



41

## **Percepção sobre custos ocultos comportamentais no setor público: uma abordagem a partir do capital intelectual**

Aluno Mestrado/MSc. Student Maria do Socorro da Conceição Moura Pessoa [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Antônio André Cunha Callado [ORCID iD](#)

UFRPE, Recife, Pernambuco, Brazil

**Aluno Mestrado/MSc. Student Maria do Socorro da Conceição Moura Pessoa**

[0000-0002-6142-155X](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Programa de Pós-Graduação em Controladoria

**Doutor/Ph.D. Antônio André Cunha Callado**

[0000-0002-5393-6094](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Programa de Pós-Graduação em Controladoria

### **Resumo/Abstract**

O objetivo deste artigo foi analisar a significância das relações entre características dos servidores e aspectos de custos ocultos comportamentais, decorrentes da má gestão do capital intelectual no setor público. Para atingir o objetivo proposto, foi operacionalizada uma pesquisa exploratória e descritiva com abordagem quantitativa no âmbito de uma Autarquia municipal. Foram coletados dados referentes às características dos servidores e elementos de custos ocultos associados ao capital humano, organização interna, relações externas, qualidade e transparência. Os dados foram coletados através de formulário eletrônico GoogleDocs, estruturado a partir do elenco das variáveis consideradas em escalas ordinais, enviado por e-mail a todos servidores lotados na Autarquia investigada. Foram obtidos 20 questionários respondidos. A técnica estatística usada foi o Coeficiente de Postos de Spearman. Os resultados obtidos evidenciam a presença de relações estatisticamente significativas entre características dos servidores e alguns dos elementos de custos ocultos associados ao capital intelectual.

### **Modalidade/Type**

Artigo Científico / Scientific Paper

### **Área Temática/Research Area**

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

## PERCEPÇÃO SOBRE CUSTOS OCULTOS COMPORTAMENTAIS NO SETOR PÚBLICO: UMA ABORDAGEM A PARTIR DO CAPITAL INTELECTUAL

### RESUMO

O objetivo deste artigo foi analisar a significância das relações entre características dos servidores e aspectos de custos ocultos comportamentais, decorrentes da má gestão do capital intelectual no setor público. Para atingir o objetivo proposto, foi operacionalizada uma pesquisa exploratória e descritiva com abordagem quantitativa no âmbito de uma Autarquia municipal. Foram coletados dados referentes às características dos servidores e elementos de custos ocultos associados ao capital humano, organização interna, relações externas, qualidade e transparência. Os dados foram coletados através de formulário eletrônico GoogleDocs, estruturado a partir do elenco das variáveis consideradas em escalas ordinais, enviado por e-mail a todos servidores lotados na Autarquia investigada. Foram obtidos 20 questionários respondidos. A técnica estatística usada foi o Coeficiente de Postos de Spearman. Os resultados obtidos evidenciam a presença de relações estatisticamente significativas entre características dos servidores e alguns dos elementos de custos ocultos associados ao capital intelectual.

**Palavras-chave:** Capital Intelectual; Custos Ocultos; Setor Público.

### 1 INTRODUÇÃO

De acordo com Capuano (2008), a nova gestão pública é caracterizada por um conjunto de estratégias e táticas que busca melhorar a capacidade das entidades e dos órgãos de governo que tem como objetivo gerar resultados mediante a reformulação do governo. Esse modelo de gestão apresenta características dentre as quais se destacam: orientação das organizações públicas e do pessoal ao desempenho; orientação à melhoria contínua da qualidade; *empowerment* dos servidores públicos operacionais; flexibilidade no recrutamento, seleção e dispensa de pessoal e rigorosos mecanismos de controle de custos (apud Homburg, 2004, p. 549).

A importância das informações sobre os custos do setor público não se resume à contribuição que elas podem dar para a eficiência, eficácia e efetividade do gasto, mas, principalmente, pela necessidade latente de ser promovida uma reforma no modelo de gestão, necessária para que o poder público possa responder adequadamente aos desafios contemporâneos que se apresentam à sociedade brasileira (Rezende; Cunha; Cardoso, 2010).

Os custos ocultos, segundo Dutra e Bornia (2009), são aqueles que apresentam dificuldade em sua identificação e mensuração através dos sistemas de custos tradicionais das empresas, vistos que não são suscetíveis à quantificação no momento de sua ocorrência. Esses custos são provocados por processos burocráticos e ineficientes.

Para Silva (2018), os custos ocultos se originam de uma complexa relação entre dois grupos de variáveis, havendo uma relação entre as estruturas da organização e os comportamentos humanos, aqueles formados a partir do ortofuncionamento, ou seja, do funcionamento adequado e dos disfuncionamentos, que é o funcionamento inadequado (apud Savall e Zardet 1991). Portanto, caso existam atrofias nos comportamentos e/ou nas estruturas, conseqüentemente, haverá ocorrência de custos ocultos. Dessa forma, faz-se necessário, análise destas duas variáveis na busca de soluções para as disfunções (Souza, 2015).

Na perspectiva de Lima (1991), custos ocultos podem ser tão prejudiciais quanto os tradicionais, uma vez que seu impacto atinge a produtividade, a qualidade e a imagem da instituição de maneira que poderá ser irreversível e de difícil mensuração ou previsão.

Assim, o estudo dos custos ocultos pode apresentar contribuição, visto a sua capacidade de identificar a existência de disfunções que impedem o crescimento e qualidade dos serviços prestados à sociedade. De maneira complementar, Silva & Severiano Filho (2011) comenta que o estudo dos custos ocultos é de grande valia tanto para o setor privado, quanto para o setor público. Para isso, é necessário que a instituição que faça a gestão estratégica procure identificar, ordenar e avaliar os custos ocultos de forma conjunta e individual, observando, frequentemente, a necessidade efetiva de gerenciá-los.

Uma forma de gerenciá-los é observar o ambiente administrativo nos aspectos da comunicação, informação, inovação e organização, visto que são elementos essenciais para uma boa gestão estratégica. Nesse contexto, percebe-se a necessidade de identificar os custos ocultos em dois grupos: estruturais e comportamentais, sendo este último, focado na gestão do conhecimento que se firma como um processo voltado para as necessidades institucionais e organizacionais. Isso é percebido quando se define a gestão do conhecimento como um processo de identificação, codificação, maximização e compartilhamento do conhecimento, de forma estratégica e relevante para as organizações (Terra, 2001).

O conhecimento é um ativo intangível essencial, um dos bens essenciais mais importantes que as organizações detêm, mesmo que muitas não percebam a importância desse recurso. Os ativos intangíveis, tais como o conhecimento, o relacionamento, as informações, a criatividade, as competências dos servidores, a satisfação dos cidadãos e a qualidade, constituem a matéria intelectual, ou seja, o capital intelectual, um dos principais elementos de uma instituição que assegura sua vantagem competitiva (Bailoa & Silva, 2007).

Segundo Joia (2001), a gestão do capital intelectual, no setor público, contribui para difusão do conhecimento e melhoria do desempenho dos servidores, visto que pode ser utilizada para a redução de retrabalho e aumento da produtividade. No entanto, Sousa (2015) afirma que a maioria dos servidores, recém-empregados, não tem acesso às informações fundamentais e específicas para o cumprimento dos trabalhos atribuídos ao seu cargo ou função. Isso ocorre porque os servidores que ocupavam o cargo, anteriormente, retiveram o conhecimento e não socializaram verbalmente e nem de forma sistematizada. Dessa forma, julga-se que a qualidade dos serviços públicos pode ficar comprometida, e, por consequência, gerar custos não previstos, originados da ineficiência da gestão por não ter conduzido o processo de forma eficiente. Assim, esses custos podem ser considerados custos ocultos.

