

GESTÃO DE CUSTOS APLICADA AO SETOR DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FISIOTERAPÊUTICOS: UM ESTUDO DE CASO

Fernanda dos Santos (UFSC)

admfernandadossantos@gmail.com

Fabiano Maury Raupp (UDESC)

fabianoraupp@hotmail.com



O artigo apresenta os resultados de um estudo que teve por objetivo propor a utilização do custeio baseado em atividades na gestão de uma empresa que presta serviços fisioterapêuticos em hospitais. A pesquisa é do tipo descritiva, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas semiestruturadas, observação direta e análise documental. No desenvolvimento da proposta foram utilizadas planilhas eletrônicas. A proposta fundamentada no custeio baseado em atividades buscou proporcionar informações que sejam úteis e contribuam de forma significativa para o gerenciamento dos custos e decisões estratégicas na organização analisada. A proposta empreendida difere em muito da forma atualmente utilizada na empresa, que consistia basicamente de relatórios fornecidos mensalmente pela contabilidade terceirizada e que não atendiam às necessidades informacionais. Observou-se que o serviço de UTI foi o que consumiu mais recursos das atividades, porém, o atendimento em Ala apresenta um custo por hora maior. Infere-se que a proposta mostrou-se de fácil implantação e alimentação por não existir um fluxo muito expressivo de informações. Neste sentido, o estudo contribui para demonstrar que é possível aplicar o custeio baseado em atividades em empresas prestadoras de serviços de fisioterapia e que tal aplicação pode trazer resultados importantes no tocante ao controle e ao processo decisório.

Palavras-chave: Gestão de Custos, Custeio Baseado em Atividades, Serviços Fisioterapêuticos.

1. Introdução

Segundo Norremberg e Vincent (2000), nas últimas décadas deixou-se de pensar a recuperação de doentes em UTI apenas como processo de médicos, e passou-se a compreender a necessidade de tecnologias avançadas e de equipes multidisciplinares que permitissem que o processo de reabilitação fosse mais rápido para os pacientes. Neste sentido, a fisioterapia surge no Brasil como profissão de nível superior ganhando autonomia profissional em 1969, sendo até então de nível técnico e com o objetivo maior de executar práticas descritas pelos médicos (BISPO JÚNIOR, 2010).

Embora a fisioterapia tenha ampliado sua área de atuação com técnicas de pilates, RPG, fisioterapia desportiva e respiratória, a maioria dos casos está associada a reabilitação e são atendidos em hospitais e/ou clínicas de reabilitação. Estudos sobre rotinas em UTI apontam que cada vez mais a equipe multidisciplinar atuando ali tem um papel fundamental para a recuperação dos pacientes (NORREMBERG e VINCENT, 2000; NOZAWA et al., 2008; BISPO JÚNIOR, 2010).

Como qualquer organização, fisioterapeutas que registram uma empresa para trabalhar como terceirizados em hospitais incorrem em gastos necessários para que possam executar suas atividades. As receitas dessas organizações provem, muitas vezes, de repasses feitos pelas operadoras de planos de saúde, com um valor tabelado e pré-estabelecido, que são pagos por atendimento realizado. O fato de os valores recebidos por atendimento prestado ser pré-estabelecido, reforça a necessidade da empresa prestadora de serviço de fisioterapia ter conhecimento dos seus gastos.

Além dos materiais necessários nos atendimentos, as empresas prestadoras de fisioterapia dentro dos hospitais precisam de equipes de profissionais para suprir a demanda de atendimentos e plantões, bem como de uma estrutura física para o controle administrativo. Diante deste contexto, o artigo apresenta os resultados de um estudo que teve por objetivo propor a utilização do custeio baseado em atividades na gestão de uma empresa que presta serviços de fisioterapia em hospitais. Para tanto, está estruturado em cinco seções, iniciando por esta introdução. A próxima seção contempla a revisão bibliográfica. Na sequência são

abordados os procedimentos metodológicos. A quarta seção descreve os resultados obtidos. Por fim, são apresentadas as conclusões e as referências utilizadas.

2. Revisão bibliográfica

2.1 Serviços

Kotler (1998, p.12) define serviço como “qualquer ato ou desempenho que uma parte possa oferecer à outra e que seja essencialmente intangível e não resulte na propriedade de nada. Sua produção pode ou não estar vinculada a um produto físico”. Para Lovelock e Wright (2005, p. 5), serviços “são atividades econômicas que criam valor e fornecem benefícios para clientes em tempos e lugares específicos, com decorrência da realização de uma mudança desejada no – em nome do – destinatário do serviço”.

