

210

## CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIIS: O CASO DE UMA SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE

Mestre/MSc. Rodolfo Martins dos Santos [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Antônio André Cunha Callado [ORCID iD](#)

Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, Paraíba, Brazil

**Mestre/MSc. Rodolfo Martins dos Santos**

[0000-0002-9708-556X](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UFPB

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

[0000-0002-5704-9265](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UFPB

### Resumo/Abstract

Esta pesquisa foi realizada com o objetivo de identificar a percepção dos servidores de uma secretaria de saúde sobre as atividades ligadas aos custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público. Foi realizado um estudo de caso, tendo como amostra os servidores que atuam na Secretaria de Saúde do paraibano de Sapé. Para tanto, o estudo foi operacionalizado através de um survey. Num segundo momento, foram levantadas atividades que acontecem nas unidades básicas de saúde da referida Secretaria, que se relacionam com os custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público. Em seguida foram aplicados questionários, e foi utilizada a escala de Likert. Para análise das respostas, foi calculada a frequência e o percentual de ocorrência de cada resposta. Constatou-se que dos custos ocultos estruturais passíveis de ocorrer no setor público, o custo de Retrabalho foi o mais percebido negativamente pelos respondentes, onde suas atividades foram avaliadas em sua maioria como Ruim ou Fraco. Levando assim ao entendimento, que estas atividades podem vir a prejudicar a qualidade dos serviços ofertados pela secretaria de saúde. Sobretudo, este trabalho contribui para a literatura da área de custos, por existirem poucos trabalhos sobre custos ocultos, sendo ainda mais escasso especificamente sobre custos ocultos no setor público. Como também pode contribuir na atuação dos gestores públicos, uma vez que tais custos podem passar despercebidos, e os gestores não perceberem o quanto os custos ocultos estruturais podem impactar na qualidade dos serviços públicos ofertados para a população.

### Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

### Área Temática/Research Area

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



## CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS: O CASO DE UMA SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE

### RESUMO

Esta pesquisa foi realizada com o objetivo de identificar a percepção dos servidores de uma secretaria de saúde sobre as atividades ligadas aos custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público. Foi realizado um estudo de caso, tendo como amostra os servidores que atuam na Secretaria de Saúde do município paraibano de Sapé. Para tanto, o estudo foi operacionalizado através de um survey. Num segundo momento, foram levantadas atividades que acontecem nas unidades básicas de saúde da referida Secretaria, que se relacionam com custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público. Em seguida foram aplicados questionários, e foi utilizada a escala de Likert. Para análise das respostas, foi calculada a frequência e o percentual de ocorrência de cada resposta. Constatou-se que dos custos ocultos estruturais passíveis de ocorrer no setor público, o custo de Retrabalho foi o mais percebido negativamente pelos respondentes, onde suas atividades foram avaliadas em sua maioria como Ruim ou Fraco. Levando assim ao entendimento, que estas atividades podem vir a prejudicar a qualidade dos serviços ofertados pela secretaria de saúde. Sobretudo, este trabalho contribui para a literatura da área de custos, por existirem poucos trabalhos sobre custos ocultos, sendo ainda mais escasso especificamente sobre custos ocultos no setor público. Como também pode contribuir na atuação dos gestores públicos, uma vez que tais custos podem passar despercebidos, e os gestores não perceberem o quanto os custos ocultos estruturais podem impactar na qualidade dos serviços públicos ofertados para a população.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Custos Ocultos. Gestão Pública.

### 1 INTRODUÇÃO

As organizações buscam oferecer produtos e serviços com menores gastos, realizando estratégias com o intuito de reduzir os custos para alcançar a maximização de uso de seus recursos. Desse modo, é fundamental realizar as mesmas atividades gastando menos recursos, de modo a tornar mais eficiente (Santos et al., 2020).

Os custos que a organização acumula na execução de suas atividades, além dos que são facilmente conhecidos, podem ser diretos ou indiretos, fixos ou variáveis e ocultos. O entendimento sobre a importância de se conhecer esses custos, tidos como invisíveis, tem aumentado principalmente do ponto de vista gerencial (Freitas & Severiano Filho, 2007). Salienta-se que se não forem conhecidos ou identificados, também não será possível controlar ou minimizá-los.

Os custos ocultos resultam da interação complexa e permanente entre as estruturas da empresa e os comportamentos humanos, que são criados a partir dos disfuncionamentos e ortofuncionamentos existentes na organização (Savall & Zardet, 1991). Segundo Stefano et al. (2014), a observância dessa interação se faz necessária, pois o capital humano e o capital estrutural interferem na criação de valor gerado pelas instituições, sejam públicas ou privadas.



Quanto aos fatores que levam a ocorrência de custos ocultos, segundo Martins et al. (2013) tais custos em sua maioria podem advir de ineficiências causadas, tanto pelo comportamento das pessoas que podem vir a prejudicar o andamento dos processos. Como também, de problemas relacionados as estruturas e modos de operação das entidades.

De acordo com pesquisas acadêmicas, os custos ocultos podem ser classificados em dois grupos: os custos ocultos comportamentais e os custos ocultos estruturais. E a distinção entre eles é feita por meio do reconhecimento do seu fato gerador e de sua capacidade de mensuração (Silva, 2018). O primeiro é advindo da conduta das pessoas em seu ambiente de trabalho. Já o segundo, são aqueles provenientes da estrutura física da entidade, como máquinas e instalações, ou ainda aqueles advindos da sua estrutura imaterial, como os custos relacionados à organização de suas atividades.

Os custos ocultos também podem estar presentes no serviço público, o que leva a diminuir a qualidade dos serviços disponibilizados à população, devido à existência de disfunções. Isso causa, por exemplo, desperdícios de materiais, bem como de recursos públicos que são utilizados de forma inadequada ou desnecessária, ocasionando, assim, defeitos e erros na execução de seus objetivos (Santos et al., 2020).

De acordo com Silva (2015), os custos ocultos são habituais no setor público, podendo resultar em um valor elevador se fossem contabilizados mensalmente. E se mensurados, os gestores poderiam cortá-los ou ao menos reduzi-los. É válido mencionar que a gestão dos custos ocultos no setor público contribui para uma melhor alocação dos recursos disponíveis diante de suas diversas demandas, impactando na melhoria dos resultados (Silva, 2014).