Nesse contexto, a gestão de custos apresenta-se como uma excelente ferramenta estratégica na procura pela eficiência e eficácia das instituições públicas e privadas. Desse modo, para o setor público, cujos serviços são responsáveis pela geração de valor para a economia, entender a dinâmica dos custos é uma necessidade, considerando o atual nível de demanda da sociedade.

Diante do exposto, pergunta-se: quais aspectos negativos estão influenciando o capital intelectual, no serviço público, ao ponto de gerar comportamentos disfuncionais, estruturas atrofiadas e custos ocultos? Quais as áreas que estão sendo afetadas por esse disfuncionamento?

Com o intuito de responder aos questionamentos, esta pesquisa tem por objetivo identificar os custos ocultos comportamentais relacionados aos aspectos negativos que influenciam a gestão do capital intelectual no setor público.

Para alcançar o objetivo proposto, foi realizado um estudo de caso numa autarquia municipal, através da aplicação de um questionário, que abordou as questões de identificação dos custos ocultos relacionados à gestão do capital intelectual no setor público, com base em cinco elementos: capital humano, organização interna, relações externas, qualidade e transparência.

## **2 CUSTOS OCULTOS**

Conforme Martins (2012), o conceito de custos ocultos foi desenvolvido por Jeff Miller e Tom Vollman, os dois pesquisadores que perceberam a existência de uma “fábrica oculta” por detrás dos custos indiretos. Nesse contexto, Sousa 2015 (apud Zaccarelli et al., 2008) afirma que a expressão ‘oculto’ não é sinônimo de escondido, mas tão somente não apontado, ou seja, aquilo que não é passível de aferição ou mesmo de provisão.

De acordo com Atkinson et al. (2000, p. 467), os custos espelham os recursos que a organização utiliza para fornecer produtos ou serviços aos seus consumidores, procurando realizar as mesmas ações com menos recursos e de maneira mais eficiente. Dessa forma, não se deve analisar os custos apenas em relação ao seu comportamento (fixos ou variáveis), e a sua variabilidade (diretos e os indiretos). Surge também a necessidade de acompanhamento dos custos quanto a sua natureza para apoiar na tomada de decisão, a exemplo dos custos ocultos que fazem parte integrante da cadeia produtiva e/ou da prestação dos serviços.

Os autores Sousa, Ribeiro e Rodriguez (2016) afirmam que alguns teóricos utilizam o termo ‘custo oculto’ para denominar os custos que são derivados da ineficiência de gestão, enquanto outros empregam a expressão ‘custos invisíveis’ para aqueles custos que são inerentes às atividades da empresa, causados por problemas estruturais internos ou externos. Os autores ainda afirmam que uma vez que se abordam os custos comportamentais em relação ao capital intelectual de uma organização, poderá ser utilizado o termo, custos ocultos. Assim, seguindo essa lógica, neste estudo iremos utilizar a expressão “custos ocultos”.

Silva (2018) observou que os custos ocultos, em relação as suas características atreladas às disfunções, se classificam em dois grupos: a) custo oculto estrutural: que se refere às instalações, equipamentos, máquinas, tecnologia e outros materiais; b) custo oculto comportamental: que decorre da forma de pessoas ou grupos agirem e reagirem diante das limitações apresentadas e dos problemas do ambiente. Ainda nesse contexto, Sousa, Ribeiro e Rodriguez (2016 apud Savall; Zardet, 1991) afirmam que os custos ocultos são resultado de uma relação permanente e complexa entre os comportamentos humanos e as estruturas da organização (tangíveis ou intangíveis), criados a partir do ortofuncionamento e dos disfuncionamentos da empresa.

Segundo Sítima (2001), os disfuncionamentos organizacionais são, em regra, os desvios entre o funcionamento percebido e aquele que é considerado racionalmente o mais desejado por parte da entidade, sendo que esses disfuncionamentos, como vimos, provocam os custos ocultos, assim designados porque, não sendo mensurados, não são reconhecidos contabilmente e, por conseguinte, dificilmente controláveis. Além disso, os custos ocultos não são apurados, controlados e nem mensurados adequadamente pelos instrumentos de informação contábil (Lima, 1991).

Ainda para Sítima, os disfuncionamentos exigem necessariamente ações de regulação as quais consomem recursos, que têm, obrigatória e naturalmente, custos não previstos pelas organizações e que são ocultos. Eles apresentam características que resultam das regulações dos disfuncionamentos, quando não são apurados ou referenciados adequadamente e nem controlados pelos instrumentos de informações contabilística.

Colenghi (2003, p. 23) relata diversas ocorrências que levam as organizações ao disfuncionamento em que o desperdício é constante, tais como: 1. Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; 2. Excesso de burocracia; 3. Ineficiência de controles; 4. Demora no atendimento aos clientes internos e externos; 5. Equipamentos inadequados envolvidos no processo; 6. Distribuição física inadequada para as atividades desenvolvidas; 7. Operações inseguras e desapropriadas; 8. Ausência de cooperação entre os funcionários; 9. Duplicidade de controles; 10. Pessoal ocioso e desinteressado; 11. Falta de racionalização das atividades; 12. Número excessivo e inexistência de controles para a documentação; 13. Perda de clientes; 14. Existência de focos permanentes; 15. Tempo perdido em gerenciamento; 16.

Atendimento e uso indevido de telefone, internet; 17. Falta de profissionalismo e incompetência da diretoria.

Para Lima (1991), as disfunções dão origem aos custos ocultos, que são evidenciados através da mensuração do impacto econômico relacionados aos fenômenos de absenteísmo, rotação do pessoal, acidentes de trabalho, produtividade direta e qualidade dos produtos, conforme representado pelo Quadro 01.

Quadro 1 – Regulação das Disfunções

<b>Ações de regulação das disfunções</b>	<b>Sobre Salário</b>	<b>Modo ou tempo de regulação</b>	<b>Sobre consumo</b>	<b>Não produção ou inibição de potencial</b>
<b>Absenteísmo</b>	Custo com pessoal devido ao pagamento de remuneração por baixas	Custo com pessoal devido ao processo administrativo do tratamento das faltas	Custo com funcionamento do processo administrativo do tratamento das faltas	Trabalho que fica por realizar por falta de pessoas e/ou suas substituições
<b>Acidentes</b>	Pagamento de despesas de saúde, seguros e despesas de pessoal, remuneração por baixas	Custo com pessoal devido ao processo administrativo do tratamento dos acidentes	Custo com funcionamento do processo administrativo dos acidentes	Trabalho que fica por realizar por falta de pessoas e/ou suas substituições
<b>Não qualidade</b>	Custo com pessoal sem retribuição de trabalho conforme esperado	Custo com pessoal devido ao tempo de avaliação e regulação da situação	Custo com funcionamento adicional por repetição de tarefa	Trabalho que ficou por realizar em virtude da repetição da tarefa
<b>Não produção</b>	Custo com pessoal sem retribuição de trabalho conforme esperado e pessoal para atividades de manutenção ou Avarias	Custo com pessoal devido ao tempo de avaliação e regulação da situação	Custo de funcionamento fixo constante sem que haja produção	Trabalho que poderia ter sido feito e não foi por inexistência de produção
<b>Rotação de pessoal</b>	Custo com pessoal sem retribuição de trabalho conforme Esperado	Acompanhamento prestado por responsável por formação	Custo de formação e de funcionamento devido à repetição de tarefas em fase de aprendizagem	Trabalho que poderia ter sido feito e não foi devido à inexperiência