O Quadro 1 apresenta definições para o termo “serviços”, possibilitando a percepção de que a definição de serviços é amplamente discutida e entendida pelos autores como uma interação/transação que ocorre entre duas partes: prestador de serviço e o cliente.

Quadro 1 – Definições de Serviço

Autor	Ano	Definição
Marketing Association	1960	Serviços: atividades, benefícios ou satisfações que são colocadas à venda ou proporcionados em conexão com a venda de bens.
Judd	1964	Serviço colocado no mercado: Uma transação no mercado, realizada por uma empresa ou por um empreendedor, onde o objeto da transação é outro que não a transferência de propriedade (ou título, se algum) de uma mercadoria tangível.
Bessom	1973	Para o consumidor, serviço é qualquer atividade colocada à venda que proporcione benefícios e satisfação valiosa: atividade que o cliente não possa ou prefira não realizar por si próprio.
Gumesson	1987	Serviço é algo que pode ser comprado e vendido, mas que você não consegue deixar cair sobre o seu pé.
Ramaswami	1996	Serviço por ser entendido como “as transações de negócios que acontecem entre um provedor (prestador de serviço) e um receptor (cliente) a fim de produzir um resultado que satisfaça o cliente.
Vargo e Lusch	2004	Serviço é a aplicação de competências especializadas (habilidades e conhecimento), por meio de ações, processos e atuações para benefício de uma outra entidade ou de si próprio (auto-serviço).

Fonte: Adaptado de Maldonato et al. (2009)

De acordo com Santos e Varvakis (2014, p.4), os serviços apresentam características de intangibilidade, simultaneidade e participação do cliente que os tornam diferentes de bens manufaturados. “Quase todas as empresas, em maior ou menor grau, produzem ou fornecem um composto de bens e serviços, resultando num “pacote” oferecido ao cliente”. A intangibilidade do serviço esta associada ao fato de o serviço não poder ser provado, sentido e visto antes de ser comprado. A simultaneidade refere-se ao fato de que o serviço não pode ser estocado, sendo produzido ao mesmo tempo em que é consumido. Já a participação do cliente, que em suma é quem determina o início do serviço, pode ser de forma ativa, atuando como co-produtor do serviço prestado.

Nas empresas prestadoras de serviço, existe a utilização de materiais que são consumidos durante o processo, porém não são entregues ao cliente como parte do “pacote”, o caso de empresas que oferecem, por exemplo, serviços na área da saúde, consultas médicas e atendimentos de fisioterapia.

As operações de alto grau de contato, devido à presença do cliente, têm um ambiente mais carregado de incerteza e variabilidade, resultando em menor produtividade e controle mais difícil. Em oposição, as operações de baixo contato, isoladas do cliente, assemelham-se as operações de manufatura, apresentando ambiente mais previsível, maior padronização, possibilitando maior controle e maior produtividade. A parcela do sistema de operações que realiza operações de alto contato com o cliente é normalmente chamada de *front Office* ou linha de frente, enquanto que aquela que realiza operações de baixo contato denomina-se *back room* ou retaguarda (GIANESI e CORRÊA, 1994, p.42).

Para tanto, é de extrema importância que o *back room* da prestação de serviços tenha um bom planejamento e seus processos bem desenhados e em funcionamento, garantindo que o serviço do *front Office* tenha a qualidade esperada e que assim seja percebida pelo cliente.

2.2 Gestão de custos

O aumento da concorrência nos vários setores e a distância entre o administrador e os ativos da sua empresa tem exigido um acompanhamento de forma mais gerencial, compreendendo que muito mais do que o recolhimento de impostos, a gestão dos custos pode contribuir de forma significativa em tomadas de decisões. Além disso, conforme destaca Tiburski (2000, p.30), “o avanço tecnológico promove mudanças rápidas e a informação é cada vez mais

necessária para a tomada de decisões e para promover a integração entre os departamentos da empresa”.

Para Tiburski (2000), a gestão estratégica de custos representa um avanço da contabilidade gerencial e tem por finalidade instrumentalizar os gestores da organização, através de informações adequadas, a desenvolverem estratégias capazes de sustentar a empresa em cenários atuais e futuros de grande competição internacional e doméstica”. A Contabilidade de Custos passa, portanto, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante instrumento de controle e decisão gerenciais (MARTINS, 2003).

