

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RODOLFO MARTINS DOS SANTOS

**CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS: UM ESTUDO NA SECRETARIA DE SAÚDE
DO MUNICÍPIO PARAIBANO DE SAPÉ**

JOÃO PESSOA

2021

**CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS: UM ESTUDO NA SECRETARIA DE SAÚDE
DO MUNICÍPIO PARAIBANO DE SAPÉ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de pesquisa: Informação Contábil para usuários Internos

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S237c Santos, Rodolfo Martins dos.

Custos ocultos estruturais : um estudo na secretaria de saúde do município paraibano de Sapé / Rodolfo Martins dos Santos. - João Pessoa, 2021.
87 f. : il.

Orientação: Antônio André Cunha Callado.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Contabilidade de custos. 2. Custos ocultos. 3. Gestão pública. I. Callado, Antônio André Cunha. II. Título.

UFPB/BC

CDU 657.47(043)

RODOLFO MARTINS DOS SANTOS

**CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS: UM ESTUDO NA SECRETARIA DE SAÚDE
DO MUNICÍPIO PARAIBANO DE SAPÉ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado

Aprovado em: 03/02/2022

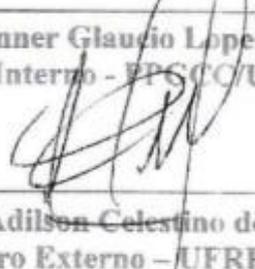
BANCA EXAMINADORA



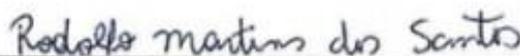
Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado
Presidente da Banca Examinadora – PPGCC/UFPB



Prof. Dr. Wenner Glaucio Lopes Lucena
Membro Interno - PPGCC/UFPB



Prof. Dr. Adilson Celestino de Lima
Membro Externo - UFRPE



Rodolfo Martins dos Santos
Discente

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida, pelas oportunidades que Ele me permite viver. Mesmo como ser humano falho que sou, Ele sempre diante de sua misericórdia me reergue, e coloca pessoas em minha vida que são “sinais” de seu zelo e cuidado comigo.

À minha família, que com simplicidade e humildade, sempre me estimularam a continuar. Que ainda nas dificuldades e “noites escuras”, ainda assim Deus pode abrir uma porta e me ajudar a vencer. Principalmente, à minha mãe e minhas tias pelas orações e todo apoio.

À minha namorada Marília, por sempre me apoiar e acreditar nos meus sonhos e projetos para nossas vidas.

Ao Dr. Antônio André Cunha Callado, por ser esse ser humano que em tantas situações de aprendizado e lições, me transmitiu Deus através de suas atitudes. Pelos seus direcionamentos e “sermões”, que muitas vezes foi o que me fez levantar e continuar, diante das adversidades que surgiram nesse caminho do mestrado. Sou muito grato por tudo o que faz por mim, por toda paciência e aproveitamento para pedir perdão diante das minhas falhas ao longo desse processo.

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, aos professores e a todos os seus colaboradores que tanto se empenham para contribuir com todos.

Aos meus colegas da turma de mestrado 2020.1, pelo apoio, compartilhamento de conhecimento, pelas ajudas e por sempre motivarmos uns aos outros. De modo especial, às colegas Sheila e Thayná, por toda ajuda, paciência, empatia e amizade. Aos amigos colegas de graduação, Raissa Aglé, Leisyanne Mayara, Inajá Allane e Suênya Cortez por todo apoio durante o período do mestrado

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. Nesse sentido 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, onde inicialmente foram levantados com base na literatura, quais custos ocultos estruturais são passíveis de ocorrer no setor público. 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, com a finalidade de compreender a percepção dos servidores sobre as atividades ligadas aos custos ocultos estruturais, e foi utilizada a escala de Likert. Para análise das respostas, foi calculada a frequência e o percentual de ocorrência de cada resposta, como também foi feito o cálculo do coeficiente de Spearman, a fim de analisar a intensidade da relação entre as variáveis. 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. No que diz respeito as relações entre os dados pessoais, experiência profissional e natureza do vínculo dos respondentes e suas percepções sobre as fontes de custos ocultos estruturais, foi visto uma forte relação predominante entre a experiência profissional dos servidores e os custos de Logística, Tecnologia e Retrabalho. Evidenciando assim possivelmente que, quanto maior o tempo de experiência do servidor conseqüentemente ele vai ter um maior entendimento e compreensão sobre as atividades ligadas aos custos de logística, tecnologia e retrabalho. Sobretudo, este trabalho contribui para a literatura da área de custos, uma vez existem 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.