Fonte: Adaptado Lima (1991), Savall; Zardet (1991)

A partir do Quadro 1, podem ser identificados quatro componentes dos custos ocultos (sobre salário, modo ou tempo de regulação, sobre consumo e não produção ou inibição de potencial) e indicadores de disfunções (absenteísmo, acidentes, não qualidade, não produção, rotação pessoal). A relação entre os componentes e os indicadores identifica os custos ocultos gerados pelos disfuncionamentos. Nesse contexto, Severiano Filho e Silva (2011) afirma que custos ocultos gerados pelas disfunções afetam a *performance* econômica da organização, ou seja, se a empresa motivar, responsabilizar e conscientizar os trabalhadores, estes terão um desempenho melhor.

De forma complementar, Pedrosa Neto (2009) faz duas considerações. Na primeira, ele considera que a totalidade dos custos ocultos está contabilizada, tanto nos decorrentes de comportamento humano, quanto nas falhas estruturais. Na segunda, ele observa que os custos

ocultos são aqueles decorrentes do mau planejamento de disfunções não previstas, uma vez que seu fato gerador ainda não incorreu.

Severiano Filho e Silva (2011) apresenta cinco objetos de análise dos custos ocultos encontrados no modelo teórico de Savall e Zardet, dentro da dimensão de ferramenta de trabalho, conforme relacionados:

- Os contratos de atividades periodicamente renegociáveis, com a intenção de alterar a dialética conflito-cooperação no seio da organização, de maneira que proporcione o aumento da zona de convergência dos atores envolvidos na direção, supervisão, pessoal de base, representação da equipe;
- O painel de gestão socioeconômica, que ofereça a cada colaborador da organização, com responsabilidade hierárquica, um painel de condução adaptado às suas funções e à sua área de responsabilidades;
- A matriz de competências, que tem como objetivos o melhoramento da adequação formação-emprego, a observação dos principais critérios da qualidade e da eficácia coletiva de um serviço e a detecção das necessidades de formação efetiva de cada assalariado;
- A matriz de autoanálise de gestão de tempo, criada para identificar as tarefas realizadas pela equipe, durante a jornada de trabalho, e as disfunções associadas à natureza das tarefas executadas e à correspondente alocação de tempo;
- O plano de ações prioritárias, uma ferramenta que, na fase operacional, corresponde à operacionalização dos objetivos estratégicos da organização que permitem a evidenciação dos objetivos estratégicos a partir de diagnósticos das disfunções com relação ao ambiente externo.

De acordo com Sousa (2015), é importante entender que a administração dos custos ocultos não pode ser analisada de forma isolada, sendo imprescindível fazer a relação com outras atividades, dentre elas, a gestão do capital intelectual.

Segundo Brooking (1996), capital intelectual é uma combinação de ativos intangíveis e invisíveis, decorrente das mudanças nos setores de mídia, tecnologia da informação e comunicação, as quais aportam benefícios imaterial para as organizações capacitando seus colaboradores. Assim, os ativos intangíveis podem ser classificados em: ativos humanos, de mercado, de infraestrutura e de propriedade intelectual.

O conhecimento, é um ativo intangível adotado como um fator de produção e de análise de produtos e serviços. Se percebe uma grande quantidade de conhecimento presente que precisa ser mais bem compreendido e mensurado nas organizações (Schmidt e Santos 2002, p. 167).

Considerando a importância desses ativos e do papel da contabilidade na sua mensuração e registro na gestão da administração pública, Queiroz (2003) expôs o interesse de identificá-los no setor público para ajudar no processo de gestão. O referido autor propôs um modelo de capital intelectual que foi adaptado às características específicas do setor público, apresentando alguns indicadores de gestão do capital intelectual, agrupados em diversas categorias, permitindo a identificação dos custos ocultos.

Souza, Ribeiro e Rodridrez (2016) comentam em seu estudo, a analogia entre o capital intelectual e uma árvore, feita por Edvinson e Malone (1998), em que eles comparam a parte da árvore acima da superfície, composta por tronco, galhos, folhas, flores e frutos, com as demonstrações contábeis e financeiras e os demais documentos de uma organização; e na parte que fica abaixo da superfície, invisível aos olhos, onde se localiza a raiz, que fornece nutrientes que faz a árvore crescer, dá cor às flores e folhas, sabor aos frutos e resistência ao tronco e aos galhos, como o capital intelectual.

Segundo Stefano *et al* (2014), o capital intelectual analisado de forma isolada não apresenta relevância ou utilidade. Para agregar valor é preciso entender o capital intelectual

como uma ferramenta de refinar a estratégia da organização, visto que ele fornece um retorno positivo, mas, para isso, ele precisa estar inserido na cultura organizacional para criar e armazenar conhecimento.

Buscando aplicação dos conceitos do capital intelectual no setor público, Queiroz (2003) afirma que os clientes são cidadãos e, no entanto, a falta de concorrência ou de escolha, em relação aos cidadãos, faz com que os indicadores sejam diferentes. Uma outra questão é que na administração pública, não se fala em marca, apenas em imagem. Este autor afirma ainda que, nos entes públicos, o capital humano e organizacional apresenta particularidades.

Ferreira (2007) apresenta algumas dessas particularidades no contexto do setor público. Dentre elas, destacam-se: a) imagem desgastada diante da população; b) rotatividade dos gestores e na condução das tomadas de decisões; c) legislação interpretada de forma equivocada levando diversos problemas para a população; d) procedimentos administrativos engessados ou sem padrão racional; e) servidores efetivos recebendo menos remunerações do que os que são apenas comissionados e não efetivos (cargos políticos temporários).

Esses fatores levam aos olhos da maioria da população que o servidor público se confunde com a organização em que trabalha, refletindo burocracia e descuido. As repartições públicas necessitam ser mais flexíveis e adaptáveis, além de estarem preparadas para executar novos processos com agilidade. Ademais, elas precisam estar alinhadas com as aspirações das pessoas por autorrespeito e autorrealização de forma que possibilite uma melhor consciência profissional, buscando formas criativas de gerir e racionalizar suas atividades (Moreira & Costa, 2005).

Nesse contexto, de forma resumida, algumas especificidades do setor público que podem impactar na implementação da gestão do capital intelectual, e, conseqüentemente, gerar custos ocultos, tais como: a) baixo estímulo na adoção de novas práticas de gestão em decorrência do nível de competitividade; b) metas não quantificáveis em termos monetários, e difíceis de acompanhar, uma vez que os objetivos são diversos e intangíveis; c) a principal atividade é a prestação de serviços, em que os recursos humanos e o conhecimento prevalecem; d) a responsabilidade social está intrinsecamente relacionada ao serviço público e é exigida ao máximo; e) apresenta pequena margem de flexibilidade para a tomada de decisão em decorrência do princípio da legalidade (só é permitido o que está expresso na lei) e da transparência dos atos, fatos que dificultam a implantação dos conceitos de capital intelectual em parte do setor público; f) baixa urgência para quantificar o capital intelectual; g) obrigatoriedade de prestação de contas para a sociedade para atender o princípio da transparência (Queiroz, 2006).