Esta nova forma de enxergar a Contabilidade de Custos, contribuindo na gestão da empresa, permitiu seu aproveitamento em empresas de outros setores, como é o caso dos serviços, em que os gestores conseguem verificar e avaliar os custos de um projeto antes que o mesmo esteja acabado. Conforme Lobrigatti (2004), no setor de prestação de serviços os empresários apresentam dificuldades para gerir os custos de suas organizações por desconhecer o procedimento de controle de custos e considerar difícil o acompanhamento do fluxo dos custos.

Considerando que uma das características do serviço é não ser estocável, a importância de controlar os custos pode passar despercebida pelos gestores, porém quando os números de ordem de produção, margem de segurança e ponto de equilíbrio precisam ser verificados, a gestão de custos passa a ser um importante instrumento. Para Abbas (2001), a Contabilidade de Custos, dentre outras análises, permite que as empresas consigam identificar o comportamento de seus custos e a evolução entre aquilo que era previsto e os custos e despesas reais.

2.3 Custeio baseado em atividades

Beuren e Roedel (2002, p.8) afirmam que o Custeio Baseado em Atividades “tem sido utilizado com sucesso em muitas empresas industriais e de serviços, por tratar como base de custeio as atividades desempenhadas dentro das empresas, facilitando consideravelmente a análise do negócio por processos e eliminando a arbitrariedade dos critérios de rateio”.

Kaplan e Cooper (2003) trazem que utilizar o método de custeio ABC nas organizações de serviço permite o aperfeiçoamento de suas atividades.

Martins (2003, p.208) entende que o Custeio Baseado em Atividades (ABC) tem a intenção de reduzir as distorções causadas pelos rateios, que são utilizados em outros métodos de custeio. “O ABC é, na realidade, uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos”.

Para Horngren, Datar e Foster (2004, p.131), “o sistema ABC calcula os custos das atividades e atribui custos para os objetos de custo, como os produtos ou serviços, com base nas atividades necessárias para produzir cada produto ou serviço”. Martins e Rocha (2010, p. 141), por sua vez, destacam que:

[...] no seu objetivo maior de propiciar elementos informativos para a gestão dos custos, o ABC cuida do mapeamento dos processos e atividades, da identificação dos fatores que determinam ou influenciam o custo das atividades e da identificação das rotas de custos, rastreando-os aos produtos, clientes, canais de distribuição etc.

Padoveze (2006, p.204) define o ABC como “método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação de cada atividade na organização, que age como um direcionador de custos”.

Sobre a definição de atividades, Brimson (1996, p.62) aduz que “atividade é uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para gerar determinado produto ou serviço. Descreve o que uma empresa faz: a forma como o tempo é gasto e os resultados do processo”.

Dentre as vantagens da utilização do ABC pelas empresas, Padoveze (2006) afirma que o fato de apurar os custos precisamente contribui de forma significativa para o controle dos custos das atividades identificadas. Quanto às desvantagens, Martins (2003) destaca o alto valor para implantação, a grande quantidade de controles internos necessários e a necessidade de revisão constante.

3. Procedimentos metodológicos

Este estudo caracteriza-se como um estudo de caso com abordagem qualitativa. Apresenta-se

também como um estudo descritivo, pois, de acordo com Cervo e Bervian (1996, p.49), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas semiestruturadas, em setembro de 2014, com a sócia responsável pela gestão financeira da empresa e a auxiliar administrativo responsável por atividades diárias, observação direta e análise documental. Na análise documental foram avaliadas as demonstrações financeiras e relatórios enviados pela contabilidade terceirizada.

No desenvolvimento da proposta foram utilizadas planilhas eletrônicas. Na elaboração das planilhas de controle, o primeiro passo foi identificar os recursos (custos indiretos), as atividades e os direcionadores. Na sequência, os custos diretos de cada atividade foram identificados e distribuídos. Seguiu-se, posteriormente, para a identificação dos serviços e os direcionadores necessários para alocar os custos das atividades aos serviços. Por fim, foram identificados os custos diretos dos serviços e obtido o valor do custo/hora de cada serviço.

4. Análise de resultados

4.1 Apresentação e diagnóstico da empresa

A empresa, objeto deste estudo, é uma prestadora de serviços de fisioterapia que atua a mais de quinze anos na Região da Grande Florianópolis – Santa Catarina, sendo pioneira na prestação de trabalhos de equipe no ambiente hospitalar e tendo como foco a recuperação funcional e o bem estar do cliente.

