

*ESTRUTURA DE CUSTOS
DE UM HOSPITAL PÚBLICO
E SEU RESULTADO ECONÔMICO:
UM ESTUDO DE CASO*

Aládio Zanchet¹
Giusley Belini²
Janete Kinzler³

¹ Mestre em Ciências Contábeis pela FEA/USP, professor e pesquisador do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, campus de Marechal Cândido Rondon – e-mail: professoraladio@gmail.com.

² Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, campus de Marechal Cândido Rondon – e-mail: giusleymon@hotmail.com.

³ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, campus de Marechal Cândido Rondon – e-mail: janeteki@hotmail.com.

RESUMO: O objetivo deste trabalho é identificar, mensurar e categorizar os custos totais de manutenção das atividades de um hospital público municipal, quantificar os procedimentos realizados e mensurar o resultado econômico obtido pela entidade no período analisado. O delineamento do trabalho envolveu pesquisa bibliográfica e um estudo de caso em um hospital público municipal. Os dados foram coletados através de análise documental, observação direta e entrevistas feitas com os responsáveis pelo hospital e com a equipe da contabilidade no período de janeiro a dezembro de 2004. Os resultados da pesquisa revelam que os custos totais de manutenção do hospital foram de R\$ 1.261.130,95 no exercício de 2004, enquanto a Receita Econômica foi de R\$ 1.756.988,18. O Resultado Econômico da atividade foi de R\$ 495.857,23 no período, atingindo um índice de 28,22% de lucratividade sobre as Receitas Econômicas. Conclui-se que os resultados obtidos pelo hospital revelam a eficiência na utilização dos recursos públicos na atividade hospitalar do município.

PALAVRAS-CHAVE: Atividade hospitalar; Custos; Custos de Oportunidade; Resultado econômico.

ABSTRACT: The objective of this work is to identify, to measure and to classify the total costs of maintenance of the activities of a municipal public hospital, to quantify the accomplished procedures and to measure the economic result obtained by the entity in the analyzed period. The delineation of the work involved bibliographical research and a case study in a municipal public hospital. The data were collected through documental analysis, direct observation and interviews done with the responsible by hospital and with the team of the accounting in the period of January to December of 2004. The results of the research reveal that the total costs of maintenance of the hospital were of R\$ 1.261.130,95 in the exercise 2004, while the Economic Revenue was of R\$ 1.756.988,18. The Economic Result of the activity was of R\$ 495,857,23 in the period, reaching an index of 28,22% of profitability on the Economic Revenue. One ended that the results obtained by the hospital reveal the efficiency in the use of the public resources in the hospital activity of the district.

KEYWORDS: Hospital activity; Costs; Opportunity Costs; Economic result.

INTRODUÇÃO

As organizações de saúde requerem um acompanhamento gerencial rigoroso, que necessita de dados reais para auxílio na tomada de decisão e na implementação de alternativas que visem à otimização dos recursos, sem comprometer a qualidade dos serviços prestados à população.

No Estado, os recursos financeiros e orçamentários são apresentados, quando consumidores, como despesas de custeio ou despesas de capital. Assim, o cidadão, ao verificar as demonstrações financeiras do Estado, observa apenas o gasto público com saúde, educação, transporte etc., não havendo, desta forma, confronto com qualquer receita gerada pelo consumo daqueles ativos, como se vê na Demonstração do Resultado do Exercício da empresa privada. Segundo Slomski (2005), a administração pública deveria mensurar e evidenciar essa receita não explícita para que o Estado possa ser avaliado não pelo que consome, mas pelo que produz.

Para que se possa chegar a uma conclusão mais precisa sobre a manutenção do hospital público, é necessário gerar parâmetros de comparação com outras entidades similares do setor privado, de mesmo porte, pois estas apresentam receitas em seus demonstrativos contábeis.

Com esse tipo de comparação, o gestor de um hospital público poderia avaliar melhor o serviço que está prestando à população. Pode obter, através da comparação, um Resultado Econômico. Dessa forma se poderia saber quanto a população atendida no hospital estaria deixando de pagar (economizando) sendo atendida gratuitamente, significando assim a real prestação de serviço do órgão público.