Souza, Ribeiro e Rodriguez (2016) resumem que o capital intelectual é estruturado em cima de três constructos: capital humano, estrutural e relacional, tendo essa composição a possibilidade de ser ampliada para a administração pública, visto que existem outros aspectos que deveriam ser abordados na análise do capital intelectual. Para Queiroz (2003), a mensuração custos ocultos do capital intelectual para o setor público, além de considerar as três variáveis tradicionais deste, deve examinar mais dois constructos no grupo dos e intangíveis: a qualidade (busca constante da administração pública pela excelência) e a transparência (na ausência de mercado, disciplinam a atividade pública). O autor adiciona também o componente do passivo intelectual, visto que não só apenas os resultados de uma gestão eficaz devem ser valorizados, mas uma gestão inadequada deve ser considerada e evidenciada interna e externamente.

Em linhas gerais, Queiroz (2003) resume os cinco elementos do capital intelectual no setor público da seguinte maneira:

a) Capital humano: no setor público, alguns aspectos precisam ser avaliados para definir se a organização possui capital humano adequado. O estímulo à participação e criatividade do

servidor são importantes elementos de valorização do capital. Quando há estagnação técnica, acomodação, desmotivação dos servidores ou quando ocorre mudanças políticas frequentes, geram diminuição do capital humano;

b) Organização interna: que é avaliada através de indicadores para medir o capital intelectual como: 1. indicadores de estrutura física; 2. indicadores de processos; 3. indicadores de posição. O atraso tecnológico, a lentidão e o excesso de burocracia e irracionalidade nos processos trazem uma diminuição desse item;

c) Relações externas: as entidades públicas se relacionam, permanentemente, com os agentes externos, tais como cidadãos, usuários, fornecedores, imprensa, entre outros entes. Manter boas relações com esses agentes transmitindo uma imagem positiva implica em um importante elemento de capital intelectual;

d) Qualidade: refere-se ao fomento e fortalecimento de relações externas positivas com os cidadãos, visando estabelecer um ambiente facilitador para o desenvolvimento de parâmetros de qualidade, no setor público. Nesse caso, a qualidade no setor público será alcançada com a participação da sociedade;

e) Transparência: divulgação dos atos públicos tem como principal objetivo permitir a sociedade conhecer a atuação governamental e sua *performance*. Como derivação, permite maior controle da gestão pública, proporcionando a redução da corrupção e intervenção da população na gestão.

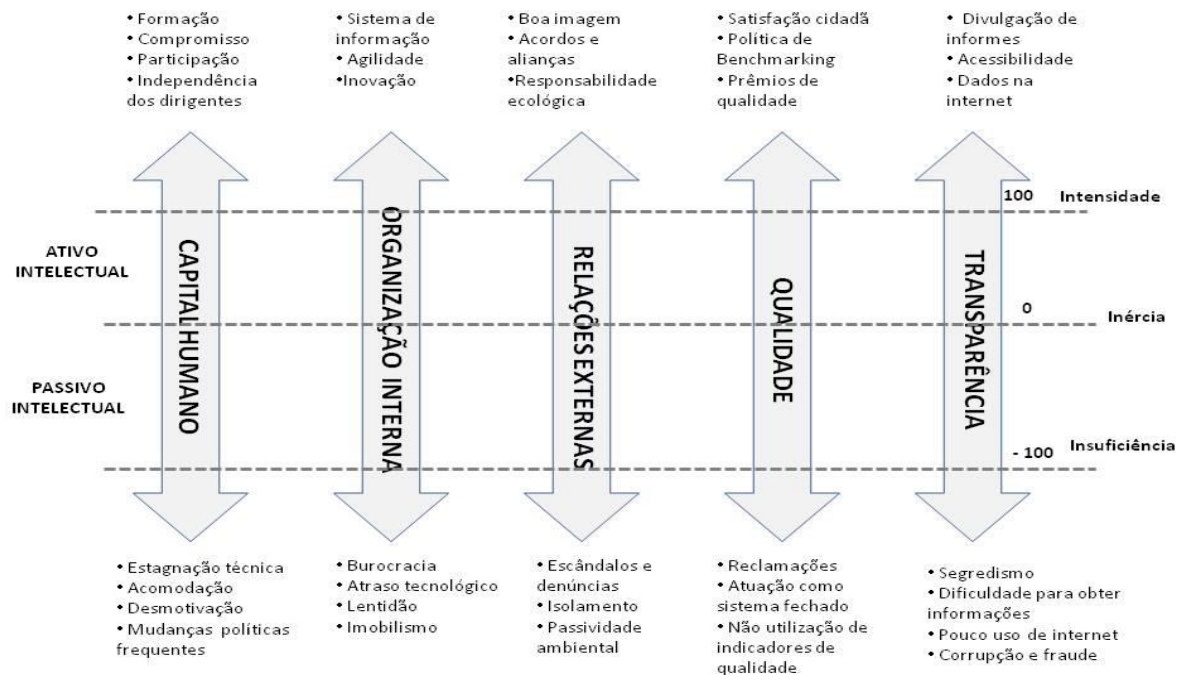


Figura 1 - Capital Intelectual

Fonte: Queiroz (2003)

A Figura 01 mostra o modelo estruturado e resumido apresentando as atitudes positivas que contribuem para o aumento do capital intelectual e as atitudes negativas que geram passivos intelectual e, conseqüentemente, os custos ocultos. Mello, Cohen e Oliveira (2003) explicam esse modelo, apresentado na figura 1, relatando que as perspectivas são apresentadas em forma de setas, representadas da seguinte maneira: as partes projetadas, para cima, refletem as metas a serem alcançadas; as partes projetadas, para baixo, representam as



tendências de insuficiência que provocam custos ocultos. As três linhas pontilhadas, que transpassam as setas, marcam a excelência representada pela intensidade de capital intelectual; a inércia caracterizada pela acomodação ou mediocridade; e a insuficiência que resulta em serviços públicos, que não atendem a população de maneira satisfatória.

### 3 METODOLOGIA

Quanto ao objetivo, esta pesquisa adotou o método descritivo, através de um estudo de caso. Este método mostra-se adequado, uma vez que se refere a uma investigação que permite um conhecimento mais detalhado sobre um fenômeno, no contexto real de sua ocorrência (Yin, 2010).

Em relação ao tipo de investigação, a pesquisa se classifica como *survey*, pois, foram coletados dados e informações a partir de características e opiniões dos servidores de uma Autarquia Estadual. Para tanto, foi aplicado um questionário em uma determinada autarquia municipal, representando segmentos de servidores públicos de diversos níveis hierárquicos e formação, podendo ser, qualitativamente, representativa de toda classe de servidores. Conforme protocolo abaixo:

Quadro 2 - Protocolo de Pesquisa

SEÇÃO	ELEMENTOS DA SEÇÃO
Visão geral	Objetivos: Identificar os custos ocultos comportamentais relacionados aos aspectos negativos que influenciam o capital intelectual em uma autarquia municipal.
Procedimentos de campo	Envio de questionário através da ferramenta <i>Google forms</i> , abordando os cinco elementos do modelo escolhido para todos os setores da autarquia municipal. As pessoas a serem entrevistadas serão servidores públicos ocupantes ou não de cargos de chefia, na instituição.
Questões norteadoras da pesquisa	Quais aspectos negativos estão influenciando o capital intelectual, no serviço público, ao ponto de gerar comportamentos e estruturas atrofiadas e custos ocultos? Que tipos de custos ocultos estão presentes na autarquia e quais suas possíveis origens? Quais as áreas afetadas que geram custos ocultos?

