



ISSN: 1984-6266

## Custos ocultos comportamentais no setor público: uma abordagem a partir do capital intelectual

**Maria do Socorro da Conceição Moura Pessoa**

UFRPE - Universidade Federal Rural de Pernambuco  
msconceicao@recife.pe.gov.br

**Antônio André Cunha Callado**

UFRPE - Universidade Federal Rural de Pernambuco  
andrecallado1968@gmail.com

**Recebimento:**

08/03/2022

**Aprovação:**

30/11/2022

**Editor responsável pela aprovação do artigo:**

Dra. Luciana Klein

**Editor responsável pela edição do artigo:**

Dra. Luciana Klein

**Avaliado pelo sistema:**

*Double Blind Review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

### Resumo

O objetivo deste artigo foi analisar a significância das relações entre características dos servidores e fatores que geram 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 Estadual. 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 os 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 que geram custos ocultos associados ao capital intelectual.

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



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM  
**CONTABILIDADE**  
MESTRADO E DOUTORADO

**DOI:**

<http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v15i1.84956>

## BEHAVIORAL HIDDEN COSTS IN THE PUBLIC SECTOR: AN APPROACH FROM INTELLECTUAL CAPITAL

### ABSTRACT

The objective of this article was to analyze the significance of the relationships between characteristics of civil servants and aspects that generate hidden behavioral costs, resulting from the mismanagement of intellectual capital in the public sector. In order to achieve the proposed objective, an exploratory and descriptive research with a quantitative approach was carried out within a State Autarchy. Data were collected regarding the characteristics of servers and hidden cost elements associated with human capital, internal organization, external relations, quality and transparency. Data were collected through an electronic GoogleDocs form, structured from the list of variables considered in ordinal scales, sent by e-mail to all servers located in the investigated Autarchy. Twenty answered questionnaires were obtained. The statistical technique used was the Spearman Rank Coefficient. The results obtained show the presence of statistically significant relationships between server characteristics and some elements that generate hidden costs associated with intellectual capital.

**Keywords:** Intellectual Capital. Hidden Costs. Public Sector.

### 1 Introdução

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, cujo objetivo é gerar resultados mediante suas reformulações. 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 (Homburg, 2004, p. 549, apud Capuano, 2008).

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 que permita o poder público responder, adequadamente, aos desafios contemporâneos que se apresentam à sociedade brasileira (Rezende, Cunha e 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, visto 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, 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 necessária uma análise destas duas variáveis na busca de soluções para as disfunções (Sousa, 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.

Pesquisas têm sido realizadas sobre custos ocultos, no setor público. Dentre elas, relacionamos a de Dutra & Bornia (2009), Martins (2012), Resende, Cunha & Cardoso (2010), Silva, Severiano Filho (2011) e

Sousa (2015). Outros estudos abordam o capital intelectual nas organizações públicas, tais como: Bailoa, & Silva (2007), Brooking (1996), Edvinsson & Malone (1998), Joia (2001), Mello, Cohen & Oliveira (2003), Queiroz (2006), Queiroz (2003) e Stefano et al. (2014). Essa investigação teve como objetivo a abordagem dos custos ocultos associados ao capital intelectual, em uma autarquia pública, com base teórica nas referências dos autores acima mencionados, além de outras literaturas que apoiaram na estruturação do referencial e deram sustentação para a análise dos resultados.

A justificativa deste estudo apoia-se na constatação de diversos pesquisadores. Franco (1999) destaca a validade de pesquisas realizadas com a colaboração das instituições para o aumento do conhecimento na área contábil gerencial. Ludícibus (1996) enfatiza a importância da doutrina contábil, porém, reconhece que ela deve ser validada pelos experimentos reais. Gomes (1995) defende o confronto entre teoria e prática para que o senso comum não prevaleça na apresentação dos novos conceitos, como alternativa para a maioria dos problemas de gestão das instituições.

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) comentam 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 faz 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 perceptível quando se define a gestão do conhecimento como um processo de identificação, codificação e maximização do conhecimento, de maneira estratégica e relevante para as organizações (Terra, 2001).