Nesse sentido, o setor público possui o dever de fazer uma correta alocação dos recursos, a fim de maximizar e suprir as necessidades da sociedade. Além disso, deve almejar obter o melhor resultado possível com uma determinada quantia de recursos (Silva, 2015). Contudo, tais recursos podem ser reduzidos ou mal alocados, devido à existência de custos ocultos que, geralmente, por não serem mensurados e medidos, podem estar consumindo os recursos que poderiam ser utilizados para outro fim.

Como é por meio do uso de diversas estruturas físicas que o serviço público é capaz de ser realizado, é fundamental observar situações que podem diminuir a capacidade e a produtividade das estruturas físicas das instituições públicas (Moura et al., 2019).

Desse modo, buscou-se nessa pesquisa responder a seguinte questão: Qual a percepção dos servidores de uma secretaria de saúde, sobre as atividades ligadas custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público? Assim, o estudo tem como objetivo geral identificar a percepção dos servidores de uma secretaria de saúde sobre as atividades ligadas aos custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público.

O estudo justifica-se, tanto por uma falta de amadurecimento de pesquisas sobre o tema, que conforme Machado et al. (2012), só haverá uma consolidação sobre o assunto quando existir um corpo de conhecimento acumulado suficiente. Para Freitas et al. (2007), os custos ocultos são estudados em poucas áreas, levando em conta suas diversas possibilidades de aplicações. Daí a necessidade da realização de pesquisas que possam contribuir com o campo empírico desta área.



Como também, diferentemente do setor privado, segundo Cabello e Silva (2017), a importância de pesquisar sobre a gestão de custos ocultos no setor público não está relacionada com a avaliação de estoques ou a apuração de lucros, mas visa contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos. Daí a necessidade dos gestores públicos buscarem estudar e analisar tais custos em suas áreas de atuação (Souza et al., 2020).

Monteiro (2015) ainda pontua acerca da ausência de trabalhos que aliem os custos ocultos com o setor público. Ainda de acordo o mesmo autor, os resultados poderiam ajudar os gestores no aperfeiçoamento dos processos e na busca da eficiência nas atividades que desempenham em favor da população.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Custos Ocultos

Vale mencionar que em relação à origem dos custos ocultos, não existe um único consenso na literatura. Estudos relatam que podem se originar de custos indiretos, de fatores externos à produção que podem influenciar internamente, do conflito entre as estruturas e os comportamentos humanos na organização, e ainda devido à contabilidade padrão que não inclui este tipo de custo em seus sistemas de custeio (Miller & Vollman, 1985; Savall & Zardet, 1991; Furedy, 2005).

Para Miller e Vollman (1985), as atividades são as principais geradoras dos custos indiretos, sendo a melhor referência para alocação desses custos, em vez dos critérios tradicionais de rateio.

Para representar tais custos, os autores Miller e Vollman (1985) aplicam o termo “hidden factory” para fazer menção aos custos que possam ficar escondidos no processo produtivo das indústrias, devido ao uso de formas arbitrárias de alocação aos objetos de custeio.

Quanto à definição dos custos ocultos, não é possível afirmar acerca de uma definição padrão consolidada acerca do tema. A questão se centra na questão semântica, pois as diversas abordagens utilizadas pelos autores para conceituar esse custo se relacionam com problemas existentes entre o comportamento dos indivíduos e as falhas ocorridas no processo (Silva, 2018; Souza et al., 2013).

De acordo com Furedy (2005), o custo oculto pode ser definido como qualquer custo que não está evidente na contabilidade convencional ou que não esteja facilmente aparente, embora seja importante no processo produtivo.

Freitas e Severiano Filho (2007) afirmam que além de serem de difícil identificação nos relatórios das organizações, podem comprometer sua lucratividade. Quando são identificados, podem estimar valores que irão agregar novas informações do ponto de vista gerencial, o que influenciará diretamente nas decisões seja no campo administrativo, de planejamento, de controle ou de investimentos.

A importância da identificação e dos controles dos custos ocultos se deve ao fato da gestão dos custos nas organizações ser vista como uma ferramenta estratégica. Segundo Freitas (2007), a imprecisão dos custos indiretos proporciona uma preocupação para os gestores, pois são raramente precisos, o que pode gerar um ambiente inseguro para a tomada de decisão.

Quanto às classificações e tipologias desses tipos de custos, alguns autores discutiram sobre isso em seus trabalhos. Como foi o caso de Zaffani (2006), que identificou 45 formas de custos ocultos, que podem ser subdivididos entre os campos:



das relações humanas, controles, pessoal, recursos materiais, gestão e treinamento/qualidade.

Para Lima (1991), os custos ocultos podem ser classificados em 10 tipos. Além disso, Freitas (2007) os sintetizou como custos ocultos de: estoque, espera, mau controle, má gestão, não qualidade, obsolescência, rotatividade de pessoas, set-up, ociosidade e acidente de trabalho.

Já para Becher et al. (2012) tais custos podem ser classificados como: desperdícios, ineficiência, absenteísmo, ociosidade, insatisfação de clientes, baixa produtividade.

## 2.2 Custos Ocultos no Setor Público

Os custos ocultos podem afetar não apenas o aspecto financeiro, mas são capazes de gerar consequências na qualidade e na produtividade dos serviços prestados à população, causados, por vezes, por falhas estruturais. Isso é capaz de afetar também a imagem da referida instituição pública (Lima, 1991).

Salienta-se que mesmo diante da relevância do uso das estruturas físicas para o alcance dos objetivos públicos, diversas situações podem dificultar a utilização desses recursos físicos, comprometendo na prestação dos serviços. Para Martins et al. (2013), as falhas estruturais estão relacionadas à ausência de mecanismos de controle que podem dar origem a custos ocultos. Tais falhas podem estar atreladas à ausência de manutenção das instalações, o que afetará diretamente a execução dos serviços públicos.

Diante das demandas e particularidades, alguns estudos reforçam a necessidade de minimização ou eliminação de situações que venham a gerar custos ocultos durante a execução dos serviços públicos.

Em relação aos tipos de custos ocultos mais frequentes em instituições públicas, Balerini (2003) afirma que o absenteísmo é um dos maiores problemas dos gestores das instituições públicas financeiras no Brasil, constituindo-se como um custo elevado que afeta diretamente o faturamento destas entidades.