Fonte: Souza (2015), com adaptação.

A presente pesquisa poderá ser classificada como quantitativa, pois, tem o objetivo de coletar opiniões e comportamentos dos servidores públicos. Segundo Tozoni-Reis (2009), a pesquisa quantitativa tem como característica o uso da quantificação na coleta e no tratamento estatístico das informações, traduzindo em números os dados coletados e as informações analisadas.

Para a operacionalização da pesquisa, foram considerados seis grupos de variáveis extraídos e dispostos no quadro abaixo:

Quadro 3 – Grupos de variáveis com suas características e elementos

<b>Grupo I – Características dos respondentes</b>
Nível de escolaridade; área de formação profissional; tempo de formação; tempo de atuação na autarquia; exercício de cargo de chefia.
<b>Grupo II – Elementos da variável capital humano</b>
Controle de horário; banco de horas; quadro de metas e valorização; políticas de formação continuada; formação de novos servidores; interferência em atividades; avaliações periódicas de desempenho; incentivo para boas práticas; uso de meritocracia.
<b>Grupo III – Elementos da variável organização interna</b>
Atividades de melhoria do clima organizacional; resolução de conflitos; cooperação entre equipes; alocação adequada de servidores; agilidade nas decisões; banco de lições aprendidas; comunicação de interesses dos

servidores; atribuições claras dos departamentos; processos gerenciais mapeados; tecnologias e equipamentos adequados; atividades são resultado de planejamento.
<b>Grupo IV – Elementos da variável relações externas</b>
O departamento é citado em reuniões; possui canal para críticas; o departamento possui parceria com outras áreas; o departamento tem imagem positiva; o departamento exerce responsabilidade socioambiental; o departamento realiza assistência social.
<b>Grupo V – Elementos da variável qualidade</b>
Servidores treinados para atendimento de qualidade; premiações como incentivo; índice de queixas baixo; realiza pesquisa junto ao público; realiza benchmarking; participa de concurso ou premiação; demandas atendidas na hora; pouca ou nenhuma citação negativa em auditoria.
<b>Grupo VI – Elementos da variável transparência</b>
Possui sistema de tramitação de processos; informações claras e suficientes; possui site ou link para comunicar atividades; disponibiliza prestação de contas para o público; disponibiliza plano de ações; cria obstáculos para divulgar informações; nomes dos responsáveis são divulgados; servidores sabem diferenciar informações sigilosas das demais.

Fonte: Queiroz (2003), com adaptação.

O questionário foi elaborado com afirmativas fechadas e objetivas, em que o respondente expressou sua concordância acerca do assunto. Esta forma apresenta vantagens, tanto para o respondente, que tem mais facilidade para responder, quanto para o pesquisador, que pode agrupar e tabular os dados apresentados e identificar o objetivo da pesquisa de forma individualizada (Sousa, 2015).

As perguntas foram elaboradas de maneira que possibilitassem a coleta de dados necessários para atender os objetivos da pesquisa. A mensuração escolhida foi a escala *Likert* para a valoração das respostas. Segundo Mattar (2001), a escala *Likert* é composta por uma série de afirmações vinculadas ao objeto pesquisado, em que os respondentes, além de expressarem se concordam ou não com uma pergunta, informam em que grau se dá esta concordância. Aos graus de concordância foram atribuídos valores numéricos, em uma escala de cinco posições, com valores estipulados em -2, -1, 0, +1, +2, sendo seus extremos: posição 1 com peso -2 = discordo plenamente e posição 5 com peso 2 = concordo plenamente.

O questionário foi formatado através da ferramenta on-line do *google forms* e enviado de forma eletrônica para todos os servidores da Autarquia municipal investigada.

As perguntas foram elaboradas de maneira a serem obtidos os dados necessários à confecção e alimentação do modelo de mensuração escolhido, no qual as assinalações dos respondentes orientarão a identificação dos custos ocultos comportamentais, através dos aspectos negativos do capital intelectual. Busca-se, ainda, demonstrar o cenário do ambiente institucional, o perfil dos respondentes quanto à faixa etária, tempo de trabalho, cargo e grau de instrução. Isto ocorreu quando os respondentes preencherem os dados, que foram solicitados antes das perguntas diretas.

A técnica de análise utilizada foi a Correlação de Spearman, visto que é um teste não paramétrico que estabelece um nível de correlação linear entre as variáveis. O teste vai mostrar, portanto, se existe alguma relação entre as variáveis projetadas e as variáveis realizadas, ou seja, verificar a intensidade e a direção da relação monotônica entre os custos ocultos comportamentais e as seis variáveis estabelecidas.

O coeficiente de correlação por postos de Spearman determina o grau de intensidade da correlação entre duas variáveis, contínua ou ordinal, de maneira que os objetos ou indivíduos analisados se distribuem em postos de duas séries ordenadas (Martins & Theóphilo, 2009, p. 131). Este coeficiente analisa a intensidade e a direção da relação monotônica entre as variáveis contínuas ou ordinais, com valores que variam de -1 a +1, em que os valores com sinais positivos evidenciam a força da proporcionalidade, os valores com sinais negativos evidenciam a força da proporcionalidade inversa e o valor 0 indica ausência de associação entre as variáveis (Hair Jr. et al., 2009).

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Perfil dos entrevistados

A partir dos questionários respondidos, que totalizaram 20 respostas dos 50 questionários enviados, representando um percentual de 40% de retorno, foi possível traçar um perfil dos entrevistados.

Os servidores que responderam ao questionário representam 70% do sexo feminino e 30% do sexo masculino. Em relação a faixa etária, a pesquisa mostrou que a maioria dos respondentes está na faixa entre 31 e 50 anos, juntos representam 55% do total dos servidores.

Ainda no tocante ao perfil dos servidores entrevistados, em relação à qualificação e área de atuação, 60% dos entrevistados possuem especialização e 30% graduação, fato que indica um quadro qualificado com 90% com nível superior em áreas como: contabilidade (20%), administração (20%), engenharia (5%) e outras áreas (55%). No entanto, esses dados não evidenciam que os cargos para os quais foram nomeados tenham exigência de nível superior, podendo, nesse caso, ter servidor com nível superior exercendo cargo de nível médio.

Quanto ao tempo em que os servidores trabalham na instituição, 5% têm menos de cinco anos, 20% têm entre 5 e 10 anos, 40% têm entre 11 e 20 anos e 35% têm mais de 20 anos.

A distribuição por função hierárquica mostra que 85% já ocuparam ou ocupam atualmente cargo de chefia e 15% nunca ocuparam. Fato que sugere oportunidade para a maioria dos servidores.