O conhecimento é um ativo intangível essencial, um dos bens mais importantes que as organizações detêm, mesmo que muitas não percebam a relevância 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 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 a 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 têm 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. Assim, 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. Dessa forma, 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. 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, busca-se responder à seguinte pergunta: quais aspectos negativos estão influenciando o capital intelectual, no serviço público, ao ponto de gerar comportamentos disfuncionais, estruturas atrofiadas e custos ocultos e quais as áreas que estão sendo afetadas por esse disfuncionamento?

Dessa forma, esta pesquisa tem por objetivo identificar os fatores que geram custos ocultos comportamentais relacionados aos aspectos negativos que influenciam a gestão do capital intelectual no setor público.

Para alcançar essa finalidade, foi realizada uma pesquisa numa autarquia Estadual, através da aplicação de um questionário através do *google forms*, que abordou as questões de identificação dos custos ocultos relacionados à gestão do capital intelectual, com base nas variáveis: capital humano, organização interna, relações externas, qualidade e transparência. Para análise dos resultados foi utilizada a técnica de Correlação de Spearman, visto que é um teste não paramétrico que estabelece um nível de correlação linear entre as variáveis, onde se verificou a intensidade e a direção da relação monotônica entre os custos ocultos comportamentais e as variáveis estabelecidas.

Os resultados evidenciaram que a instituição apresenta, de maneira geral, uma boa gestão do seu capital intelectual que permite maior eficiência da máquina pública e reduz as disfunções hipertrofiadas que geram custos ocultos. Das variáveis estabelecidas, foi possível verificar que duas delas (qualidade e transparência) não apresentaram relação estatisticamente significativa, por consequência, não evidenciando custos ocultos. Tal evidenciação permite uma melhor gestão do capital intelectual da instituição e melhoria dos serviços ofertados à sociedade.

Além desta introdução, o trabalho está dividido em mais quatro seções. A seção dois, discorre brevemente sobre os custos ocultos, capital intelectual e serviço público no Brasil. A seção três apresenta os procedimentos metodológicos, enquanto a seção quatro apresenta os resultados e suas respectivas análises. Por fim, na seção cinco é apresentada a conclusão sobre o trabalho.

## 2 Fundamentação Teórica

### 2.1. Custos Ocultos

De acordo com Atkinson et al. (2000), 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, surgindo a necessidade de acompanhamento dos custos quanto a sua natureza, para apoiar na tomada de decisão, a exemplo dos custos ocultos que fazem parte 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 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 ao abordar os custos comportamentais em relação ao capital intelectual de uma organização, poderá ser utilizado o termo custo oculto, assim, seguindo essa lógica, neste estudo iremos utilizar esta expressão.

A afirmação de Sousa, Ribeiro e Rodrigues em relação à existência de custos ocultos presentes nas atividades das organizações, mostra que esses custos estão presentes na rotina diária de toda instituição apesar de não se apresentar, de forma segregada, nos demonstrativos contábeis, seja pela dificuldade de serem identificados ou serem calculados pelos agentes geradores dos relatórios. No entanto, eles impactam no resultado da instituição.

Silva (2018) observou que os custos ocultos, em relação às suas características atreladas às disfunções, se classificam em dois grupos: a) custo oculto estrutural: que se refere às instalações, equipamentos, máquinas, tecnologia e a 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 como citado em Savall & Zardet, 1991)

afirmam que os custos ocultos são resultados 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.

Nesse contexto pode-se afirmar que a subjetividade na definição dos custos ocultos permite aos diversos autores relacionar diferentes classificações e categorias. As disfunções decorrentes da relação entre a estrutura organizacional e os comportamentos dos indivíduos, direcionado pela cultura da empresa, são próprias de cada instituição, portanto, a diversidade de fatores que gera esses custos determina a identificação da sua categoria.

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 denominados porque, não sendo mensurados, não são contabilizados, portanto, 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 (2001), os disfuncionamentos exigem 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 informação contabilística.

Colenghi (2003) 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 fofocas permanentes; 15. Tempo perdido em gerenciamento; 16. Atendimento e uso indevido de telefone, internet; 17. Falta de profissionalismo e competência da diretoria.

Para Lima (1991), as disfunções dão origem aos custos ocultos, evidenciados através da mensuração dos impactos econômicos relacionados aos fenômenos de absenteísmo, rotação do pessoal, acidentes de trabalho, produtividade direta e qualidade dos produtos, conforme representado pela Figura 1.