Santos et al. (2020) realizaram uma pesquisa que analisou o absenteísmo presente em todos os campus que fazem parte do Instituto Federal da Paraíba (IFPB). Tal estudo mostrou sua relevância, uma vez que possíveis afastamentos de serviços, independente das causas, geraram um impacto no planejamento.

Por outro lado, o trabalho de Sousa et al. (2016) ressalta que a gestão do capital intelectual pode contribuir na identificação, prevenção e administração dos custos ocultos em instituições públicas. Isso porque leva-se em consideração que o capital intelectual é um item intangível das entidades e encontra-se inserido no capital humano.

## 2.3 Nova Gestão Pública

A New Public Management (NPM), também chamada de Nova Gestão Pública (NGP), consiste em uma teoria gerencial com grande influência de conceitos e metodologias originadas no mercado financeiro, com ênfase não na burocracia, mas no mercado (Dunleavy et al., 2006).

Segundo Christensen e Lægreid (2007), a Nova Gestão Pública também conhecida como administração pública gerencial busca propor um conjunto de mudanças em estruturas e processos do setor público com a finalidade de obter melhores desempenhos (performance). Isso contribuiria, então, para aumentar a



produtividade dos governos, melhorando consequentemente o custo-efetividade na prestação dos serviços ofertados à população (Carter et al., 2013).

Para Christenses (2012), a NGP apresenta como características: o aumento da eficiência; a especialização horizontal, por meio da descentralização nos órgãos públicos; a criação de novos modelos contratuais e de prestação de serviço; uma gestão com grande influência de princípios do setor privado; e a criação de metas de desempenhos que contribuíam com os resultados.

Por outro lado, para alguns autores, a NGP é vista como um grande movimento que passou por transformações e foi evoluindo ao longo dos anos, diante das realidades da administração pública. Ademais, suas premissas representam uma ruptura no modelo, até então, tradicional de gestão pública.

De acordo com Cavalcante (2017), a primeira geração da Nova Gestão Pública teve como proposta central a necessidade das entidades do setor público se adaptarem aos moldes da iniciativa privada. A finalidade era buscar o aperfeiçoamento na prestação do serviço público para gerar melhores resultados. Esse autor também afirma que a ideia era implantar referências da competitividade e eficiência advindas do setor público, utilizando estratégias como a privatização de organizações públicas e a terceirização de trabalhadores e serviços.

Entretanto, segundo Morales et al. (2012), a eficiência mencionada não está apenas ligada à redução de custos, em fazer mais com menos, mas também incluía requisitos de qualidade e estabilidade nos desempenhos. Isso serviria como contraponto às práticas de corrupção que a área pública era normalmente associada.

Essa atenção voltada para o desempenho/performance tinha como intenção melhorar a produtividade, otimizando consequentemente o custo das prestações de serviço. Destaca-se que, até mesmo a criação de novas relações de trabalho na administração pública, também eram entendidos como aperfeiçoamentos na gestão (Cavalcante, 2017; Carter et al., 2013).

À respeito ainda da primeira geração da NPM, outra ideia central era a descentralização. Segundo Christensen (2012), isso também significava uma maior autonomia em diversas áreas das políticas públicas, seja em diversos níveis do governo. Nesse aspecto da descentralização, Manning (2001) explana que se for demasiadamente excessivo, pode trazer altos custos para a administração, que necessariamente não possibilitará em um aumento relevante da eficiência na prestação dos serviços públicos.

Já na segunda geração na NPM, além da continuidade dos conceitos advindos da primeira geração, possui como adicional o chamado empoderamento do cidadão no processo de escolha de serviços por meio de competição entre os órgãos. Nesse cenário, destacam-se conceitos de accountability e transparência (Cavalcante, 2017).

De acordo com Pereira e Ckagnazaroff (2021), a accountability deve ser entendida como uma prestação de contas multifacetada. Desse modo, deve haver um acordo formal entre as partes interessadas, deixando claro suas responsabilidades e seus métodos de execução e responsabilização dos envolvidos.

Diversos autores buscaram descrever as evoluções e variações da NGP, contudo, Dunleavy et al. (2006) ressalta, três diretrizes centrais da nova gestão pública recorrentes na literatura sobre a temática, que são: a concorrência, que busca promover formas variadas de prestação de serviços, criando assim uma competição interna entre os prestadores de serviços públicos; a incentivação, para motivar os gestores e suas equipes com incrementos pecuniários de desempenho; e a

desagregação, com a divisão do setor público em hierarquias, sendo criados sistemas gerenciais para melhorar o controle e o aparecimento de uma maior flexibilização das práticas trabalhistas e TI.

Quanto à estrutura da NGP, segundo Dias (2012), possui duas perspectivas principais: uma visão estruturalista, por existir no serviço público uma interação entre estruturas e realidades; e ainda um aspecto dinâmico de cooperação devido à necessidade de interação constante entre as partes envolvidas.

A New Public Management contribuiu significativamente para mudanças na administração pública, permitindo que suas organizações públicas e seus sistemas institucionais e gerenciais atuassem de forma conjunta e interativa, para assim obter os resultados almejados (Pereira & Ckagnazaroff, 2021).

#### **2.4 Nova Gestão Pública no Brasil**

No caso do Brasil, segundo Abrucio (2007), novas práticas de gestão começam a ser observadas a partir da Reforma Bresser no Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). Embasada em falhas encontradas na Constituição de 1988, buscava-se aprender observando o movimento que estava acontecendo no meio internacional.

Abrucio (2007) continua afirmando que o plano de reforma elaborado por Luiz Carlos Bresser Pereira, que na época era o Ministro da Administração Federal e Reforma do Estado do governo do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso, ressaltava principalmente: os objetivos e as metas que o gestor público deveria atingir em sua unidade; a autonomia para gerir os recursos humanos, materiais e financeiros; e a realização de controle dos resultados.

De acordo com o Enap (2009), o processo de mudança na gestão pública brasileira veio pela busca de uma melhor profissionalização e modernização na sua forma de administrar.

O que foi proposto pela NGP é aplicado ainda hoje na gestão pública, sendo aprimoradas ao longo do tempo diante das novas realidades. Um exemplo disso, foi a instituição do princípio da administração pública no artigo 37 da CF de 1988, através da Emenda Constitucional 19/1998. Como também, pressupostos sobre equilíbrio fiscal e accountability na Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000, que em seguida foi complementada pela Lei de Transparência - Lei Complementar nº 131/2009 (Santos, 2020).