### 4.2 Identificação dos custos ocultos associados ao capital humano

O teste de correlação de Spearman admite que  $H_0: \rho=0$ , que é a negação de correlação. Portanto, quando  $H_0$  for rejeitada, significa que nas variáveis submetidas ao teste apresentam uma correlação linear significativa.

Para Malhotra (2001), o valor do coeficiente de correlação de Spearman indica a intensidade da força da relação entre as variáveis. A relação entre as variáveis se apresenta mais forte quando o valor absoluto do coeficiente for maior.

A tabela 1 retrata os dados obtidos pelo teste de correlação entre as características dos respondentes e suas percepções sobre os elementos de custos ocultos associados ao capital humano. Analisando os dados a partir do coeficiente de Spearman, conseguimos identificar o comportamento e força através das estatísticas.

Tabela 1 – Significância das relações entre as características dos respondentes e suas percepções sobre os elementos de custos ocultos associados ao capital humano

	Nível de Escolaridade	Formação	Tempo de formado	Tempo na instituição	Cargo de chefia
Controle de horário	-	-	-	-	-
Banco de horas	0,27	-0,36	0,36	0,40	0,49
Quadro de metas e valorização	0,15	0,08	0,17	-0,07	0,05
Políticas de formação continuada	-0,06	0,21	-0,21	0,04	0,06
Formação de novos servidores	-0,53	-0,15	0,12	0,21	-0,02
Interferência em atividades	0,44	0,22	-0,29	-0,14	0,24
Avaliações periódicas de desempenho	-0,13	-0,16	0,30	0,36	0,03
Incentivo para boas práticas	-0,21	0,16	-0,02	0,16	0,31
Uso de meritocracia	-0,47	-0,32	-0,33	0,09	-0,26

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A partir dos dados apresentados, foi analisada a relação existente entre a formação para novos servidores e o nível de escolaridade, sendo verificado que eles apresentam significância estatística com um coeficiente de variação de -0,53, o que indica uma correlação negativa moderada inversamente proporcional entre o nível de escolaridade e a formação de novos servidores, ou seja, quanto maior o nível de escolaridade, menor é o investimento na formação de novos servidores.

A mesma relação foi verificada na associação do nível de escolaridade com a utilização da meritocracia na autarquia pesquisada, refletido num coeficiente de -0,47, evidenciando também uma correlação negativa fraca, visto que, quanto maior a escolaridade do servidor, menor será a utilização da meritocracia para sua promoção. A pesquisa evidenciou ainda que 60% dos servidores discordam que o departamento tenha por prática utilizar a meritocracia para as nomeações nas funções de chefia.

Observa-se, ainda, significância da relação entre banco de horas apenas no cargo de chefia, com um coeficiente de 0,49 que reflete uma relação fraca positiva, permitindo aferir que a utilização de banco de horas está diretamente relacionada à ocupação de cargo de chefia. Do total de respondentes, 95% afirmaram que existe banco de horas para reposição de faltas ou compensação de horas extras.

Em relação a análise qualitativa, as percepções dos respondentes sobre os elementos de custos ocultos associados ao capital humano, está disposta no quadro a seguir:

Quadro 4 - Custos ocultos associados ao capital humano

<b>Disfunções</b>	<b>Custos ocultos relacionados</b>	<b>Área afetada</b>
Falta de formação de novos servidores	Não qualidade (estagnação técnica)	Recursos humanos e qualidade
Falta de meritocracia na nomeação em cargos de chefias	Não qualidade (acomodação, desmotivação)	Recursos humanos e qualidade

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Para os demais elementos de custos ocultos associados ao capital humano, a correlação não se apresentou estatisticamente significativa, portanto, não existe a necessidade de interpretação dos dados, visto que, não apresentam nenhuma relação entre os demais elementos da tabela 1 e não existindo, conseqüentemente, custos ocultos relacionados que possam ser evidenciados.

### 4.3 Identificação dos custos ocultos associados à organização interna

Tabela 2 – Significância das relações entre as características dos respondentes e suas percepções sobre os elementos de custos ocultos associados à organização interna

	<b>Nível de Escolaridade</b>	<b>Formação</b>	<b>Tempo de formado</b>	<b>Tempo na instituição</b>	<b>Cargo de chefia</b>
Atividades de melhoria do clima organizacional	-0,32	-0,13	-0,12	0,19	0,22
Resolução de conflitos	<b>-0,51</b>	-0,15	-0,03	0,09	0,27
Cooperação entre equipes	-0,36	0,22	0,05	-0,01	0,11
Alocação adequada de servidores	-0,30	-0,20	<b>0,48</b>	<b>0,53</b>	-0,02
Agilidade nas decisões	-0,25	0,07	0,22	0,28	-0,03
Banco de lições aprendidas	-0,41	0,20	-0,17	-0,16	0,24
Comunicação de interesses dos servidores	-0,26	-0,11	0,07	0,19	0,12
Atribuições claras dos departamentos	-0,29	-0,08	-0,14	0,03	-0,24
Processos gerenciais mapeados	-0,10	0,04	-0,29	-0,25	-0,32
Tecnologias e equipamentos adequados	-0,04	0,14	0,16	0,06	0,05
Atividades são resultado de	-0,34	0,05	0,09	0,21	0,20

planejamento					
--------------	--	--	--	--	--

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os elementos de custos ocultos associados à organização interna que apresentaram grau de significância, estão relacionados à resolução de conflitos e à alocação adequada de servidores, conforme demonstrado na tabela 2, evidenciando que estes componentes necessitam de melhorias para o desempenho da gestão organizacional, visto que, geram custos ocultos.

No resultado da tabela 2, a correlação de Spearman entre a resolução de conflitos e o nível de escolaridade, foi negativa moderada de -0,51,  $\theta$  que indica que conforme o nível de escolaridade aumenta, a demanda para resolução de conflito diminui. O resultado da pesquisa, ainda revela que 55% dos servidores discordam que exista um setor na instituição que seja focado na resolução de conflitos.

No que se refere à alocação adequada de servidores, a relação é positiva moderada, tanto entre as características relacionadas ao tempo de formação dos servidores, quanto associadas ao tempo destes na instituição, representando 0,48 e 0,53, respectivamente. Isso indica que as variáveis aumentam simultaneamente, ou seja, quanto mais tempo de formado e maior tempo de serviço na instituição tem o servidor, mais bem alocado ele estará em sua função, de forma a facilitar a utilização de suas competências e habilidades. O levantamento apontou que 55% dos servidores concordam que os funcionários estão bem alocados em suas funções contra 35% que discordam e 10% que foram neutros.

A partir do grau de concordância obtido com as afirmativas deste grupo relacionado a organização interna, foi possível realizar uma análise dos aspectos negativos existentes, identificando a área afetada e os custos ocultos gerados, conforme quadro abaixo:

Quadro 5 - Custos ocultos associados a organização interna

Disfunções	Custos ocultos relacionados	Área afetada
Falta de setor que trabalhe na resolução de conflitos	Não qualidade (baixa produtividade, má administração do tempo)	Recursos humanos e gestão
Alocação adequada de servidores em suas funções	Não qualidade (acomodação, desmotivação)	Recursos humanos e gestão

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A maioria dos elementos de custos ocultos analisados e que estão associados a organização interna, tais como: atividades de melhoria do clima organizacional, cooperação entre equipes, agilidade nas decisões, banco de lições aprendidas, comunicação de interesses dos servidores, atribuições claras dos departamentos, processos gerenciais mapeados, tecnologias, equipamentos adequados e atividades resultantes de planejamento, não apresentaram relações estatisticamente significativa, portanto, não evidenciaram custos ocultos.