Figura 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

Adaptado pelos autores com base em Lima (1991), Savall & Zardet (1991)

A partir da Figura 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 identificam os custos ocultos gerados pelos disfuncionamentos. Nesse contexto, Silva e Severiano Filho (2011) afirmam que custos ocultos gerados pelas disfunções afetam a *performance* econômica da organização, assim 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.

Silva e Severiano Filho (2011) apresentam cinco objetos de análise dos custos ocultos encontrados no modelo teórico de Savall e Zardet (1991), dentro da dimensão de ferramenta de trabalho com seus respectivos objetivos, conforme relacionados:

- (1) Contratos de atividades periodicamente renegociáveis (CAPN): alterar a discussão do conflito-cooperação no âmbito da organização, de maneira que proporcione o aumento da zona de convergência da equipe: direção, supervisão, pessoal de base e representação do pessoal;
- (2) Painel de gestão socioeconômica: oferecer a cada colaborador da organização, com responsabilidade hierárquica, um panorama de condução adaptado às suas funções e à sua área de responsabilidades, dentro das estratégias empresariais;
- (3) A matriz de competências: potencializar a 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;
- (4) A matriz de autoanálise de gestão de tempo: identificar as tarefas realizadas pela equipe, durante o horário de trabalho, e as disfunções associadas à natureza das tarefas executadas, assim como a correspondente alocação de tempo;
- (5) O plano de ações prioritárias (PAP): operacionalizar os objetivos estratégicos da organização 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.

## **2.2 Capital Intelectual e Serviço Público no Brasil**

A gestão do capital intelectual equipara-se “a um oceano recém-descoberto que ainda não consta no mapa e poucos entendem sua dimensão ou sabem como navegá-lo” (Stewart, 1998, p. 53). Esta falta de entendimento está mais latente no serviço público do que nas empresas privadas.

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 imateriais 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 um excesso de conhecimento presente que precisa ser mais bem compreendido e mensurado nas organizações (Schmidt & Santos 2002).

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 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.

Sousa, 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. Na parte que fica abaixo da superfície, invisível aos olhos, local em que se localiza a raiz, que fornece nutrientes para que a árvore consiga 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 entendê-lo como uma ferramenta para refinar a estratégia da organização, visto que ele fornece um retorno positivo, mas, para isso, ele precisa estar inserido em uma cultura organizacional para criar e armazenar conhecimento, a exemplo das instituições públicas.

Buscando aplicação dos conceitos do capital intelectual no setor público, Queiroz (2003) afirma que nas organizações públicas, os clientes são cidadãos, no entanto, a falta de concorrência pelos serviços oferecidos, ou de escolha, em relação a eles, faz com que os indicadores sejam diferentes. 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 particularidades no contexto do setor público brasileiro. 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).

De forma resumida, algumas especificidades do setor público brasileiro podem impactar na implementação da gestão do capital intelectual, e, conseqüentemente, gerar custos ocultos, são: a) baixo estímulo na adoção de novas práticas de gestão em decorrência do nível de competitividade; b) metas não quantificáveis em termos monetários, 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 sendo 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).