Visando contribuir para o desenvolvimento dessa discussão, este trabalho foi desenvolvido orientado pela seguinte questão de pesquisa: Qual o custo total para manutenção de um hospital público e qual o resultado econômico apresentado pela entidade? Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é gerar informações sobre o custo de manutenção de uma entidade pública de serviço hospitalar e mensurar seu resultado econômico.

O trabalho foi desenvolvido através de pesquisa bibliográfica e de um estudo de caso em um hospital público municipal. Os dados da pesquisa empírica foram coletados através de análise documental, observação direta e entrevistas feitas com os responsáveis pelo hospital e com a equipe da contabilidade no período de janeiro a dezembro de 2004. A análise documental envolveu planilhas de controle interno, consulta aos sistemas de informações do Sistema Único de Saúde (SUS) implantados e acompanhamento das demais atividades desenvolvidas no hospital.

A coleta dos dados exigiu também o acompanhamento da realização dos procedimentos ambulatoriais, procedimentos de urgência/emergência e internamentos do hospital. Para contagem do número de procedimentos efetuados no período, foram utilizadas fichas de atendimento, dados dos programas informatizados oferecidos pelo SUS e entrevista a funcionários. Os valores de mercado desses procedimentos foram coletados através de consultas a entidades hospitalares similares, porém privadas.

1 CONSIDERAÇÕES TEÓRICAS

A informação contábil estruturada, fidedigna, tempestiva e completa pode ser a diferença entre o sucesso e o fracasso. Ludícibus e Marion (2002, p. 35) definem que

A Contabilidade não é uma ciência exata. Ela é uma ciência social, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial. Todavia, a contabilidade utiliza os métodos quantitativos (matemática e estatística) como sua principal ferramenta.

O campo de atuação da Contabilidade, na verdade seu objeto, é o patrimônio de toda e qualquer entidade que exerça atividade econômica como meio ou fim, ela acompanha a evolução qualitativa e quantitativa desse patrimônio. É importante salientar que entidade, para a contabilidade, pode ser pessoa jurídica ou física.

Os conceitos básicos essenciais que devem guiar a profissão na consecução dos objetivos da Contabilidade são os Princípios Fundamentais da Contabilidade, que consistem em orientar a

apresentação de informações estruturadas, de natureza econômica, financeira, física, de produtividade e social para seus usuários (IUDÍCIBUS e MARION, 2002).

A Contabilidade Governamental, também denominada de Contabilidade Pública, não pode ficar de lado quando se objetiva a prestação de contas. A mesma deve estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão do governo e, ainda, pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório, buscando sempre a transparência dos demonstrativos contábeis e financeiros para que todos os cidadãos possam compreender a ação dos governantes.

A Contabilidade Pública, para ter a importância que a sociedade exige, precisa romper com o paradigma da aderência do fato contábil à sua conformidade com a lei, pois a importância da evidenciação está exatamente no registro dos fatos, segundo sua ocorrência econômica ou de custos sobre o patrimônio público. Para isso, é preciso que a contabilidade seja mais que uma simples coletora de dados e fornecedora de informações, pois a administração, à medida que utiliza seus instrumentos, torna-a mais útil e significativa, obrigando os profissionais a renovarem seus métodos de trabalho para que o processo de tomada de decisão seja eficiente e eficaz.

A contabilidade de custos está inserida no contexto amplo da administração, desde o trabalho da coleta de dados até a produção de informações gerenciais para serem usadas no processo de tomada de decisão. Maher (2001, p. 64) explica que

A palavra Custos é um sacrifício de recursos. Consumo de recursos (ativos) na produção de produtos ou serviços. Já a Despesa seria o consumo de recursos (ativos) na obtenção da receita, que é o consumo de recursos (ativos) na aquisição de bens que produzirão benefícios em exercícios seguintes.

Resultado Econômico é a diferença entre a receita econômica, que é a receita não explícita na prestação de serviço, e a soma dos custos à entidade pública que a produziu. É o melhor indicador do nível de eficácia das empresas, podendo ser o resultado positivo (lucro) ou negativo (prejuízo).