Atualmente atende unidades de tratamento intensivo e semi-intensivo, unidades coronarianas, emergências, centros cirúrgicos, apartamentos e enfermarias em hospitais adulto e neonatal. Além dos hospitais, a empresa conta com estrutura móvel para atendimento individualizado em domicílios e em casas de repouso. A equipe é composta por 20 fisioterapeutas, entre sócios e autônomos, e 2 profissionais contratados que auxiliam nos trabalhos administrativos. Os gestores trabalham em busca da melhoria contínua, conhecem as dificuldades do setor e as

dificuldades de gestão que estão presentes em sua empresa.

A gestão da empresa é realizada por fisioterapeutas, tendo a seguinte estrutura: gestão financeira, marketing e núcleo de pesquisas. Não há uma gestão de custos estruturada. A quantidade de atendimentos realizados é controlada e retém a maior atenção, a fim de saber o valor a ser pago para cada funcionário e o valor a ser recebido. A organização possui um núcleo de educação continuada que tem como objetivo promover palestras e minicursos de atualização para os fisioterapeutas que fazem parte da equipe, bem como levar os profissionais da equipe para realizar palestras que podem contribuir para o esclarecimento e a educação dos funcionários de empresas, em relação a temas de interesse, que sejam da área de conhecimento do fisioterapeuta.

Não há controle de gastos com os eventos e mensuração do retorno para a empresa. Outro ponto de destaque durante a análise de documentos, entrevistas foi perceber que o pagamento para a equipe é realizado de três maneiras diferentes: por dia, por hora e por procedimentos. Há também valores pagos por atividades complementares desenvolvidas, o que torna o controle mais difícil. Espera-se que com o conhecimento dos custos por hora seja possível, gradativamente, alterar as formas de pagamento e fazer os ajustes necessários para que exista uma padronização na organização.

4.2 Estruturação da proposta

O custeio baseado em atividades foi o escolhido para estruturar a proposta de controle de custos na organização objeto de estudo por permitir que os gestores identifiquem o quanto cada atividade está consumindo dos recursos da empresa e comparar estes valores com os resultados proporcionados com o seu desenvolvimento.

4.2.1 Identificando os indiretos

Utilizando uma planilha de gastos e receitas, fornecida pelo contador, foi possível identificar os custos indiretos da empresa conforme discriminados na Tabela 1:

Tabela 1 – Custos Indiretos

Aluguel	R\$ 958,00
Telefone	R\$ 71,20
Materiais	R\$ 251,00
Honorário Contábil	R\$ 1.192,83
Honorário Advocático	R\$ 103,67
Serviços de Informática	R\$ 15,00
Serviços de propaganda e publicidade	R\$ 417,50
Depreciação	R\$ 52,70
Salários + encargos e benefícios	R\$ 5.668,22
Total	R\$ 8.730,12
Direcionador – Horas	200 h/mês
Recursos por hora	R\$ 43,65

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

O gasto com pessoal identificado na Tabela 1, relativo aos dois funcionários contratados em regime de CLT, é composto por vencimentos básicos, benefícios e encargos sociais. O material de consumo é composto por gastos com material de expediente. Gastos com energia elétrica e a água estão inclusos no valor pago de aluguel.

O direcionador escolhido para o rastreamento é quantidade de horas utilizada na prestação do serviço. Levou-se em consideração o fato de a empresa trabalhar 40 horas semanais, contemplando um total de 200 horas mensais de trabalho.

4.2.2 Identificando as atividades e direcionadores

Foram definidas as seguintes atividades: Administrar (ADMG) – engloba os processos necessários para o suporte geral da organização; Agendar (ADMAG) – considera o processo de agendamentos para os atendimentos realizados pelos fisioterapeutas; e Realizar Estudo Continuo (EC) – contempla a atualização dos profissionais, pesquisas e a promoção de palestras informativas pelos profissionais da empresa.

Determinou-se também o direcionador de custos para o rastreamento dos recursos para as atividades: Hora/mês de atividade. O resultado é apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 – Rastreamento dos recursos às atividades

Atividades	Horas/mês	Total de Recursos
------------	-----------	-------------------

ADMG	80	R\$ 3.492,05
ADMAG	100	R\$ 4.365,06
EC	20	R\$ 873,01

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A quantidade de horas/mês de cada atividade foi definida na entrevista realizada com a sócia responsável pela administração da empresa e com um dos funcionários contratados para dar suporte à organização em termos administrativos. Levou-se em consideração o tempo de dedicação dos funcionários contratados para cada atividade.