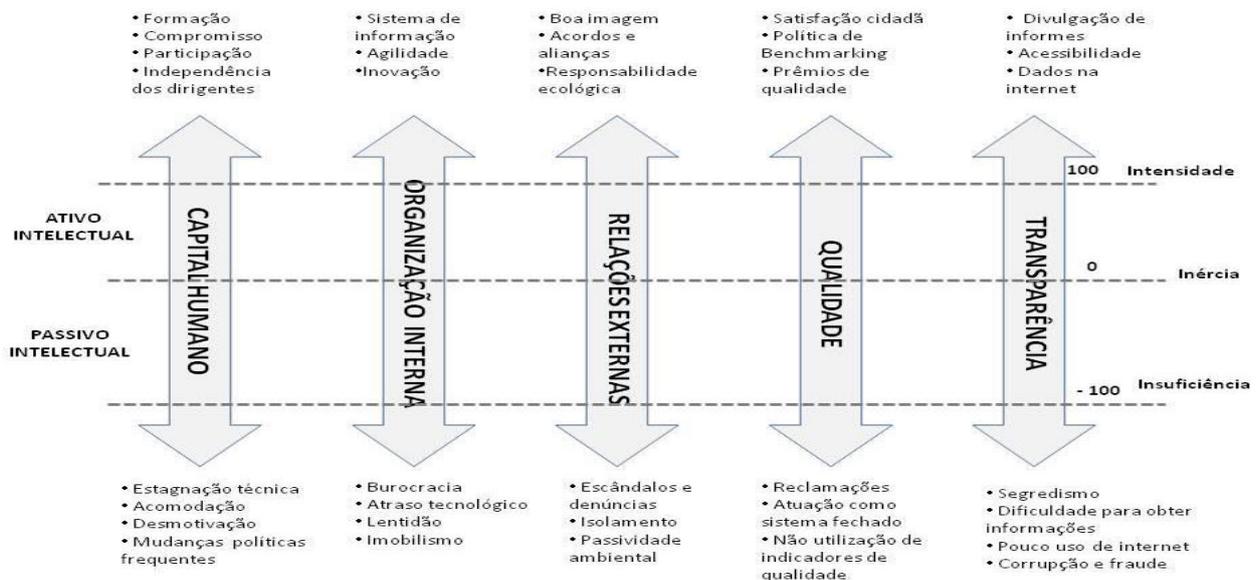
Sousa, Ribeiro e Rodriguez (2016) resumem que o capital intelectual é estruturado em cima de três constructos: capital humano, estrutural e relacional, tendo essa composição a possibilidade de ser ampliada para a administração pública. Para Queiroz (2003), a mensuração, custos ocultos do capital intelectual para o setor público, além de considerar às três variáveis tradicionais citadas anteriormente, deve examinar mais dois constructos no grupo dos intangíveis: a qualidade e a transparência (na ausência de mercado, disciplinam a atividade pública).

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

- (1) 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 mudanças políticas frequentes, observa-se diminuição do capital humano;
- (2) Organização interna: avaliada por 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 deste item;
- (3) 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;
- (4) 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 será alcançada com a participação da sociedade;
- (5) Transparência: A divulgação dos atos públicos tem como principal objetivo permitir à 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 2

Modelo de Capital Intelectual



Queiroz (2003)

A Figura 1 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 que nesse modelo, as perspectivas são apresentadas em forma de setas, sendo 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. Às 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.

Ao que já foi apresentado, fica evidente a vantagem para a instituição que busca a identificação dos fatores que geram custos ocultos, visto que além de melhorar o controle de gastos, há o acréscimo de novas informações gerenciais que apoiam o processo de tomada de decisão melhorando dessa forma, a eficiência, eficácia e efetividade da administração, pilares de uma gestão pública de qualidade.

### 3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa adotou o método descritivo. Este método mostrou-se adequado para nossa proposta, 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 Rondoniense. Assim, foi aplicado um questionário para os segmentos de servidores públicos de diversos níveis hierárquicos e formação da instituição.

A presente pesquisa poderá ser classificada como quantitativa, posto com 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 realização da pesquisa e obter as informações necessárias, foi utilizado questionário elaborado a partir de elementos categorizados de Queiroz (2003), de acordo com o detalhamento da Figura 1 do referencial teórico.

Na estruturação do questionário, esses elementos foram segregados por grupos de variáveis contendo afirmativas fechadas e objetivas, onde o respondente pôde assinalar seu nível de concordância com as frases apresentadas (Figura 3).

Figura 3

*Elementos categorizados para análise dos custos ocultos*

Grupos de variáveis	Número de Questões	Referências
<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.	08	-
<b>Grupo II – Elementos da variável capital humano</b> 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.	08	Queiroz (2003); Sousa (2015); Sousa, Ribeiro e Rodriguez (2016).
<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 resultados do planejamento.	11	
<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.	06	
<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.	08	
<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.	08	

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. Os 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 os servidores da Autarquia investigada. As perguntas foram elaboradas de maneira a serem obtidos os dados necessários à confecção e alimentação do modelo de mensuração escolhido, em que as assinalações

dos respondentes orientaram 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 preencheram os dados solicitados antes das perguntas diretas. A coleta de dados ocorreu no período de 15/05/2021 a 25/06/2021.

Para análise dos dados, a técnica utilizada foi a Correlação de Spearman, visto que é um teste não paramétrico que estabelece um nível de correlação linear entre as variáveis. Quando são feitas diversas correlações ao mesmo tempo, os resultados são distribuídos em uma única tabela, denominada Matriz de Correlação.

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). 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).