Desta maneira, entende-se que a administração pública deva mensurar e evidenciar essa receita não explícita para que o

estado possa ser avaliado não pelo que consome, mas pelo que produz, pois o Estado deve ser governado e avaliado da mesma forma com que se administra e avalia uma empresa privada.

Para tanto é necessário que se conheça, primeiramente, o que vem a ser uma receita. Ou seja, alguém tem que oferecer um valor em troca, comprar o produto ou serviço que a empresa produziu, sem isso não existirá receita para ela. Este valor oferecido será, então, a receita para a empresa.

Segundo Slomski (2005, p. 97) “A receita econômica é reconhecida quando os serviços tenham sido executados e entregues aos cidadãos”. Dessa forma, é possível concluir que confrontando a receita econômica de determinado período com os custos incorridos e depreciações que a produziu, chega-se a uma diferença que pode ser tanto positiva quanto negativa, ou seja, lucro econômico ou prejuízo econômico do período, e utilizá-la como ferramenta de administração pública.

Para a mensuração do resultado em entidades públicas é necessário considerar alguns pressupostos, tais como:

- o cidadão compõe o corpo contribuinte das fontes de recursos para a manutenção da entidade pública;
- a entidade pública tem como missão a prestação de serviços para o desenvolvimento e bem-estar social da coletividade;
- se não existisse o serviço público, em um país capitalista, o cidadão buscaria o menor preço de mercado à vista para a contratação de serviços.

Resumidamente, resultado econômico é a diferença entre o gasto efetuado para manutenção de determinado serviço público e a receita econômica desse serviço. Os gastos efetuados para a manutenção do serviço provêm da população, através do pagamento de seus tributos. A receita econômica é o valor do serviço oferecido se este fosse particular.

2 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

2.1 Custos de manutenção

O estudo de caso foi realizado no hospital público municipal de Iporã, cidade localizada a noroeste do Estado do Paraná. A

cidade tem, aproximadamente, dezesseis mil habitantes. O hospital, por sua vez, possui atendimento 24 (vinte e quatro) horas, com pronto socorro equipado para atendimento de baixa complexidade. O Hospital também possui 48 (quarenta e oito) leitos exclusivos do SUS para internamentos, com internamentos clínicos, obstétricos, pediátricos e cirúrgicos.

O hospital realiza mais de 2.000 atendimentos por mês, sendo estes procedimentos de pronto socorro (suturas, curativos, pequena cirurgias, etc), consultas ambulatoriais e de urgência e emergência. Realiza de 70 a 90 internamentos, incluindo partos e cirurgias.

No final do ano de 2004 o hospital estava com um quadro de funcionários de 49 (quarenta e nove) pessoas, sendo:

- Vinte e três auxiliares de enfermagem;
- Um enfermeiro;
- Oito médicos;
- Um diretor administrativo;
- Um auxiliar administrativo;
- Um auxiliar de farmácia;
- Uma telefonista;
- Quatro recepcionistas;
- Dois Técnicos em Radiodiagnósticos
- Cinco auxiliares de serviços gerais; e
- Dois motoristas.

Tal funcionalismo gera despesas com folha de pagamento mais os encargos sociais.

Durante a visita ao hospital observou-se o uso de materiais e medicamentos no pronto socorro, consultório médico, internamentos, sala de esterilização, centro cirúrgico e na remoção dos pacientes. Identificou-se custos nos veículos de remoção de pacientes (ambulâncias), nos pagamentos de serviços terceirizados na manutenção de equipamentos. Custos também foram identificados na alimentação dos pacientes internados, material de expediente do escritório, material de informática, manutenção dos computadores, material de copa e cozinha, material de limpeza e higiene, uniformes para os internados, cursos para a administração, alimentação dos motoristas quando fora do município no transporte de pacientes, impressos de gráfica,

pagamento de seguros e outros.