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Quanto aos objetivos, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória, principalmente pelo fato dos custos ocultos no setor público não serem estudados com frequência. Encontrando-se deste modo pouco conhecimento acumulado sobre o assunto que permita extrair relações ou levantar hipóteses para a tomada de decisão.

Segundo Sampiere, Callado e Lucio (2013), estudos exploratórios são realizados com a finalidade de examinar um problema ou tema pouco estudado, que possam haver dúvidas ou que não tenha sido abordado anteriormente.

Quanto aos fins, caracteriza-se como descritiva, que conforme Silva (2007), é feita a descrição das características de uma população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis. No caso desta pesquisa, ela foi assim classificada, pois as percepções dos servidores da secretaria de saúde serão descritas, a fim de compreender sobre os custos ocultos ligados as atividades realizadas pela secretaria.

Devido a busca pela identificação de custos ocultos estruturais no setor público, este trabalho optou pela aplicação de um estudo de caso. Nesse tipo, são investigados pequenos grupos ou casos isolados com a finalidade de compreender fatos ou fenômenos sociais (Michel, 2015).

A pesquisa será operacionalizada por um survey com abordagem quantitativa. Segundo Buzin e Parreira (2020), a sua aplicação pode ser vista como uma solução para identificar as demandas e preferências das pessoas.

A instituição escolhida para ser objeto do estudo de caso é a Secretaria de Saúde, que se localiza no município de Sapé do Estado da Paraíba. A amostra escolhida, é composta por todos os funcionários que trabalham nas 19 unidades básicas desta secretaria totalizando 269 servidores.

Dentre os tipos de custos ocultos estruturais mencionados na literatura, foram classificados quais deles poderiam acontecer no setor público. Na sequência, foram levantadas atividades que acontecem nas unidades básicas de saúde da Secretaria de Saúde que se relacionam com custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público.

A escolha das atividades relacionadas aos referidos custos ocultos estruturais foi realizada com base no documento do Ministério da Saúde intitulado de Política Nacional da Atenção Básica (2012), que elenca quais são as atividades desenvolvidas pelas unidades básicas de saúde (UBSs) dos municípios

Sendo assim, após verificar quais atividades são realizadas nas UBSs, foi feita uma separação de quais dessas atividades desenvolvidas nas unidades poderiam estar relacionadas aos custos ocultos estruturais escolhidos para serem analisados. Essa relação dos custos ocultos estruturais do setor público com as atividades que ocorrem na Secretaria de Saúde pode ser vista no quadro 01.

**Quadro 01 – Variáveis da Pesquisa (Atividades das unidades de saúde relacionadas aos custos ocultos estruturais)**

| <b>Custo Oculoto Estrutural</b>                 | <b>Atividades Relacionadas</b>  |
|---|---|
| Controles Internos Inadequados (Femenick, 2005) | <ul style="list-style-type: none"> <li>Realizar o gerenciamento dos insumos necessários para o adequado funcionamento da UBS;</li> <li>Acompanhar por meio de visita domiciliar, todas as famílias e indivíduos sob sua responsabilidade, a fim de identificar quais são as necessidades da população, e assim oferecer a elas os serviços que precisam;</li> <li>Realização de levantamentos e estudos epidemiológicos internos, para conhecer o perfil da população local da unidade básica de saúde.</li> </ul>  |
| Manutenção Ineficiente (Femenick, 2005)         | <ul style="list-style-type: none"> <li>Coordenar a manutenção e a conservação dos equipamentos utilizados pelas equipes de trabalho;</li> <li>Executar limpeza, assepsia, desinfecção e esterilização do instrumental, dos equipamentos odontológicos e do ambiente de trabalho;</li> <li>Existência e manutenção regular de estoque dos insumos necessários para o seu funcionamento das Unidades Básicas de Saúde;</li> <li>Realizar supervisão técnica do técnico em saúde bucal (TSB) e auxiliar em saúde bucal (ASB);</li> <li>Aplicar medidas de biossegurança no armazenamento, transporte, manuseio e descarte de produtos e resíduos odontológicos.</li> </ul> |



|   |  |
|---|--|
| <p>Logística<br/>(Femenick, 2005)</p>           | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizar reuniões de equipes a fim de discutir em conjunto o planejamento e avaliação das ações da equipe, a partir da utilização dos dados disponíveis;</li> <li>• Acompanhar e avaliar sistematicamente as ações implementadas, visando à readequação do processo de trabalho;</li> <li>• Encaminhar, quando necessário, usuários a outros pontos de atenção, respeitando fluxos locais, mantendo sua responsabilidade pelo acompanhamento do plano terapêutico deles;</li> <li>• Participar do planejamento local de saúde, assim como do monitoramento e avaliação das ações na sua equipe, unidade e município, visando à readequação do processo de trabalho e do planejamento diante das necessidades, realidade, dificuldades e possibilidades analisadas.</li> </ul> |
| <p>Tecnologia Defasada<br/>(Femenick, 2005)</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Garantir a qualidade do registro das atividades nos sistemas de informação na atenção básica; (ou seja, o registro dos atendimentos no sistema, utilizando os computadores das unidades);</li> <li>• Manter atualizado o cadastramento das famílias e dos indivíduos no sistema de informação indicado pelo gestor municipal e utilizar, de forma sistemática, os dados para a análise da situação de saúde, considerando as características sociais, econômicas, culturais, demográficas e epidemiológicas do território, priorizando as situações a serem acompanhadas no planejamento local.</li> </ul>  |
| <p>Retrabalho<br/>(Herculano, 2009)</p>         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Participar e realizar atividades de educação permanente;</li> <li>• Realizar reuniões regulares com as equipes de trabalho para alinhamento das estratégias planejadas;</li> <li>• Desenvolver ações educativas que possam interferir no processo de saúde-doença da população, no desenvolvimento de autonomia, individual e coletiva, e na busca por qualidade de vida pelos usuários.</li> </ul>   |

Fonte: Santos (2021).