O teste supracitado permitiu evidenciar a relação existente entre as variáveis projetadas e as variáveis realizadas, ou seja, verificou a intensidade e a direção da relação monotônica entre os custos ocultos comportamentais e as variáveis estabelecidas, além de identificar as disfunções, custos ocultos e áreas afetadas.

## **4 Análise dos Resultados**

### **4.1 Perfil dos respondentes**

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 respondentes. Os servidores que responderam ao questionário representam 70% do sexo feminino e 30% do sexo masculino. Em relação à 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, em relação à qualificação e área de atuação, 60% dos respondentes possuem especialização e 30% graduação, fato que indica um quadro qualificado de 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.

Em seguida foram analisados os elementos categorizados distribuídos em seis grupos de variáveis, de acordo com a Figura 3, incluindo o grupo com as características dos respondentes que possibilitaram realizar o teste de correlação entre este e os elementos de custos ocultos associados ao capital humano, organização interna, organização externa, qualidade e transparência.

## 4.2 Identificação dos custos ocultos associados ao capital humano

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 comportamento e força através das estatísticas, conforme tabela a seguir:

**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
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

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 regular significância estatística com um coeficiente de variação de -0,53. Indicando assim 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 gestores.

Esses achados corroboram com os resultados da pesquisa de Sousa, Ribeiro e Rodriguez (2016), constatando que pode existir na instituição, pessoas capacitadas e competentes que não são reconhecidas pelo seu trabalho. Por outro lado, pode haver nomeações para funções de gestores sem utilização do critério da meritocracia profissional. Segundo Ferreira (2007), nos entes públicos, o capital humano apresenta particularidades que se destacam, como os procedimentos administrativos convencionais ou sem padrão racional além de servidores efetivos possuírem remuneração abaixo dos que são comissionados (cargos políticos temporários). Essas especificidades no setor público podem interferir na gestão do capital intelectual e conseqüentemente gerarem custos ocultos decorrentes da não qualidade por desmotivação, estagnação técnica e acomodação.

Para Moreira (2004), tanto a produtividade quanto a qualidade dependem mais das pessoas do que de sistemas, ferramentas e métodos de trabalho. Isso permite inferir que a inclusão do servidor no processo da tomada de decisão e nas resoluções dos problemas, melhora a produtividade, integração, autoconfiança e segurança dentro da instituição. De forma oposta, Zaffani (2006) afirma que o clima organizacional ruim, que

pode ocorrer dentre outros fatores pela falta de participação, pode afetar a instituição de forma negativa, gerando, boicotes e politicagem interna.

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.

No entanto, os resultados mostram uma utilização maior desse controle, por parte dos cargos de chefia como uma forma de compensação de jornada de trabalho através de folgas e redução na jornada, permitindo maior flexibilidade para o servidor. Esta correlação não existe com o nível de escolaridade, tempo de formação e tempo de instituição, o que permite inferir que as atividades pelos demais servidores são realizadas, em regra, dentro da jornada de trabalho, com poucas faltas e sem necessidade de utilização de banco de horas.

As percepções dos respondentes sobre os elementos de custos ocultos associados ao capital humano indicam duas disfunções (falta de formação de novos servidores e falta de meritocracia para nomeações de cargos de chefia) que podem gerar custos ocultos relacionados a não qualidade que são: estagnação técnica, acomodação e desmotivação, tendo como áreas afetadas, recursos humanos e qualidade, conforme Figura 4.

**Figura 4**

*Custos ocultos associados ao capital humano*

Disfunções	Custos ocultos relacionados	Área afetada
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

Assim, para Sousa, Ribeiro e Rodriguez (2016) a qualidade do serviço público está relacionada ao aprimoramento do conhecimento e do aperfeiçoamento profissional dos serviços, que consequentemente gera a satisfação dos clientes atendidos, além da certeza do servidor de que poderá ser reconhecido profissionalmente. No entanto, os custos ocultos gerados pela falta de meritocracia na organização evidenciam a ausência de política para aproveitamento e direcionamento adequado dos talentos internos. Esse aspecto pode comprometer o desenvolvimento da equipe e dos gestores. Nesse contexto, Queiroz (2006), afirma que colaboradores competentes, formados, com um nível de escolaridade adequado à função e com capacidade para inovar e influenciar, é um ativo fundamental para atingir os objetivos propostos pela organização.

