição do custo indireto.

Diante disso, a implementação e o aprimoramento dos procedimentos de controle interno relativos à distribuição do custo indireto da SCMBH é uma premência que pode significativamente favorecer os resultados da organização. Para tal, pessoas, sistemas e procedimentos inerentes ao processo da distribuição do custo indireto necessitam operar suas funções com base em controles que mantenham a integridade das informações disponibilizadas e dos procedimentos realizados.

Nesse contexto, do modo como a informação de custos é obtida e disponibilizada na SCMBH, o maior risco – que produz consequências expressivas, com reflexos na capacidade de geração de caixa do hospital – presente no procedimento de distribuição do custo indireto aos diversos departamentos se concentra na possibilidade de interpretação, de compreensão e de conclusão errônea dos gestores de cada centro custos. Em outras palavras, em função de informações inexatas provenientes das unidades relacionadas ao processo de distribuição dos custos indiretos, os gestores do hospital podem tomar decisões equivocadas, que não encontram sustentação na realidade e nos objetivos da SCMBH e de suas unidades administrativas e operacionais.

Conforme mencionado, os procedimentos de controle interno nesse contexto necessitam contemplar pessoas, procedimentos e sistemas, o que não ocorre no contexto atual da SCMBH. A partir dos dados coletados, observou-se que alguns procedimentos de controle interno abordam a conferência das informações inseridas e as disponibilizadas pelo sistema de informações utilizado no processo de distribuição dos custos indiretos. Apesar disso, esses procedimentos não são suficientes para garantir a confiabilidade e a adequabilidade dessas informações.

Outra observação é a inexistência de procedimentos de controle para as demais atividades de controle (aquelas não relacionadas a utilização do sistema de informações) realizadas pelos funcionários envolvidos na distribuição do custo indireto. Além do fato de esses funcionários serem qualificados para atividades técnicas de prestação de serviços hospitalares (ou seja, não são devidamente capacitados para executar procedimentos de

controle), eles não realizam atividades de conferência dos critérios de distribuição dos custos indiretos. Por exemplo, no centro de custos Lavanderia, os funcionários efetivamente não fazem a pesagem das roupas que são lavadas, e subjetivamente indicam um valor do quilograma de roupa processado.

## 6 Conclusões

De forma geral, os custos incorridos mensalmente nos procedimentos operacionais são determinantes nas análises dos gestores das organizações. Para correta mensuração desses custos, é imprescindível não apenas informações acuradas e confiáveis, mas também trabalhos contínuos de auditoria de forma a verificar se os procedimentos de controle desses custos estão sendo exercidos em conformidade com o que foi estabelecido e, assim, evitar distorções e arbitrariedades.

Especificamente sobre organizações hospitalares, Hardaway (2000) e Schuhmann (2008) apontam que, embora os custos em um hospital sejam, de modo geral, apurados e processados como nas demais organizações, a utilização de ferramentas para gestão financeira em hospitais requer algumas adaptações (EVANS III; HWANG; NAGARAJAN, 2001), haja vista as especificidades inerentes a esses prestadores de serviços. Nesse contexto, devido às dificuldades de controlar e mensurar os custos dos serviços prestados, bem como as especificidades do controle e do cálculo desses para as organizações de saúde, observa-se a necessidade de analisar os procedimentos internos desenvolvidos para controle dos custos de um hospital (RODRIGUES; PERROCA; JERICÓ, 2004).

Para tanto, no presente trabalho, realizou-se um estudo de caso com o objetivo de analisar os procedimentos de controle interno relacionados com o custeio dos serviços prestados pela SCMBH. Especificamente, analisaram-se os procedimentos de controle interno realizados para o desenvolvimento do processo de distribuição dos custos indiretos de seis centros de custos de suporte para os centros de custos operacionais. Os seis centros de custos de suporte em foco - Agência Transfusional; Farmácia; Central de Material Esterilizado; Lavanderia; Serviço de Higienização e Limpeza e Gerência de Nutrição e Dietética - foram selecionados devido a expressividade dos seus gastos em relação ao total dos recursos consumidos por todos os centros de custos de suporte.

Segundo os dados coletados por meio de entrevista não estruturada, observação direta participante, pesquisa documental e em arquivo para o trimestre de agosto a outubro de 2008, o sistema de controle interno da SCMBH como um todo apresenta falhas, especificamente aquelas relacionadas aos procedimentos de controle interno relativos ao processo de distribuição dos custos indiretos dos centros de custos de suporte. Primeiramente, observou-se que os critérios de distribuição dos custos indiretos são arbitrários e que os gestores dos centros de custos operacionais (que recebem os custos indiretos dos centros de custos de suporte) desconhecem esses critérios. Ademais, no processo de distribuição dos custos indiretos, observou-se que os dados sobre os referidos critérios, bem como as quantidades que devem ser alocadas a cada centro de custos operacionais são mensalmente digitadas no sistema de informações da SCMBH, mas essas informações não são conferidas. Devido a essas falhas, comumente os gestores interpretam erroneamente as informações sobre a distribuição dos custos indiretos. Além disso, observou-se a possibilidade de esses gestores desconsiderarem as determinações e as diretrizes referentes ao processo de distribuição dos custos indiretos, especificamente aquelas relacionadas aos critérios de distribuição desses.