Para a coleta de informações dos servidores, foi utilizado um questionário fechado com afirmativas objetivas, no qual o respondente deveria expressar sua concordância sobre como as determinadas atividades aconteciam. Como cada afirmativa estava vinculada a um custo oculto estrutural, a intenção era, diante das respostas, identificar a percepção dos servidores da Secretaria de Saúde sobre os custos estruturais que ocorrem no setor público.

Para uma melhor operacionalização, o questionário foi construído através da ferramenta Google Forms, e seu envio foi realizado por email e por whatsapp com o link do questionário. Antes do envio do link do questionário para os servidores, era explicado para o mesmo sobre o objetivo da pesquisa, e qual a finalidade do mesmo responder o formulário online.

Os cálculos de frequência foram realizados com a finalidade de identificar a quantidade de pessoas que marcaram a mesma alternativa do questionário, e em seguida foi calculado o percentual dessa frequência.

Esse cálculo de frequência foi utilizado para traçar o perfil dos respondentes e para identificar a percepção dos servidores sobre as atividades ligadas aos custos ocultos estruturais.

Para a valoração das respostas do questionário, foi escolhida a escala de Likert, que de acordo com Malhotra (2001), leva os respondentes a indicarem seu grau de concordância ou discordância em cada uma da série de afirmações sobre o objeto

em questão. Diante das respostas dos respondentes, foi calculada a frequência e o percentual de ocorrência de cada resposta.

#### 4 RESULTADOS

A partir do quantitativo de questionários que foram respondidos, foi traçado um perfil dos 71 respondentes que participaram da pesquisa.

No que diz respeito a faixa etária, a pesquisa mostrou que a maioria dos respondentes está na faixa etária entre 35 e 44 anos, que juntos representam 43,66% do total dos servidores.

Em relação a qualificação profissional dos servidores, 35,21% dos entrevistados possuem pós-graduação, 43,66% são graduados, 19,72% possuem apenas nível médio e só um respondente possui apenas o ensino fundamental. Quanto ao tempo de atuação profissional dos respondentes, sua maioria trabalha entre os períodos de 11 a 15 anos e 16 a 20 anos, representando o mesmo percentual de 30,99 %.

Já quanto ao tempo de trabalho dos respondentes na referida prefeitura, sua maioria com 30,99% atua na mesma entre o período de 11 a 15 anos. Isso denota que são pessoas que já conhecem o funcionalismo público, e apenas 2 pessoas trabalham há mais de 20 anos. Por outro lado, quanto ao tempo que os participantes trabalham no seu atual local de trabalho, 33,80% afirmaram trabalhar até 5 anos no seu posto de trabalho, 29,58% trabalham de 11 a 15 anos, e 23,94% atuam de 6 a 10 anos.

Observando a natureza do vínculo trabalhista dos respondentes, sua maioria com 56,34% são concursados, ou seja, foram aprovados por um concurso de provas e títulos, e possuem certa estabilidade no trabalho. E 43,66% são contratados e atuam em cargos em comissão.

Em relação ao exposto, esse dado é importante, pois estes servidores podem ter respondido o questionário com mais tranquilidade e verdade, diferentemente dos servidores terceirizados e comissionados. Salienta-se que mesmo o questionário não identificando o nome do participante, eles podem ter respondido com certo receio, diante de algumas pressões que os funcionários que não são efetivos sofrem.

E no que se refere a atuação dos respondentes em cargos de chefia, sua maioria com 43,66% nunca exerceu, 29,58% já exerceu anteriormente e 26,76% exerce atualmente.

Após evidenciar o perfil dos respondentes do questionário, serão mostradas suas percepções acerca das atividades que são desempenhadas dentro das unidades básicas de saúde do município. Cabe mencionar que estas atividades estão vinculadas a um tipo de custo oculto estrutural.

**Tabela 01 - Distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes aos controles internos**

| Controles internos  | Percepção |       |         |     |       |
|---|-----------|-------|---------|-----|-------|
|   | Ruim      | Fraco | Regular | Bom | Ótimo |
| Gerenciamento dos insumos necessários para o funcionamento da UBS | 0         | 11    | 27      | 24  | 9     |

|   |   |    |    |    |    |
|---|---|----|----|----|----|
| Acompanhamento domiciliar para identificação das necessidades da população                | 0 | 2  | 28 | 28 | 13 |
| Realização de levantamentos e estudos epidemiológicos para conhecer o perfil da população | 2 | 27 | 17 | 18 | 7  |
| Supervisão técnica do técnico em saúde bucal (TSB) e auxiliar em saúde bucal (ASB)        | 3 | 4  | 29 | 25 | 10 |

Fonte: Santos (2021).

A tabela 08 mostra os resultados das percepções acerca das atividades ligadas ao custo oculto estrutural de Controles Internos Inadequados, ou seja, aquelas que podem impactar no desempenho das atividades dos servidores, influenciando diretamente na qualidade do serviço prestado a população

Sendo assim, as atividades que foram avaliadas como regular na percepção dos respondentes foram: gerenciamento dos insumos necessários para o funcionamento da UBS; acompanhamento domiciliar para identificação das necessidades da população; supervisão técnica do técnico em saúde bucal (TSB) e auxiliar em saúde bucal (ASB).

Por outro lado, a atividade de realização de levantamentos e estudos epidemiológicos para conhecer o perfil da população foi avaliada como fraca. Isso explicita a ausência de estudos que poderiam contribuir mais efetivamente para o atendimento a população.

Deste modo, ao analisar especificamente este custo oculto estrutural de Controles Internos Ineficientes, como das 4 atividades mencionadas, 3 foram percebidas como Regular. Então, pode-se entender que os controles internos das unidades básicas de saúde são vistos como Regulares. Isso denota que apesar dos controles internos da secretaria não serem vistos como algo que possa prejudicar a qualidade dos serviços prestados, a maioria das atividades foi avaliada como Regular.

Cabe destacar, ainda, que um órgão público que não busca fazer regularmente estudos para compreender o perfil de sua população, já que essa atividade foi vista como Fraca, não irá conseguir oferecer um serviço que possa atender as reais demandas da população como deveria.