### 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*

	Nível de Escolaridade	Formação	Tempo de formado	Tempo na instituição	Cargo de chefia
Atividades de melhoria do clima organizacional	-0,32	-0,13	-0,12	0,19	0,22
Resolução de conflitos	-0,51	-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	0,48	0,53	-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 planejamento	-0,34	0,05	0,09	0,21	0,20

Os elementos de custos 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. Assim, verifica-se que estes componentes necessitam de melhorias para o desempenho da gestão organizacional, uma vez que geram custos ocultos.

No resultado apresentado na Tabela 2, a correlação de Spearman entre a resolução de conflitos e o nível de escolaridade foi negativa moderada de -0,51, indicando que conforme o nível de escolaridade aumenta, a demanda para resolução de conflitos diminui. O resultado da pesquisa, ainda revela que 55% dos servidores discordam que exista um setor na instituição, focado na resolução de conflitos. Com esse indicativo, os achados refletem que quanto maior for o nível de escolaridade, menor será a incidência de conflitos na instituição, visto que 90% dos respondentes afirmam possuir nível superior.

Porém, de acordo com Burbridge e Burbridge (2012), os conflitos auxiliam no processo de mudanças e crescimento das organizações, mas, em contrapartida, podem gerar custos invisíveis que influenciam no funcionamento da empresa, dentre eles o absenteísmo, alta taxa de rotatividade, baixa produtividade, motivação reduzida. Seus impactos são mais difíceis de serem mensurados contabilmente uma vez que possuem custos ocultos que não são evidenciados.

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. Destaca-se que 90% dos servidores declararam ter curso superior e 75% estão há mais de 10 anos no efetivo cargo. Isso revela 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 para 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.

Com isso, a alocação inadequada de servidores às suas funções contribui para ineficiência da organização na concretização de seus objetivos, além de causar desmotivação e acomodação dos colaboradores que não se sentem valorizados, fatores que geram custos ocultos.

Nesse contexto, a partir do grau de concordância obtido com as afirmativas desta categoria, relacionado a organização interna, foi possível identificar disfunções como falta de área que trabalhe resolução de conflitos e alocação inadequada de servidor que potencializa a geração de custos ocultos por não qualidade (baixa produtividade, absenteísmo, rotatividade, desmotivação, acomodação), conforme Figura 5.

**Figura 5**

*Custos ocultos associados a organização interna*

<b>Disfunções</b>	<b>Custos ocultos relacionados</b>	<b>Área afetada</b>
Falta de setor que trabalhe na resolução de conflitos	Não qualidade (baixa produtividade, absenteísmo, rotatividade, desmotivação)	Recursos humanos, gestão e qualidade
Alocação inadequada de servidores em suas funções	Não qualidade (acomodação, desmotivação)	Recursos humanos, gestão e qualidade

Os demais elementos de custos ocultos analisados que estão associados a organização interna, 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, apresentaram correlação fraca, portanto, não se pode afirmar que gerem 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 responsabilidade socioambiental	-0,31	0,12	-0,02	0,14	0,24
O departamento realiza assistência social	0,09	0,00	-0,63	-0,32	-0,16

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 como associações, organizações da sociedade civil ou outras entidades filantrópicas, apresentando 75% de discordância entre os respondentes. Isso refletiu num 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.

Na análise qualitativa dos custos ocultos das relações externas, apresenta-se conforme Figura 6.

Figura 6

Custos ocultos associados a relações externas

Disfunções	Custos ocultos relacionados	Área afetada
Não realiza ações sociais com a comunidade.	Não qualidade (má gestão)	Recursos humanos, qualidade e gestão

A falta de realização de obras de assistência social nas comunidades pode gerar custos ocultos relacionados a não qualidade e má gestão. De acordo com Queiroz (2006), na esfera pública, as relações com outras entidades, agentes sociais ou meios de comunicação também são ativos intangíveis que podem contribuir para o cumprimento dos objetivos. A capacidade de a entidade de influenciar politicamente pode determinar o financiamento disponível para ela.

Os demais elementos de custos ocultos quando associados a relações externas, não apresentaram significância. No entanto, quando analisados isoladamente, refletem a percepção dos respondentes sobre as questões abordadas.