Por meio de uma análise crítica do referido processo de distribuição, observou-se que os procedimentos de controle interno estão focados apenas na manutenção da correta distribuição do custo indireto a partir das informações constantes no sistema de informações da SCMBH. Esse procedimento pode não ser o mais adequado para garantir a adequabilidade do processo de distribuição do custo indireto, bem como a confiabilidade das informações

relacionadas ao processo. Isso porque as informações obtidas e disponibilizadas no decorrer do processo de distribuição dos custos indiretos não são devidamente tratadas pelos funcionários envolvidos. Por meio da observação direta não participante e das entrevistas realizadas no hospital, notou-se que, durante a realização do referido processo, não há a devida atenção ou promoção de segurança no que diz respeito a (i) o registro das informações sobre do custo direto pelo setor contabilidade e (ii) a digitação dos critérios de distribuição inseridos pelos funcionários da área técnica de cada centro de custos.

Outra falha identificada é falta de informações sobre os custos totais, diretos e indiretos, que possibilitem a adequada mensuração e classificação dos mesmos de acordo com os serviços hospitalares desenvolvidos nos centros de custos operacionais (e.g., consultas, internações e cirurgias). Assim, a informação de custos trabalhada na SCMBH se limita ao ambiente dos centros de custos, existindo a necessidade de aprimoramento da informação para se evitar equívoco nas decisões tomadas pelos gestores do hospital.

Como conclusão da análise dos procedimentos de controle interno relativos ao processo de distribuição dos custos indiretos na SCMBH, observa-se a necessidade de: (i) o registro de informações relevantes e devidamente documentadas; (ii) a verificação de autorizações de tarefas e eventos por funcionários qualificados; e (iii) a tempestividade dos registros efetuados (i.e., procedimentos que busquem verificar a correta mensuração dos critérios necessários à realização da distribuição dos custos indiretos). Alguns procedimentos podem ser adotados a fim de contribuir para melhorias para o controle interno da SCMBH, tais como documentar informações relativas aos critérios de distribuição em um banco de dados independente daquele destinado ao rateio, de maneira a possibilitar conciliações quando necessário.

Outra possível melhoria refere-se a coleta de uma autorização expressa dos gestores dos centros custos nos documentos em que constam as informações dos critérios de distribuição, verificando-se a presença do gestor do centro de custos nessa etapa. É importante também conciliar as informações dos critérios de distribuição do custo indireto com as informações do próprio centro de custos antes de divulgá-las oficialmente aos gestores, o que possibilitaria a verificação da (in) existência de distorções e arbitrariedades no custo total registrado para os centros de custos operacionais. Outra possibilidade é a verificação periódica das diferenças entre as importâncias orçadas e as efetivamente realizadas, no intuito de evitar a situação em que a diferença entre os valores realizados e orçados demonstre montantes realizados inferiores e, erroneamente, beneficie significativamente as operações da unidade em análise. Verificar a relação dos custos incorridos para os centros com o número de pacientes atendidos no período analisado também pode ser uma melhora a ser implantada na SCMBH. Isso porque, como os custos são incorridos em função da demanda de atendimentos a pacientes, quanto maior a demanda por atendimentos, maiores são os custos de um dado período.

De uma forma geral, observa-se que os procedimentos de controle interno na SCMBH não são tratados como procedimentos que demandam qualificação dos funcionários envolvidos. Esse entendimento é comum na maioria dos hospitais brasileiros, nos quais as habilidades e a formação da força de trabalho, a estrutura organizacional complexa e a especificidade dos serviços prestados tornam efetivamente difícil o gerenciamento. Conforme salientam Castelar, Mordelet e Grabois (1995), uma combinação ótima dos recursos humanos, tecnológicos e financeiros necessários aos hospitais exige a superação da ideia de que o bom senso e a experiência pessoal podem promover uma gerência eficaz. É necessária, portanto, uma profissionalização da gestão hospitalar, preparando os diretores dessas organizações para serem articuladores dos diferentes fatores que influenciam as atividades desenvolvidas, sejam internos (e.g., médicos, pessoal de enfermagem e pessoal administrativo) ou externos (e.g., a comunidade, outras unidades de saúde e políticos).

O desenvolvimento de pesquisas contemplando os custos inerentes aos processos organizacionais, tanto em indústrias como em prestadoras de serviços, tal como a descrita no presente trabalho, pode contribuir para a evolução teórica e consequente aplicabilidade desses estudos no ambiente operacional das organizações. Além disso, empiricamente, a descrição de pesquisas que realizem a verificação dos procedimentos de controle interno quanto à sua funcionalidade e nível de confiança pode contribuir para a adequada execução dos trabalhos de auditoria.