**Tabela 02 - Distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à manutenção**

| Manutenção   | Percepção |       |         |     |       |
|--|-----------|-------|---------|-----|-------|
|  | Ruim      | Fraco | Regular | Bom | Ótimo |
| Manutenção e conservação dos equipamentos utilizados pelas equipes de trabalho | 2         | 11    | 16      | 31  | 11    |



|  |   |   |    |    |   |
|--|---|---|----|----|---|
| Limpeza, assepsia, desinfecção e esterilização do instrumental, dos equipamentos odontológicos e do ambiente de trabalho | 1 | 3 | 20 | 39 | 8 |
| Medidas de biossegurança no armazenamento, transporte, manuseio e descarte de produtos e resíduos odontológicos          | 0 | 7 | 29 | 28 | 7 |

Fonte: Santos (2021).

Já a tabela 09, mostra a frequência de como os respondentes percebem as atividades relacionadas ao custo oculto estrutural de Manutenções Ineficientes. Esse custo pode comprometer o número de pessoas que são atendidas nos serviços de saúde. Por exemplo, se não houver manutenção preventiva, ocorrendo mais a manutenção corretiva (quando o equipamento "quebra"), dependendo da máquina, a realização dos serviços de saúde pode ser paralisada.

Nesse caso, foram avaliadas como Boas as atividades de: manutenção e conservação dos equipamentos utilizados pelas equipes de trabalho; e limpeza, assepsia, desinfecção e esterilização do instrumental, dos equipamentos odontológicos e do ambiente de trabalho. E avaliada como regular, a atividade de medidas de biossegurança no armazenamento, transporte, manuseio e descarte de produtos e resíduos odontológicos.

Esse resultado é algo positivo, pois praticamente todas as atividades foram avaliadas como boas, já que a terceira atividade por causa de um voto não foi percebida como boa. Isso leva ao entendimento que as manutenções, em sua maioria, não são ineficientes nas unidades de saúde da secretaria, já que a manutenção, conservação, e limpeza dos equipamentos utilizados são percebidas como boas.

Salienta-se que, apesar desse resultado, não é possível afirmar que esse custo oculto estrutural não existe, já que alguns servidores avaliaram algumas atividades como ruim e fraca.

**Tabela 03 - Distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à logística**

| Logística  | Percepção |       |         |     |       |
|--|-----------|-------|---------|-----|-------|
|  | Ruim      | Fraco | Regular | Bom | Ótimo |
| Realização de reuniões de planejamento e avaliação das ações da equipe | 5         | 17    | 22      | 17  | 10    |
| Acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas         | 1         | 17    | 27      | 17  | 9     |
| Encaminhamento de usuários a outros pontos de atenção,                 | 0         | 4     | 23      | 34  | 10    |

|  |   |   |    |    |   |
|--|---|---|----|----|---|
| respeitando fluxos locais, mantendo sua responsabilidade pelo acompanhamento   |   |   |    |    |   |
| Readequação do processo de trabalho e do planejamento diante das necessidades, realidade, dificuldades e possibilidades analisadas | 0 | 8 | 28 | 30 | 5 |

Fonte: Santos (2021).

A tabela 10 evidencia a distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à logística. Tais atividades se relacionam com a logística para a realização dos serviços públicos de saúde nas unidades da secretaria.

Sendo assim, foram avaliadas como regular as atividades de: realização de reuniões de planejamento e avaliação das ações da equipe; e acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas. E percebidas como boas as atividades de: encaminhamento de usuários a outros pontos de atenção, respeitando fluxos locais, mantendo sua responsabilidade pelo acompanhamento; e readequação do processo de trabalho e do planejamento diante das necessidades, realidade, dificuldades e possibilidades analisadas.

Vale mencionar que, apesar da maioria das respostas sobre as atividades serem regulares ou boas, 52 vezes foram avaliadas como ruim ou fraco (somando a quantidade de pessoas que avaliaram dessas 2 formas). Isso pode levar ao entendimento que esses servidores não estão satisfeitos em como a logística está sendo realizada/planejada na Secretaria de Saúde.

Dentre esses servidores que avaliaram como ruim ou fraca as atividades de logística, vale ressaltar a primeira e segunda atividade da tabela 10. Apesar de serem avaliadas em sua maioria como regular, são vistas também como ruins ou fracas. E a não realização frequente de reuniões para implementar e acompanhar ações, pode comprometer totalmente a logística de alguma ação da saúde.

**Tabela 04 - Distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à tecnologia**

| Tecnologia   | Percepção |       |         |     |       |
|--|-----------|-------|---------|-----|-------|
|  | Ruim      | Fraco | Regular | Bom | Ótimo |
| Qualidade do registro das atividades nos sistemas de informação na atenção básica                                  | 0         | 7     | 21      | 26  | 17    |
| Atualização do cadastramento das famílias e dos indivíduos no sistema de informação indicado pelo gestor municipal | 0         | 2     | 25      | 33  | 11    |

|  |   |    |    |    |   |
|--|---|----|----|----|---|
| Uso de dados para a análise da situação de saúde para priorizar situações a serem acompanhadas | 2 | 23 | 19 | 22 | 5 |
|--|---|----|----|----|---|

Fonte: Santos (2021).

A tabela 11 traz a distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à tecnologia defasada. Esse custo oculto estrutural está ligado ao que uma tecnologia defasada/ultrapassada pode atrapalhar no número e na qualidade de atendimentos. Por exemplo, a utilização de meios tecnológicos ultrapassados torna menos eficiente o trabalho dos servidores.

Receberam avaliação como boas as atividades: qualidade do registro das atividades nos sistemas de informação na atenção básica; e atualização do cadastramento das famílias e dos indivíduos no sistema de informação. Contudo, a atividade uso de dados para a análise da situação de saúde para priorizar situações a serem acompanhadas, foi avaliada com mais frequência como fraca.

Comparando esse resultado, juntamente com a atividade realização de levantamentos e estudos epidemiológicos para conhecer o perfil da população, do custo oculto estrutural de Controles Internos Inadequados, percebe-se a ausência do uso dos dados que possuem para analisar tanto o perfil da população, como também o acompanhamento das ações que já se iniciaram.

Isso leva ao entendimento que informações importantes poderiam ser utilizadas. Medidas para melhor atender e compreender as necessidades da população não estão sendo aproveitadas como deveriam.

A tabela 12 abaixo mostra a distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à execução do trabalho. As respostas indicaram que o retrabalho decorre das falhas na realização das atividades, seja por falta de planejamento de fluxo das atividades ou treinamento do pessoal para a execução dos serviços.