A afirmação que mais apresentou respostas nulas foi a que buscou identificar se os servidores concordam que departamento é bem citado nas reuniões, seminários ou outros eventos do órgão. O resultado evidenciou que 40% dos respondentes não têm elementos para concordância ou discordância. Isto significa que o próprio departamento que promove os eventos, não sabe responder se eles são bem avaliados pelos participantes externos.

Considerando as respostas sem a correlação com as características dos respondentes, constata-se que 55% discordam que a organização possui um canal de comunicação disponível para as críticas, elogios e sugestões do público. Em relação à parceria com outras áreas do órgão em que o departamento está inserido, 65% das respostas indicam que a relação é boa e não apresenta conflitos significativos.

Ainda de acordo com Queiroz (2003), as relações externas são um importante componente do capital intelectual do serviço público, uma vez que são através delas que as instituições podem avaliar sua imagem perante os cidadãos, clientes e fornecedores. Para que isso ocorra é necessário o canal de comunicação eficiente entre a instituição e os usuários dos serviços públicos. No entanto, foi verificado que 55% dos respondentes discordam que existe um canal de comunicação disponível para as críticas, elogios, sugestões e 40% não souberam responder essa afirmação. Esse achado corrobora com os achados da pesquisa de Sousa (2015).

Com referência a afirmação que o departamento exerce sua responsabilidade socioambiental através da conscientização dos servidores quanto à economia de energia e água, consumo e reciclagem de papel, entre outros, 30% dos servidores responderam que sim, 35% que não e 35% não souberam responder. Isso evidencia a falta de política clara de responsabilidade socioambiental.

#### 4.5 Identificação dos custos ocultos associados a qualidade

Em relação aos elementos de custos ocultos 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, indicado na Tabela 4.

**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
Premiação 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

No que diz respeito 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. Segundo Queiroz (2006), a gestão moderna do setor público tem como lastro a atenção ao público e a qualidade dos serviços. Nessa perspectiva o autor ainda afirma que a qualidade dos serviços pode ser avaliada com critérios objetivos, que atendam a um determinado padrão de qualidade ou com critérios subjetivos, dependendo da percepção do usuário. A Escola Superior do Tribunal de Contas da União (TCU), publicou em 2019 um documento descrevendo a importância dos indicadores para a avaliação da gestão pública onde é ratificado que o processo de seleção desses indicadores a serem utilizados no controle da eficiência da gestão pública deverá ser construído a partir do planejamento estratégico com objetivos claros e bem definidos.

O documento do TCU ainda pontua que na construção de indicadores de qualidade do serviço público, é essencial selecionar aqueles adequados para refletir os resultados da melhor forma, divididos em indicadores de economicidade, de eficiência, de eficácia e de efetividade da gestão.

#### 4.6 Identificação dos custos ocultos associados a transparência

A Tabela 5 demonstra a significância das relações entre as características dos respondentes e suas percepções sobre os elementos de custos ocultos associados à transparência.

**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

A última categoria do estudo foi a 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 Conclusão

A análise dos custos ocultos comportamentais associados aos elementos do capital intelectual de uma autarquia governamental, permitiu 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.

Por meio da aplicação do teste de correlação, identificou-se na autarquia avaliada, que dentre as variáveis de custos ocultos comportamentais, estudadas, qualidade e transparência não evidenciaram custos ocultos. Enquanto as variáveis relacionadas ao capital humano, organização interna e relações externas, apresentaram custos ocultos para a instituição. No entanto, 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.

Dessa forma, ressalta-se 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 ser melhor administrados para a redução da sua ocorrência. Ficou evidenciado que o principal objetivo de uma pesquisa que estuda o capital intelectual é entender a gestão dos ativos intangíveis, visto que estes dependem consideravelmente do elemento humano e administrativo da instituição. Observa-se que esta dependência está vinculada a comportamentos e decisões de indivíduos que, se forem inadequadas, poderão gerar passivos intangíveis, entre eles, os custos ocultos comportamentais, interferindo de maneira negativa na eficiência da organização, podendo gerar os custos ocultos, refletidos na estagnação técnica, acomodação, desmotivação, burocracia, atraso tecnológico, lentidão, escândalos, denúncias, passividade ambiental, reclamações, dificuldade para obter informações, corrupção, fraude e outros.

Assim, salienta-se que a gestão do capital intelectual no âmbito público é abstrusa, quando se considera 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, conforme Sousa (2015) e Sousa, Ribeiro e Rodriguez (2016).