Toda essa relação foi considerada como sacrifício pela entidade (hospital) para a obtenção do serviço oferecido ao paciente. Sendo assim, todos estes gastos são para a manutenção e funcionamento do hospital municipal de Iporã, na finalidade da prestação de serviços de saúde.

Nas atividades hospitalares muitos outros materiais são utilizados além daqueles diretamente ligado ao atendimento do paciente como: material de limpeza e produtos de higienização, material elétrico e eletrônico, material de copa e cozinha, material de proteção e segurança e outros materiais de consumo.

A aquisição de materiais para a manutenção dos equipamentos usados nos atendimentos aos pacientes deve ser considerada como gastos necessários à prestação dos serviços. As duas ambulâncias utilizadas na remoção dos pacientes consomem peças, combustíveis e lubrificantes e outros gastos sacrificados nos atendimentos. Equipamentos para atendimentos no transporte dos pacientes são utilizados dentro dos veículos no atendimento que devem ser demonstrados.

Na verificação do relatório obtido da prefeitura foi possível identificar os gastos gerais com a administração e com o escritório, na manutenção dos equipamentos e das ambulâncias, no pagamento de plantões extras a médicos não pertencentes ao quadro de funcionários.

Na avaliação do relatório fornecido pela prefeitura não foi possível identificar as despesas com depreciação. A depreciação é considerada também como custo na produção de determinado bem ou serviço. Significa dizer que com a obsolescência ou desgaste dos bens com o uso, uma parcela do seu valor, calculado de diversas formas, deverá ser atribuída ao custo. No caso do hospital municipal não foi considerado, pois a maioria do que se encontra em funcionamento é de doação ou de transferência do Estado ou da União. Mesmo assim acredita-se que um valor deveria ser atribuído a título de depreciação, porém, dada a falta de informações e de parâmetros, não foi possível mensurar esse valor.

De uma forma geral a maior parte dos gastos para a geração dos serviços hospitalares são as despesas com pessoal, os quais representam 47,79%, sendo 30% relativos a pagamento de

serviços médicos e 17,79% relativos a pagamento dos demais funcionários, conforme revela a Tabela 1. Observou-se, no levantamento dos dados, que há um grande volume de horas extras pagas pelo hospital. Isso pode indicar a necessidade de contratação de pessoal efetivo para suprir a demanda dos serviços.

Tabela 1 – Gastos totais do hospital municipal no ano de 2004

Descrição da categoria econômica da despesa	Ano 2.004	Percentual
1 Pessoal e encargos sociais	602.683,03	47,79%
2 Despesas correntes	658.447,92	52,21%
2.1 Uso direto com os pacientes	225.070,74	17,85%
2.2 Material de uso hospitalar indiretos	23.658,75	1,88%
2.3 Gastos com máquinas e equipamentos diretos	1.470,00	0,12%
2.4 Gastos com veículo e bens móveis	140.773,77	11,16%
2.5 Gastos administrativos	67.401,95	5,34%
2.6 Serviços profissionais terceirizados	200.072,71	15,86%
Total	1.261.130,95	100%

Fonte: elaborada pelos autores

O restante dos gastos realizados no hospital no ano de 2004, 52,21%, é com despesas correntes. Neste grupo o que mais claramente chama a atenção é o gasto de mais de R\$ 200.000,00 com serviços profissionais terceirizados. Este valor representou, para o ano de 2004, quase 16% dos gastos do hospital. Esse montante congrega serviços bastante onerosos, tais como os dos profissionais que trabalham na manutenção dos equipamentos hospitalares, no conserto de máquinas e em serviços médicos de profissionais sem vínculo permanente. Apesar disso, o montante dessa rubrica é bastante elevado e merece atenção especial por parte da administração.

2.2 O resultado econômico

Para apuração da receita econômica do hospital no período de 2004, foram necessários entrevistas com gestores de outros hospitais e a médicos que trabalham nesses hospitais e são

proprietários ou atendem em hospitais particulares do mesmo porte.