**Tabela 05 - Distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à execução do trabalho**

| Retrabalho   | Percepção |       |         |     |       |
|--|-----------|-------|---------|-----|-------|
|  | Ruim      | Fraco | Regular | Bom | Ótimo |
| Realização de atividades de educação permanente  | 5         | 30    | 10      | 23  | 3     |
| Realização de reuniões regulares para alinhamento das estratégias planejadas                       | 0         | 14    | 27      | 21  | 9     |
| Desenvolvimento de ações educativas que possam interferir no processo de saúde-doença da população | 3         | 23    | 21      | 19  | 5     |

Fonte: Santos (2021).



Foram avaliadas como fracas as atividades: realização de atividades de educação permanente; e desenvolvimento de ações educativas que possam interferir no processo de saúde-doença da população. Isso significa que o custo oculto está impactando negativamente na secretaria, e, desse modo, os gestores devem buscar alguma alternativa para melhorar essa situação.

Essas duas atividades percebidas pelos servidores como fracas podem trazer graves consequências durante a prestação dos serviços públicos de saúde da referida secretaria. Uma vez que a ausência ou o pouco estímulo a educação permanente dos profissionais de saúde, tanto pode fazer com que os mesmos não estejam atualizados diante das inovações em sua profissão, como também pode levá-los a não prestar um serviço satisfatório. Tal entendimento decorre do fato de não se realizar estudos de novas possibilidades para melhor atender aos usuários do serviço público de saúde.

Já atividade de realização de reuniões regulares para alinhamento das estratégias planejadas, foi avaliada como regular em sua maioria. Mas mesmo assim, ainda foi avaliada como fraca, o que leva ao entendimento de que tais reuniões não acontecem ou não são eficazes.

Isto posto, vale ressaltar que, apesar de nenhuma das atividades desse custo oculto do retrabalho não terem sido avaliadas predominantemente como boas, mesmo assim tiveram avaliações satisfatórias nessa categoria.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A gestão pública passou por mudanças significativas ao longo do tempo, buscando, por meio de seus serviços, oferecer uma melhor performance, produtividade, relação de trabalho e qualidade para a população. Isso ficou conhecido como Nova Gestão Pública (NGP), que para a sua implantação foi necessário compreender sobre os custos envolvidos na prestação dos serviços públicos. E dentre os diversos tipos de serviços ofertados, estão os de saúde pública, que são disponibilizados nas Secretarias de Saúde dos municípios e Estados.

O principal objetivo da pesquisa foi identificar a percepção dos servidores de uma secretaria de saúde, sobre as atividades ligadas aos custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público. Para o desenvolvimento da pesquisa, foi realizado um survey com os servidores que atuam nas unidades básicas de saúde de uma secretaria de saúde.

Quanto à percepção dos respondentes sobre as atividades relacionadas aos custos ocultos estruturais, as atividades desenvolvidas nas UBSs ligadas ao custo de Controles Internos, foram percebidas predominantemente como regular. Contudo, a atividade de realização de levantamentos e estudos epidemiológicos para conhecer o perfil da população, foi percebida como fraca, o que denota a ausência ou poucos estudos realizados para compreender o perfil da população.

As atividades vinculadas ao custo de logística foram percebidas, em sua maioria, como regulares e boas. Ainda assim as atividades de realização de reuniões de planejamento, acompanhamento e avaliação das ações da equipe, obtiveram algumas avaliações como fracas e ruins.

As atividades ligadas ao custo de tecnologia foram percebidas em sua maioria como boa, entretanto a atividade Uso de dados para a análise da situação de saúde para priorizar situações a serem acompanhadas, foi percebida de maneira significativa



como fraca. As atividades referentes ao custo de manutenção foram percebidas pelos servidores como boas, apesar de também serem avaliadas por algumas pessoas como ruins e fracas.

Já as atividades do custo de retrabalho, foram avaliadas de forma bem variada. A atividade realização de atividades de educação permanente foi avaliada predominantemente como fraca, juntamente com a atividade desenvolvimento de ações educativas que possam interferir no processo de saúde-doença da população. E a atividade realização de reuniões regulares para alinhamento das estratégias planejadas foi, em sua maioria, regular. Mesmo assim alguns outros servidores também as avaliaram como boas e ótimas.

Diante dos resultados observados, esse estudo pode contribuir no âmbito da gestão pública, uma vez que os custos ocultos podem passar despercebidos pelos gestores. E os servidores, que estão atuando diretamente com o público, são as pessoas que podem observar e perceber como esses custos acontecem durante a prestação dos serviços públicos de saúde, contribuindo, assim, para a sua redução.

Este trabalho também pode auxiliar na literatura sobre custos ocultos, principalmente no segmento de custos ocultos do setor público, uma vez que ainda existem poucas pesquisas voltados para o tema. Vale também ressaltar a importância de identificar este custo em uma Secretaria de Saúde, uma vez que esse serviço público é tão relevante para a qualidade de vida da população. E uma vez que custos ocultos estruturais ocorrem durante a execução das atividades, a consequência será a prestação de um serviço de qualidade à população.

Como sugestões para futuras pesquisas, podem ser desenvolvidos estudos qualitativos acerca da mensuração e da identificação de custos ocultos no setor público. Além disso, outros estudos poderiam aprofundar sobre custos ocultos comportamentais, que ocorrem no setor público, e que prejudicam o atendimento ao público durante a prestação dos serviços de saúde pública.

## REFERÊNCIAS

Abrucio, F. L. (2007). Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 41, 67-86.

Balerini, C. (2003). *Qualidade de vida: reduzindo os custos e melhorando o desempenho*. São Paulo: Estilo & Gestão RH Catho.

Buzin, E. J. W. K., & Parreira, I. M. (2020). Elaboração e aplicação de Survey. *Agrarian Academy*. Centro Científico Conhecer, Goiânia, 7(14), 1-20.

Cabello, A. F., & Silva, J. A. (2017). Custos invisíveis – conflitos de interesses e o não registro de juros, multas e atualizações monetárias: o caso da Universidade de Brasília. *Rev. Serv. Público*, Brasília, 68(1), 213-246.

Carter, B. et al. (2013). Taxing times: Lean working and the creation of (in) efficiencies in HM Revenue and Customs. *Public Administration*, 91(1), 83-97.