#### 4.4 Identificação dos custos ocultos associados a relações externas

Tabela 3 – Significância das relações entre as características dos respondentes e suas percepções sobre os elementos de custos ocultos associados a relações externas

	Nível de Escolaridade	Formação	Tempo de formado	Tempo na instituição	Cargo de chefia
O departamento é citado em reuniões	-0,10	-0,16	0,05	0,30	0,09
Possui canal para críticas	-0,08	-0,19	0,11	0,19	-0,12
O departamento possui parceria com outras áreas	-0,24	0,14	0,28	0,24	0,26
O departamento tem imagem positiva	0,05	-0,22	0,21	0,00	0,30
O departamento exerce	-0,31	0,12	-0,02	0,14	0,24

responsabilidade socioambiental					
O departamento realiza assistência social	0,09	0,00	-0,63	-0,32	-0,16

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Na análise da significância das relações entre as características dos respondentes e suas percepções sobre os elementos de custos ocultos associados a relações externas, verificou-se que o único componente que apresentou correlação significativa é o que trata da realização de assistência social em comunidades externas ao órgão, indicando um coeficiente de variação negativa moderada de -0,63, o que permite afirmar que quanto maior for o tempo de formação do servidor, menor será sua participação em atividades de assistência social. Nesse contexto, a análise qualitativa dos custos ocultos das relações externas, apresenta-se do seguinte modo, conforme o quadro abaixo:

Quadro 6 - Custos ocultos associados a relações externas

Disfunções	Custos ocultos relacionados	Área afetada
Falta de setor que trabalhe na resolução de conflitos	Não qualidade (má gestão)	Recursos humanos, qualidade e gestão

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os elementos de custos ocultos, que foram associados à qualidade e à transparência, não apresentaram evidências estatísticas que comprovem grau de significância das relações entre as características dos respondentes. Esses fatos fornecem indícios que não existem custos ocultos a serem associados a esses componentes.

Tabela 4 – Significância das relações entre as características dos respondentes e suas percepções sobre os elementos de custos ocultos associados a qualidade

	Nível de Escolaridade	Formação	Tempo de formado	Tempo na instituição	Cargo de chefia
Servidores treinados para atendimento de qualidade	-0,14	0,08	0,11	0,22	0,31
Premiações como incentivo	-0,32	-0,18	-0,39	-0,13	-0,14
Índice de queixas baixo	0,29	-0,17	0,26	0,34	0,02
Realiza pesquisa junto ao público	-0,37	-0,21	-0,40	-0,09	-0,10
Realiza benchmarking	0,27	0,22	-0,28	-0,20	0,35
Participa de concurso ou premiação	-0,12	-0,28	-0,17	0,20	0,00
Demandas atendidas na hora	0,04	-0,12	0,00	0,01	0,38
Pouca ou nenhuma citação negativa em auditoria	-0,03	0,20	-0,43	-0,36	-0,33

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Em relação à qualidade, não foi possível inferir através dos resultados apresentados na tabela 4, elemento que apresentasse relação estatística significativa entre as características dos respondentes e os custos ocultos comportamentais.

Tabela 5 – Significância das relações entre as características dos respondentes e suas percepções sobre os elementos de custos ocultos associados à transparência

	Nível de Escolaridade	Formação	Tempo de formado	Tempo na instituição	Cargo de chefia
Possui sistema de tramitação de processos	-0,13	-0,11	0,02	0,26	-0,05
Informações claras e suficientes	-0,33	-0,16	0,17	0,28	-0,01
Possui site ou link para comunicar atividades	-0,36	-0,10	0,31	0,32	-0,11

Disponibiliza prestação de contas para o público	-0,14	0,13	0,14	0,07	0,42
Disponibiliza plano de ações	-0,38	-0,09	0,06	0,31	0,06
Cria obstáculos para divulgar informações	0,09	0,12	-0,10	-0,05	0,34
Nomes dos responsáveis são divulgados	-0,03	-0,15	0,18	0,19	0,32
Servidores sabem diferenciar informações sigilosas das demais	-0,41	-0,12	-0,02	0,27	-0,02

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

O último grupo pesquisado foi o da transparência, na análise da significância das relações entre as características dos respondentes e suas percepções sobre os elementos de custos ocultos associados à transparência, ficou evidenciado que não existe relação estatística significativa.

## 5 CONCLUSÕES

A partir dos resultados apurados, na análise dos custos ocultos comportamentais associados aos elementos do capital intelectual de uma autarquia governamental, através da aplicação de um questionário aos servidores, foi possível verificar a percepção dos mesmos quanto aos componentes que geram os custos ocultos na administração pública, respondendo, assim, as questões da pesquisa: quais aspectos negativos estão influenciando o capital intelectual no serviço público ao ponto de gerar comportamentos disfuncionais, estruturas atrofiadas e custos ocultos? Quais as áreas que estão sendo afetadas por esse disfuncionamento?

Na intenção de responder às perguntas centrais do estudo, foi possível constatar que a gestão do capital intelectual pode auxiliar na administração dos custos ocultos no serviço público, através da redução de sua existência e com a adequação dos comportamentos e das estruturas atrofiadas, por meio da diminuição das disfunções hipertrofiadas.

A utilização da metodologia quantitativa na pesquisa objetivou a mensuração das seis variáveis de custos ocultos predeterminadas para a análise, enquanto os aspectos qualitativos foram eficientes para subsidiar a percepção dos fatores que sustentam as práticas profissionais potencialmente inadequadas que podem gerar custos ocultos.

No que tange à análise quantitativa, através de teste de correlação, foi possível verificar, na autarquia, que dentre as variáveis de custos ocultos comportamentais estudadas, duas delas (qualidade e transparência) não apresentaram relação estatisticamente significativa, por consequência, não evidenciando custos ocultos. As variáveis relacionadas ao capital humano, organização interna e relações externas, apresentaram alguns elementos com significância estatística que geram custos ocultos para a instituição.

Na análise geral, a instituição apresenta uma boa gestão do seu capital intelectual que permite maior eficiência da máquina pública e reduz as disfunções hipertrofiadas que geram custos ocultos.

É importante destacar que os resultados do estudo não são conclusivos, pois trata-se de um estudo de caso que procurou compreender as dinâmicas presentes na instituição, as quais se modificam permanentemente. Dessa forma, foi possível concluir que mais importante do que conhecer a significância das relações entre as características dos respondentes e suas percepções sobre os elementos de custos ocultos, é dispor de dados que evidenciem quais componentes do capital intelectual necessitam serem melhor administrados para a redução da ocorrência de custos ocultos.

O principal objetivo com a análise dos resultados de uma pesquisa que estuda o capital intelectual é entender a gestão dos ativos intangíveis, pois, estes dependem consideravelmente do elemento humano e administrativo da instituição. Esta dependência está vinculada a

comportamentos e decisões de pessoas que, se forem inadequadas, poderão gerar passivos intangíveis, entre eles, os custos ocultos comportamentais, interferindo de maneira negativa na eficiência da organização. Esses passivos intangíveis que geram os custos ocultos, são refletidos na estagnação técnica, acomodação, desmotivação, burocracia, atraso tecnológico, lentidão, escândalos, denúncias, passividade ambiental, reclamações, dificuldade para obter informações, corrupção, fraude, dentre outros.