Para os procedimentos de pronto socorro, o número de procedimentos foi obtido através de entrevista com a enfermeira responsável pelo hospital. Isto porque o hospital não possui sistema informatizado para recepção e não possui relatórios que demonstram a quantidade destes procedimentos corretamente. O que foi possível apurar foi o total de curativos, inalações e verificação de pressão, pois para estes procedimentos o paciente assina um livro na recepção, sendo possível a contagem destes. Para se chegar aos outros procedimentos identificou-se o número de pessoas que havia passado no pronto socorro no ano de 2004 e em seguida, partindo-se desse total, chegou-se a uma média dos atendimentos que eram realizados no pronto socorro.

Os valores utilizados para o cálculo da receita econômica dos serviços de pronto-socorro e ambulatorial foram obtidos através da multiplicação do Coeficiente Honorário (CH) por 0,27 (zero vírgula vinte e sete). Este procedimento foi adotado por ser esse o método utilizado em instituições privadas dessa natureza, conforme informação repassada pelo proprietário de um hospital particular, através de entrevista. O CH foi obtido através da tabela AMB 92 (Associação Médica Brasileira). Utilizando esses procedimentos se chegou ao valor total da receita econômica para os serviços ambulatoriais e de pronto-socorro.

Na contagem dos procedimentos apurou-se a quantidade de 28.202, os quais geraram uma receita econômica de R\$ 854.988.18. Este valor significa o quanto a população deixou de gastar no ano de 2004 tendo à disposição o hospital municipal na cidade.

A quantidade dos internamentos foi extraída dos sistemas de faturamento das contas hospitalares oferecido pelo SUS, SISAIO1. Para os internamentos decidiu-se apurar valores totais, como se fosse um único valor dentro de um conjunto de procedimentos. Esse valor foi obtido com entrevistas aos próprios profissionais que trabalhavam na entidade objeto de pesquisa. Profissionais estes que trabalhavam também em entidades particulares.

Para os internamentos, o valor pago em entidades privadas

ESTRUTURA DE CUSTOS DE UM HOSPITAL PÚBLICO E SEU RESULTADO ECONÔMICO

seria de R\$ 2.200,00 para os Cirúrgicos, R\$ 1.200,00 para os Obstétricos e R\$ 800,00 para os Clínicos e Pediátricos. O hospital, no ano de 2004, realizou um total de 835 internamentos totalizando uma receita econômica de R\$ 902.000,00.

Tabela 2 – Demonstração do resultado econômico

Item	Valor	Percentual
Receita econômica	1.756.988,18	100,00%
Receita econômica dos serviços ambulatoriais e de pronto-socorro	854.988,18	48,66%
Receita econômica dos internamentos pediátricos	60.000,00	3,41%
Receita econômica dos internamentos clínicos	424.000,00	24,13%
Receita econômica dos internamentos cirúrgicos	312.400,00	17,78%
Receita econômica dos internamentos obstétricos	105.600,00	6,01%
(-) Gastos totais na geração dos serviços prestados	(1.261.130,95)	-71,78%
Pessoal e encargos sociais	(602.683,03)	-34,30%
Despesas correntes	(658.447,92)	-37,48%
Uso direto com os pacientes	(225.070,74)	-12,81%
Material de uso hospitalar indiretos	(23.658,75)	-1,35%
Gastos com máquinas e equipamentos diretos	(1.470,00)	-0,08%
Gastos com veículo e bens móveis	(140.773,77)	-8,01%
Gastos administrativos	(67.401,95)	-3,84%
Serviços profissionais terceirizados	(200.072,71)	-11,39%
(=) Resultado econômico	495.857,23	28,22%

Fonte: elaborada pelos autores

Com a apuração da quantidade de procedimentos ambulatoriais, de pronto-socorro e de internamentos feitos no hospital para o ano em análise, chega-se a um total de R\$ 1.756.988,18 de Receita Econômica. Ou seja, se as pessoas atendidas no hospital municipal de Iporã necessitassem buscar esse mesmos serviços em hospitais particulares, teriam desembolsado esse montante para obter o serviço que é prestado gratuitamente pelo órgão público.