Cavalcante, P. (2017). *Gestão pública contemporânea: Do movimento gerencialista ao pós-NPM*. Brasília: IPEA.





Christensen, T. (2012). Post-NPM and changing public governance. *Meiji Journal of Political Science and Economics*, 1(1), 1-11.

Christensen, T., & Laegreid, P. (2007). The whole-of-government approach to public sector reform. *Public Administration Review*, 67(6), 1059-1066.

Dias, T. (2012). Governança Pública: uma concepção teórico-analítica aplicada no governo do Estado de Santa Catarina a partir da implantação das Secretarias de Desenvolvimento Regional. 2012. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S., & Tinkler, J. (2006). New public management is dead long live digital-era governance. *Journal of public administration research and theory*, 16(3), 467-494.

ENAP-Escola Nacional de Administração Pública. (2009). Escola de governo e gestão por competências: mesa redonda de pesquisa ação. Brasília: ENAP.

Femenick, T. R. (2005). A problemática e a solução para os “custos invisíveis” e “custos ocultos”. *Revista da FARN, Natal*, 4(1/2), 49-61.

Freitas, J. B., & Severiano Filho, C. (2007). Apreciação dos custos ocultos do processo sucroalcooleiro em uma usina de álcool na Paraíba. *Revista Gestão Industrial, Ponta Grossa*, 03(01), 52-63.

Freitas, J. B., Almeida, M. L., & Costa, I. (2007). Custos ocultos no setor de agronegócio: Análise de um caso no subsetor sucroalcooleiro. João Pessoa. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, João Pessoa. . Anais eletrônicos [...]: João Pessoa, CBC.

Furedy, C. (2005). Resíduos orgânicos a baixo custo. *Revista de Agricultura Urbana*, 20(6), 1–6.

Herculano, A. S. (2009). Mensuração e avaliação dos custos ocultos no setor de manutenção industrial de uma mineração: impacto gerencial no ciclo de vida. 2009. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa.

Lima, M. A. A. (1991). A Estrutura E As Ferramentas Da Intervenção-Pesquisa Socioeconômica nas empresas e demais organizações. *Revista de Administração de Empresas, São Paulo*, 1(31), 21-30.

Machado, D. G., Silva, T. P., & Beuren, I. M. (2012). A produção científica de custos: análise das publicações em periódicos nacionais de contabilidade sob a perspectiva das redes sociais e da bibliometria. *Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília*, 15(3), 3-16.

Manning, N. (2001). The legacy of the new public management in developing countries. *International Review of Administrative Sciences, New York*, 67(2), 297-312.

Martins, V. F., et al. (2013). A redução de custos ocultos e a governança corporativa: qual a contribuição dos comitês de auditoria no Brasil em comparação com a Lei americana Sarbanes-Oxley (SOX)? *Gestión Joven, Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA), Castilla-La Mancha*, 10(1), 17-31.



- Michel, M. H. (2015). Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais. São Paulo: Atlas.
- Miller, J. G., & Vollmann, T. R. (1985). The Hidden Factory. Harvard Business Review, [s.i.] 142-150.
- Ministério da Saúde (2012). Política Nacional da Atenção Básica – PNAB, Brasília.
- Monteiro, A. F. (2015). Custos ocultos: estudo de caso em uma unidade de auditoria interna do Exército Brasileiro. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22., 2015, Foz do Iguaçu. Anais eletrônicos [...]. Foz do Iguaçu: CBC..
- Morales, F. N., Wittek, R., & Heyse, L. (2012). After the reform: Change in Dutch public and private organizations. Journal of Public Administration Research and Theory, 23(3), 735-754.
- Moura, C. A. S. et al. (2019). Custos Ocultos: Uma análise a partir de Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 26, Curitiba. Anais eletrônicos [...]. Curitiba: CBC.
- Pereira, B. A. D., & Ckagnazaroff, I. B. (2021). Contribuições para a consolidação da New Public Governance: identificação das dimensões para sua análise, Cadernos Ebape, 19(1).
- Sampiere, R. H., Callado, C. F., & Lucio, M. D. P. B. (2013). Metodologia de Pesquisa. Porto Alegre: Penso Editora.
- Santos, A. F. G. (2020). Análise dos sistemas integrados de gestão da UFRN sob a perspectiva da Nova Gestão Pública. Revista Navus, São Paulo, 10(1), 1-17.
- Santos, M. I. C., Leite Filho, P. A. M., & Santos, M. L. C. (2020). Análise do Absenteísmo enquanto um tipo de Custo Oculto em uma Instituição de Ensino Pública. Reunir: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade, Campina Grande, 10(2), 57-65.
- Santos, R. M. (2021). Custos Ocultos Estruturais: Um Estudo na Secretaria de Saúde do Município Paraibano de Sapé. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, Brasil.
- Savall, H., & Zardet, V. (1991). Maitriser lês coúts et les performances cachês. Paris: Economica.
- Silva, A. C. R. (2007). Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade. 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) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa.
- Silva, J. A. (2015). Gestão dos gastos públicos: impacto dos custos invisíveis para as despesas orçamentárias da UnB. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília.



Silva, W. A. C., De Oliveira Gomes, M. C., & Araújo, E. A. Tavares. (2014). Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. *Revista Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, 6(1), 1-16.

Sousa, W. V. C., Rodriguez, M. V. R., & Ribeiro, C. M. A. (2016). A contribuição da gestão do capital intelectual para minimização dos custos ocultos no setor público. *Sistema & Gestão*, Niterói, 11(3), 326-341.

Souza, J. A. et al. (2013). Fatores determinantes de ocorrência de custos ocultos: estudo em uma cooperativa agroindustrial de arroz do Rio Grande do Sul. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, 9(1), 6-27.

Souza, J. A. et al. (2020). A geração dos custos ocultos: um estudo sobre essa vertente como um dos fatores de redução do lucro. *Brazilian Journal of Development*, Curitiba, 6(1), 1138-1159.

Stefano, N. M., Casarotto Filho, N., Freitas, M. C. D., & Martinez, M. A.T. (2014). Gestão de ativos intangíveis: implicações e relações das gestões do conhecimento e capital intelectual. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, João Pessoa, 4(1), 22-37.

Zaffani, C. A. (2006). Cuidado com os custos invisíveis. *Revista Boletim CRC/SP*, São Paulo, 158, 19-22, Mar/Maio.