Alguns autores como Sousa (2015) e Sousa, Ribeiro e Rodriguez (2016) assumem que a gestão do capital intelectual, no setor público, apresenta-se de forma mais complexa, quando colocada em prática, devido às questões políticas e de planejamento, em virtude que, nesse ambiente, se almeja resultados imediatos, geralmente, em período de quatro anos, coincidindo com o mandato eleitoral de seu gestor principal.

Entretanto foi possível aferir, no nosso estudo, que dos 42 elementos de custos ocultos comportamentais associados ao capital intelectual da autarquia analisada, apenas 07 apresentaram significância estatísticas, sendo 03 com coeficiente de correlação positivo, indicando a força da proporcionalidade, e 04 com coeficiente de correlação negativa, que indica a força da proporcionalidade inversa.

Em síntese, teoricamente, esta pesquisa contribui para a consolidação dos conceitos de custos ocultos comportamentais ordenados na literatura, além de incorporar o entendimento relativo ao capital intelectual e suas variáveis que podem ser aplicados no setor público. Sugere-se, ainda, para pesquisas futuras, a ampliação do estudo em outras instituições, a fim de montar um panorama mais abrangente.

## REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, M. (2000). Contabilidade Gerencial. (2. ed.) São Paulo: Atlas. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro.
- BAILOA, S.; SILVA, P.R. (2007). O Capital Intelectual na Administração Pública. Uma análise a partir das páginas de Internet das Autarquias Portuguesas. *In: CALVO, Juan C. A. Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro.* (org.). Espanha: Universidad de la Rioja. pp. 1663-1680.
- BROOKING, A. (1996). Intellectual Capital: Core Asset for the Third Millennium Enterprise. Boston: Thomson Publishing Inc.
- CAPUANO, E. A. (2008). Construtos para modelagem de organizações fundamentadas na informação e no conhecimento no serviço público brasileiro. *Ciência da Informação, Brasília, 37(3)*, pp. 18-37.
- COLENGHI, V. M. (2003). O & M e qualidade total: uma interpretação perfeita. (2. ed.) Rio de Janeiro: Qualitymark.
- DUTRA, M; BORNIA, A. C. (2009). Gestão Estratégica dos Custos Invisíveis: o caso das empresas estatais transmissoras de energia elétrica do Brasil. *ABC custos Associação Brasileira de Custos, Rio Grande do Sul, IV (2)*, pp. 80-102.
- EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. (1998). Capital Intelectual. Tradução de Roberto Galman. Makron Books: São Paulo.



FERREIRA, A. O. (2007). Gestão do Conhecimento Contábil: o Desafio da Organização que aprende na Administração Pública. Sistema Anhanguera de Revistas Eletrônicas – Anuário da Produção Acadêmica Docente, São Paulo, 1(1).

HAIR JR., J.F.; WILLIAM, B.; BABIN, B.; ANDERSON, R.E. (2009). Análise multivariada de dados. (6.ed.) Porto Alegre: Bookman.

JOIA, L. A. (2001). Medindo o Capital Intelectual. Revista de Administração de Empresas, Rio de Janeiro, 41(2), pp. 54-63.

LIMA, M. A. A. (1991). A estrutura e as ferramentas de intervenção-pesquisa socioeconômica nas empresas e demais organizações. Revista de Administração de Empresas, Rio de Janeiro, 1(33), pp.21-30.

MALHOTRA, K. N. (2001). Pesquisa de Marketing. Porto Alegre: Bookman.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. (2009). Metodologia da Investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas. (2. ed.) São Paulo: Atlas.

MARTINS, L. (2012) Custos invisíveis no setor público: quem é o responsável? Blog do Prof. Lino Martins da Silva. Rio de Janeiro. 14/03/2012. Acessado em: 21 maio, 2021, de <https://linomartins.wordpress.com/?s=custos++invis%C3%ADveis&searchbutton=go%21>.

MATTAR, F. N. (2001). Pesquisa de Marketing. (3. ed.) São Paulo: Atlas.

MELLO, S. A.; COHEN, F. B. R. F.; OLIVEIRA, P. P. (2003). Avaliação de capital intelectual das páginas web das Assembleias Legislativas brasileiras. Monografia Especialização em Poder Legislativo - Instituto de Educação Continuada, PUC/MG, Belo Horizonte, MG, Brasil.

MOREIRA, E.A. L.; COSTA, S. R. R. (2005). Determinação de Fatores que influenciam a Gestão do Conhecimento: estudo de caso no serviço público. artigo apresentado no XXV encontro nacional de engenharia de produção, Porto Alegre, RS. Recuperado em 02 maio, 2021, de [http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2005\\_enegep0207\\_0514.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2005_enegep0207_0514.pdf).

PEDROSA NETO, C. (2009). Uma contribuição na identificação dos custos ocultos na produção de uma indústria de cerâmica. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa.

QUEIROZ, A. B. (2006). Capital Intelectual no Setor Público. Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão, 1(1), pp.1-18. Recuperado em 06 maio, 2021, de: <http://www.atenas.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/viewArticle/563>.

QUEIROZ, A. B. (2003). La medición del capital intelectual em el sector público. Tesis Doctoral en Contabilidad y Finanzas - Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Zaragoza. Zaragoza, Espanha.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. (2010) Custos no setor público. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 44(4), pp. 789-900.

SCHMIDT P.; SANTOS, J. L. (2003). Avaliação de ativos intangíveis. São Paulo: Atlas.

- SILVA, D. H. L. (2018). Custos ocultos estruturais: um estudo no âmbito do setor agroindustrial da cachaça do Estado da Paraíba. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, Brasil.
- SILVA, P. C.P.; SEVERIANO FILHO, C. (2011). Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil. *Revista Gestão & Produção*, São Carlos, 18(3), pp. 499-508.
- SÍTIMA, B. F. B. A. (2001). Contabilização dos custos ocultos na empresa: uma abordagem aos custos com o absentismo numa central termoelétrica. Lisboa: ISCTE.
- SOUSA, W. V. C. (2015). A contribuição da gestão do capital intelectual no serviço público para a administração dos custos ocultos. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão) - Departamento de Engenharia da Produção, Universidade Federal Fluminense, Niterói, RJ, Brasil.
- SOUSA, W. V. C.; RIBEIRO, C. M. A.; RODRIGUEZ, M. V. R. (2016). A contribuição da gestão do capital intelectual para minimização dos custos ocultos na Administração Pública. *Revista Sistema & Gestão*, 11(3), pp. 326-341.
- STEFANO, N. M.; CASSAROTTO FILHO, N.; DUARTE, F. M. C.; MARTINEZ, M. A. T. (2014). Gestão de ativos intangíveis: implicações e relações das gestões do conhecimento e capital intelectual. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 4(1), pp. 22-37.
- TERRA, J. C. C. (2001). *Gestão do conhecimento: o grande desafio empresarial*. (1ª ed.) São Paulo: Negócios.
- TOZONI-REIS, M. F. C. (2009). *Metodologia da Pesquisa*. (2. ed.). Curitiba: IESDE Brasil S.A.
- YIN, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (4ª ed.) Porto Alegre: Bookman.