Verifica-se que a atividade ADMAG é a que consome mais recursos por estar relacionada diretamente ao gerenciamento das atividades que geram a receita da empresa.

4.2.3 Adicionando custos diretos às atividades

Na sequência foi agregado às atividades os respectivos custos diretos, que contempla a remuneração dos sócios pelas atividades administrativas que realizam. Um deles é o gestor financeiro e de marketing (ADMG) e o outro atua na gestão dos estudos continuados (EC), conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Alocação dos custos diretos

ADMG		ADMAG		EC	
Custos indiretos	R\$ 3.492,05	Custos indiretos	R\$ 4.365,06	Custos Indiretos	R\$ 873,01
Custos diretos	R\$ 2.110,09	Custos diretos	R\$ 0,00	Custos diretos	R\$ 1.055,04
Total	R\$ 5.602,14	Total	R\$ 4.365,06	Total	R\$ 1.928,06

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A atividade ADMAG não tem custos diretos por ter como responsável um dos funcionários contratados como auxiliar administrativo. No entanto, a empresa paga um valor adicional para uma sócia a fim de gerenciar o fluxo financeiro da empresa e as operações de marketing, e um valor adicional para outra sócia que é responsável por gerenciar as operações da atividade EC.

Os valores da Tabela 3 foram definidos em conjunto com os sócios e são pagos mensalmente, independente de realizarem atendimentos ou não, caracterizando custos diretos das atividades

já citadas.

4.2.4 Identificando serviços e direcionadores

A estruturação seguiu com a definição dos serviços oferecidos pela empresa e dos direcionadores utilizados para rastrear as atividades. Foram definidos dois serviços oferecidos pela empresa: Atendimento na UTI e Atendimento na Ala. Como direcionador de custos foi utilizado a média do número de atendimentos mensais apresentados na Tabela 4.

Tabela 4 – Direcionadores de custos

Direcionadores	Número de atendimentos
Atendimento/mês na UTI	6.032
Atendimento/mês na Ala	1.627
Total	7.659

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A partir dados fornecidos pelo sistema que a empresa utiliza para registrar os atendimentos realizados foi possível chegar a um número médio de atendimentos mensais. Utilizando os valores totais apresentados na Tabela 3 e o direcionadores dispostos na Tabela 4 chegou-se aos resultados apresentados na Tabela 5, que demonstra o rastreamento das atividades para os serviços identificados.

Tabela 5 – Rastreamento das atividades

Atendimentos	ADMG	ADMAG	EC	Total
Atendimento UTI	R\$ 4.412,08	R\$ 3.437,79	R\$ 1.518,48	R\$ 9.368,35
Atendimento Ala	R\$ 1.190,06	R\$ 927,27	R\$ 409,58	R\$ 2.526,91

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Pode-se observar que a atividade que consome parcela representativa dos recursos é a atividade ADMG, e que o serviço de atendimento em UTI é o que consome a maior parte das atividades, fato que se justifica por ser este o atendimento principal em termos de serviços prestados pela empresa.

4.2.5 Adicionando custos diretos aos serviços

Para conhecer o custo total de cada serviço é necessário adicionar um segundo grupo de custos diretos, representado pelos valores pagos aos fisioterapeutas em razão dos serviços prestados, conforme Tabela 6.

Tabela 6 – Inclusão dos custos diretos aos serviços

Serviços	Atividades	Custos diretos	Total
Atendimento UTI	R\$ 9.368,35	R\$ 7.128,00	R\$ 16.496,35
Atendimento Ala	R\$ 2.526,91	R\$ 12.083,33	R\$ 14.610,24

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Os fisioterapeutas recebem por atendimento realizado, sendo este o valor que compõe os custos diretos dos serviços identificados. A partir dos dados da Tabela 6, foi possível identificar o custo hora de cada serviço demonstrado na Tabela 7.