Após o conhecimento dos gastos incorridos no ano de 2004, da receita econômica dos serviços de pronto socorro e ambulatorial e da receita econômica dos internamentos, foi possível confrontar esses dados e apurar o Resultado Econômico. A Tabela 2

demonstra o total de gastos e receitas, cuja confrontação resultou no Resultado Econômico do hospital no período analisado.

A Tabela 2 demonstra um Resultado Econômico de R\$ 495.857,23. Isto significa que com os R\$ 1.261.130,95 que a população investiu no Estado através do pagamento de seus tributos, o hospital público retornou, em serviços, o valor de R\$ 1.756.988,18, levando a população a economizar com o investimento.

Percebe-se claramente que a maior receita econômica gerada é oriunda dos serviços de pronto socorro e ambulatoriais, representando 48,66% do total. Em seguida aparecem as receitas oriundas dos internamentos clínicos, representando 24,13%. Isto também demonstra a indispensável utilidade destes serviços para a população de Iporã e para a população em geral.

CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho, exposto na parte introdutória, era gerar informações sobre o custo de manutenção de uma entidade pública de serviço hospitalar e mensurar seu resultado econômico.

Em relação ao custo de manutenção, constatou-se que o Hospital Municipal Cyro Silveira consumiu, no ano de 2004, R\$ 1.261.130,95. Ou seja, para obter os atendimentos oferecidos pelo hospital, a população “investiu” essa quantidade de recursos. Considerou-se que este valor também seria o custo anual para manutenção de um hospital equiparado à entidade objeto de pesquisa, se esse não fosse público.

Em relação à mensuração do resultado econômico, apurou-se que a entidade gerou receita econômica no valor de R\$ 1.756.988,18, apresentando então um resultado econômico de R\$ 495.857,23. Isto significa que o investimento da população foi menor que o retorno obtido, caracterizando o hospital público de Iporã como viável economicamente nesse ano de 2004. Caso não existisse o hospital municipal na cidade, a população teria desembolsado mais de um milhão e setecentos mil reais no ano de 2004 ao procurar atendimento que o Hospital Municipal Cyro Silveira pode oferecer. Sendo assim, se a população deixou de gastar esse valor, a diferença de quase quinhentos mil reais é

considerado lucro econômico.

Diante da situação exposta, como sugestão, a contabilidade pública deveria assim evidenciar ao final de cada período, o seu resultado. Desta forma, estaria demonstrando a seus “sócios” (população que se beneficia do serviço e contribui através dos tributos) o real benefício obtido com o investimento.

Em uma análise comparativa do potencial informativo para a tomada de decisão, verificou-se que a apresentação do Resultado Econômico representa um incremento significativo no processo de evidenciação contábil. Com ele é possível efetuar uma análise da eficiência na utilização de recursos públicos, diferentemente da tradicional apresentação do volume de gastos em determinada atividade pelo poder público. Conclui-se que os resultados obtidos pelo hospital revelam a eficiência na utilização dos recursos públicos na atividade hospitalar do município.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JUNQUEIRA, Luciano A Prateur. Gerência dos serviços de saúde. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 3, p. 234-246, jul/set, 1990.

LEONE, George S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1987.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria Nacional de Programas Especiais. Divisão de Planejamento. **Manual de apuração de custos hospitalares**. Brasília: Centro de Documentação, 1985.

MOTTA, Paulo Roberto. **Alguns desafios administrativos na gestão pública de saúde**. São Paulo: ENSP/FIOCRUZ/FUNDAP, 1990.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistemas de informações contábil. São Paulo: Atlas, 1994.

PORTER, M. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

SILVA, Lino Martins da, **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas**: uma proposta. Chapecó: Argos, 2001.

SPOHN, Diana R. Gubert; BRANDT, Rosane Manzke; PELANDA, Thyago Rodrigo. **Análise e avaliação econômica dos cursos de graduação da Unioeste campus de Marechal Cândido Rondon sob enfoque da contabilidade pública gerencial**. 2004. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Marechal Cândido Rondon, 2004.

TEIXEIRA, Hélio Janny *et al.* **Remodelando a gestão pública**. São Paulo: Edgard Blücher, 1994.