Com a avaliação das falhas apontadas no presente trabalho e a posterior implementação das melhorias nos procedimentos de controle interno, o sistema de controle da SCMBH pode ser estendido até as rotinas do pessoal da área técnica dos centros de custos, resultando em maior segurança na informação proveniente do centro de custos. Além disso, a fim de possibilitar a obtenção de maior de segurança, eficiência e eficácia nos controles, as orientações e análises constantes neste trabalho podem ser discutidas e acatadas pelo hospital sob escrutínio.

### **Referências**

- ABBAS, K. *Gestão de custos em organizações hospitalares*. 155f. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC, 2001.
- ATTIÊ, W. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- ATTIÊ, W. *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas, 2007.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução* n. 820 de 17 dez. 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e dá outras providências. Brasília, *Diário Oficial da União*, 21 jan. 1998. Disponível em: <[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 5 ago. 2009.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.
- CASTELAR, R. M.; MORDELET, P.; GRABOIS, V. *Gestão Hospitalar – um desafio para o hospital brasileiro*. Éditions École Nationale de la Santé publique. Versão brasileira, 1995.
- CHING, H. Y. *Manual de custos de instituições de saúde*. São Paulo: Atlas, 2001.
- COILE Jr., R. *Five stages of managed care: healthcare's market revolution*. Cost & Quality: Quartely Journal, 2:3, July 1996.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Business research methods*. McGraw-Hill Irwin, 2000.
- COUTO, R. C.; PEDROSA, T. M. G. P. *Hospital: acreditação e gestão em Saúde*. 2. ed. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 2007.
- CREPALDI, S. A. *Auditoria Contábil: Teoria e Prática*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- EVANS III, J. H.; HWANG, Y.; NAGARAJAN, N. J. Management Control and Hospital Cost Reduction. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 20, p. 73-88, 2001.

- GIL, A. L. *Como evitar fraudes, pirataria e conivência*. 2. ed. São Paulo: Atlas: 1999.
- HARDAWAY, R. B. Ten financial components of a successful hospital/system. *Trustee*, v. 53, n. 2, p. 16-18, nov./dez. 2000.
- HELLWIG, M. *On the Economics and Politics of Corporate Finance and Corporate Control, in Corporate Governance*. Ed. Vives, X., Cambridge University Press, 2000.
- LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. *Desempenho hospitalar brasileiro: em busca da excelência*. São Paulo: Singular, 2009.
- LIMA, S. M. L.; BARBOSA, P. R.; PORTELA, M. C. Caracterização gerencial dos hospitais filantrópicos no Brasil. *Caderno Saúde Pública*, set./out., v. 20, n. 5, p. 1249-1261, 2004.
- MARRA, E.; FRANCO, H. *Auditoria contábil: normas de auditoria. Procedimentos e papéis de trabalho. Programas de auditoria. Relatórios de auditoria*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MATOS, A. J. *Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão*. São Paulo: Editora STS, 2005.
- PAULA, M. G. M. A. *Auditoria interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico*. São Paulo: Atlas, 1999.
- PELLEGRINI, G. Auditoria em faturamento. In: Congresso Latino Americano de Serviços de Saúde e 3ª Jornada de Gestão e Clínicas Médicas, São Paulo/SP, 2004. *Anais...* 2004.
- PEREZ Jr., J. H. *Auditoria das demonstrações contábeis: normas e procedimentos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- RAIMUNDINI, S. L. *Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos*. 200 f. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Estadual de Maringá, Maringá/PR, 2003.
- RAIMUNDINI, S. L.; SOUZA, A.; BOTELHO, E. M.; STRUETT, M. A.; GOMES, L. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e privado. *Contabilidade Vista e Revista*, Belo Horizonte, v. 16, n. 6, p. 27 - 40, 2005.
- RIBEIRO FILHO, J. F. *Controladoria Hospitalar*. São Paulo: Atlas. 2005.
- RODRIGUES, V. A.; PERROCA, M. G.; JERICÓ, M. C. Glosas hospitalares: importância das anotações de enfermagem. *Arquivos de Ciência da Saúde*, v. 11, n. 4, pp. 210-4, out-dez 2004.
- SCHUHMANN, T. M. *Hospital Financial Performance: trends to watch*. *Healthcare Financial Management*, v. 62, n. 7, July 2008. Disponível em: <[http://vnweb.hwwilsonweb.com/hww/results/external\\_link\\_maincontentframe.jhtml?\\_D\\_ARGS=/hww/results/results\\_common.jhtml.42](http://vnweb.hwwilsonweb.com/hww/results/external_link_maincontentframe.jhtml?_D_ARGS=/hww/results/results_common.jhtml.42)>. Acesso em: 31 ago 2009.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.