Tabela 7 – Custo de cada serviço por hora

Serviço	Custo mensal total	Horas trabalhadas/mês	Custo hora
Atendimento UTI (mês)	R\$ 16.496,35	6.032	R\$ 2,73
Atendimento Ala (mês)	R\$ 14.610,24	813,5	R\$ 17,96

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Sabendo-se que cada atendimento na UTI tem a duração média de 1 hora e que cada atendimento na Ala tem a duração média de 30 minutos, o cálculo realizado foi a divisão do custo total mensal pelo total de horas de trabalho/mês em cada serviço. A hora/mês de cada serviço foi calculada utilizando o total mensal de atendimentos apresentado na Tabela 4.

Ressalta-se que, embora ao longo do rastreamento a UTI tenha consumido mais recursos das atividades e tenha apresentado um custo maior, o atendimento em Ala apresenta um custo por hora maior.

5. Considerações finais

Compreender que o setor de serviços esta em crescimento e que com ele surge a necessidade de melhorias e controles que até então não tinham a devida importância é um importante

passo para os gestores. Da mesma forma, deve-se perceber que a concorrência que antes afetava apenas as grandes organizações, agora está mais próxima das médias, pequenas e micro organizações. O setor de serviços, especialmente, tem buscado aperfeiçoar a forma de gerenciamento das organizações com o intuito de atender o mercado cada vez mais exigente.

Conhecer os custos e poder geri-los pode contribuir para que o gestor mantenha e eleve a qualidade dos bens e serviços que oferecem, sem prejudicar a saúde financeira de sua organização. No caso específico da organização objeto de estudo, o custeio baseado em atividades pode atender algumas de suas necessidades e permitir uma nova forma de ver e mensurar as atividades desenvolvidas.

A proposta fundamentada no custeio baseado em atividades apresentada neste estudo buscou proporcionar informações que sejam úteis e contribuam de forma significativa para o gerenciamento dos custos e decisões estratégicas na organização analisada. A proposta empreendida difere em muito da forma atualmente utilizada na empresa, que consistia basicamente de relatórios fornecidos mensalmente pela contabilidade terceirizada e que não atendiam às necessidades informacionais.

Observou-se que o serviço de UTI foi o que consumiu mais recursos das atividades, porém, o atendimento em Ala apresenta um custo por hora maior. Infere-se que a proposta mostrou-se de fácil implantação e alimentação por não existir um fluxo muito expressivo de informações. Neste sentido, o estudo contribui para demonstrar que é possível aplicar o custeio baseado em atividades em empresas prestadoras de serviços de fisioterapia e que tal aplicação pode trazer resultados importantes no tocante ao controle e ao processo decisório.

Referências

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 171 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Engenharia de Produção, Programa de Pós-graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

BEUREN, I. M.; ROEDEL, A. O uso do custeio baseado em atividades – abc (activity based costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 30, p.7-18, set/dez 2002.

BISPO JÚNIOR, J. P. Fisioterapia e saúde coletiva: desafios e novas responsabilidades profissionais. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 15, p.1627-1636, jun. 2010

- BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Makron Books, 1996.
- GIANESI, I. G. N.; CORRÊA, H. L. **Administração estratégica de serviços**: operações para a satisfação do cliente. São Paulo: Atlas, 1994.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. Coste y efecto: cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. **Gestión**, Barcelona, 2003.
- KOTLER, P. **Administração de marketing**: análise, planejamento, implementação e controle. São Paulo: Atlas, 1998.
- LOBRIGATTI, L. A. F. **Custos na prestação de serviços**. São Paulo: Saiba Mais – Sebrae, 2004.
- LOVELOCK, C.; WRIGHT, L. **Serviços**: marketing e gestão. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MALDONATO, M. U. et al. Um estudo sobre a evolução e as tendências da gestão de serviços. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 29., 2009, Salvador. **Anais...** Salvador: 2009. p. 1 - 14.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.
- NORREMBERG, M.; VINCENT, J. L. A profile of european intensive care unit physiotherapists. **Intensive Care Med.** New York, p. 988-994. 2000.
- NOZAWA, E. et al. Perfil de fisioterapeutas brasileiros que atuam em unidades de terapia intensiva. **Fisioterapia e Pesquisa**, São Paulo, v. 15, p.177-182, abr./jun. 2008.
- PADOVEZE, C. L. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.
- SANTOS, L. C.; VARVAKIS, G. **Gestão da qualidade em serviços**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2014.
- TIBURSKI, E. **Uma proposta de sistema de custeio baseado em atividades que dê suporte à gestão estratégica de custos**: um estudo de caso da Bakof – Indústria e Comércio de Fiberglass Ltda. 2000. 143 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, Programa de Pós-graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.