Nesse contexto, 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 aplicadas no setor público. Como limitação do estudo, ressalta-se que a taxa de respondentes pode estar relacionada com a desconfiança e receio entre os servidores públicos quanto ao uso das informações solicitadas na pesquisa, mesmo sendo evidenciado que não teria identificação da pessoa e do setor da instituição. Um panorama mais abrangente dessas discussões pode ser construído com a realização de novas investigações em outras instituições.

## 6 Referências

- Atkinson, A. A. et. al. (2000). *Contabilidade Gerencial*. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. (2a ed.) São Paulo: Atlas.
- 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.
- Bernardi, L.A. (2004). Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos. (3ª. ed.). São Paulo: Atlas.
- Brooking, A. (1996). *Intellectual Capital: Core Asset for the Third Millennium Enterprise*. Boston: Thomson Publishing Inc.
- Burbridge, R. Marc; Burbridge, Anna. Gestão de conflitos: desafios do mundo corporativo. São Paulo: Saraiva, 2012.
- 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), p. 18-37.
- Colenghi, V. M. (2003). *O & M e qualidade total: uma interpretação perfeita*. (2ª. 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), p. 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. et al. (2009). *Análise multivariada de dados*. (6ª. ed.) Porto Alegre: Bookman.
- JOIA, L. A. (2001). Medindo o Capital Intelectual. *Revista de Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, 41(2), p. 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), p.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*. (2a 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. Recuperado em 21 maio, 2021, de <https://linomartins.wordpress.com/?s=custos++invis%C3%ADveis&searchbutton=go%21>.
- Mattar, F. N. (2001). *Pesquisa de Marketing*. (3a 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 (2004), Avaliação da Gestão da Capacitação em Órgão Público – Estudo de Caso: Centro Universitário, Dissertação do Mestrado em Sistemas de Gestão, Departamento de Engenharia de Produção, Universidade Federal Fluminense, Niterói-RJ.
- Pedrosa Neto, C. (2009). *Uma contribuição na identificação dos custos ocultos na produção de uma indústria de cerâmica* (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil.
- Queiroz, A. B. (2006). Capital Intelectual no Setor Público. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro 1(1), p.5-18.
- 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), p. 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* (Mestrado em Ciências Contábeis). Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, 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), p. 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* (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), p. 326-341.
- Stefano, N. M. et al. (2014). Gestão de ativos intangíveis: implicações e relações das gestões do conhecimento e capital intelectual. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 4(1), p. 22-37.
- Stewart, T. A. (1998). *Capital intelectual – A nova vantagem competitiva das empresas*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Campus.
- Terra, J. C. C. (2001). *Gestão do conhecimento: o grande desafio empresarial*. São Paulo: Negócios.
- Tozoni-Reis, M. F. C. (2009). *Metodologia da Pesquisa*. (2ª. ed.). Curitiba: IESDE Brasil S.A.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (4ª. ed.) Porto Alegre: Bookman.
- Zaffani, C.A. (2006). Cuidado com os custos invisíveis. *Revista Boletim CRC/SP*. São Paulo, nº 158, p. 19 - 22, Mar/Mai.

## DADOS DOS AUTORES

### Maria do Socorro da Conceição Moura Pessoa

Mestranda em Controladoria pelo Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE

Endereço: Rua Dom Manuel de Medeiros, s/nº - Dois Irmãos

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5704-9265>

E-mail: [msconceicao@recife.pe.gov.br](mailto:msconceicao@recife.pe.gov.br)

### Antônio André Cunha Callado

Doutor em Administração pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)

Endereço: Rua Dom Manuel de Medeiros, s/nº - Dois Irmãos

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6142-155X>

E-mail: [andrecallado1968@gmail.com](mailto:andrecallado1968@gmail.com)

### Contribuição dos Autores: ✓

Contribuição	Maria do Socorro da Conceição Moura Pessoa	Antônio André Cunha Callado
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	✓	✓
2. Definição do problema de pesquisa	✓	✓
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	✓	✓
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)	✓	✓
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	✓	✓
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	✓	✓
7. Processo de coleta de dados	✓	
8. Análises estatísticas		✓
9. Análises e interpretações dos dados coletados	✓	✓
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	✓	✓
11. Revisão crítica do manuscrito		✓
12. Redação do manuscrito	✓	