ABSTRACT

This research was carried out with the objective of identifying the perception of the employees of a health department about the activities related to the hidden structural costs that occur in the public sector. In this sense, a case study was carried out, having as a sample the servers that work in the Health Department of the municipality of Sapé in Paraíba. For this, the study was operationalized through a survey, which initially were raised based on the literature, which structural hidden costs are likely to occur in the public sector. In a second moment, activities that take place in the basic health units of the aforementioned Secretariat were raised, which are related to hidden structural costs that occur in the public sector. Then questionnaires were applied, in order to understand the perception of the servers about the activities related to the hidden structural costs, and the Likert scale was used. To analyze the responses, the frequency and percentage of occurrence of each response were calculated, as well as the calculation of the Spearman coefficient, in order to analyze the intensity of the relationship between the variables. It was found that of the hidden structural costs that can occur in the public sector, the cost of Rework was the most negatively perceived by the respondents, where their activities were mostly evaluated as Bad or Weak. Thus leading to the understanding that these activities may impair the quality of services offered by the health department. Regarding the relationships between personal data, professional experience and nature of the respondents' relationship and their perceptions about the sources of structural hidden costs, a strong predominant relationship was seen between the professional experience of the servers and the costs of Logistics, Technology and Rework. Possibly evidencing that the longer the server's experience, consequently, he will have a greater understanding and understanding of activities related to logistics, technology and rework costs. Above all, this work contributes to the literature in the area of costs, since there are few works on hidden costs, being even scarcer specifically on hidden costs in the public sector. It can also contribute to the performance of public managers, since such costs can go unnoticed, and managers do not realize how much structural hidden costs can impact the quality of public services offered to the population.

Keywords: Cost Accounting. Hidden Costs. Public administration.

RESUMEN

Esta investigación se realizó con el objetivo de identificar la percepción de los empleados de un departamento de salud sobre las actividades relacionadas con los costos estructurales ocultos que ocurren en el sector público. En ese sentido, se realizó un estudio de caso, teniendo como muestra los servidores que actúan en el Departamento de Salud del municipio de Sapé en Paraíba. Para esto, se operacionalizó el estudio a través de una encuesta, que inicialmente se planteó con base en la literatura, cuáles son los costos ocultos estructurales que probablemente se presenten en el sector público. En un segundo momento, se plantearon las actividades que se desarrollan en las unidades básicas de salud de la mencionada Secretaría, las cuales están relacionadas con los costos estructurales ocultos que se dan en el sector público. Luego se aplicaron cuestionarios, con el fin de comprender la percepción de los servidores sobre las actividades relacionadas con los costos estructurales ocultos, y se utilizó la escala de Likert. Para el análisis de las respuestas se calculó la frecuencia y porcentaje de ocurrencia de cada respuesta, así como el cálculo del coeficiente de Spearman, con el fin de analizar la intensidad de la relación entre las variables. Se encontró que de los costos estructurales ocultos que pueden ocurrir en el sector público, el costo de Retrabajo fue el más percibido negativamente por los encuestados, donde sus actividades fueron mayoritariamente evaluadas como Malas o Débiles. Lo que lleva a la comprensión de que estas actividades pueden perjudicar la calidad de los servicios ofrecidos por el departamento de salud. En cuanto a las relaciones entre los datos personales, la experiencia profesional y la naturaleza de la relación de los encuestados y sus percepciones sobre las fuentes de costos ocultos estructurales, se observó una fuerte relación predominante entre la experiencia profesional de los servidores y los costos de Logística, Tecnología y Retrabajo. Posiblemente evidenciando que cuanto mayor sea la experiencia del servidor, en consecuencia, tendrá una mayor comprensión y comprensión de las actividades relacionadas con la logística, la tecnología y los costos de retrabajo. Sobre todo, este trabajo contribuye a la literatura en el área de costos, ya que existen pocos trabajos sobre costos ocultos, siendo aún más escasos específicamente sobre costos ocultos en el sector público. También puede contribuir al desempeño de los gestores públicos, ya que tales costos pueden pasar desapercibidos y los gestores no se dan cuenta de cuánto los costos ocultos estructurales pueden impactar en la calidad de los servicios públicos que se ofrecen a la población.

Palabras clave: Contabilidad de Costos. Costos ocultos. Gestión pública.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Busca por Custos Ocultos.....	23
Figura 02 - Etapas para identificação e Correção de Custos Ocultos.....	30

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Domínios das Disfunções.....	24
Quadro 02 - Atividades e seus custos.....	25
Quadro 03 - Pesquisas e Ferramentas para identificar custos ocultos	30
Quadro 04 - Ferramentas para evitar reincidências de custos ocultos.....	31
Quadro 05 - Classificações de custos ocultos por grupo	36
Quadro 06 - Distribuição dos servidores por unidades básicas de saúde	50
Quadro 07 - Atividades das unidades de saúde relacionadas aos custos ocultos estruturais.....	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Aspectos Negativos e Custos Ocultos em Capital Humano	41
Tabela 02 - Aspectos Negativos e Custos Ocultos em Organização Interna	41
Tabela 03 - Distribuição de frequência da idade dos respondentes.....	56
Tabela 04 - Distribuição de frequência do nível de escolaridade dos respondentes.	56
Tabela 05 - Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes.....	57
Tabela 6 - Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes na Prefeitura	57
Tabela 07 - Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes no atual local de trabalho.....	57
Tabela 08 - Distribuição de frequência da área natureza do vínculo dos respondentes com a Prefeitura	58
Tabela 9 - Distribuição de frequência do exercício dos respondentes em cargo de chefia.....	58
Tabela 10 - Distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes aos controles internos	59
Tabela 11 - Distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à manutenção	60
Tabela 12 - Distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à logística	61
Tabela 13 - Distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à tecnologia.....	62
Tabela 14 - Distribuição de frequência da percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à execução do trabalho	63
Tabela 15 - Relações entre os dados pessoais e a percepção dos respondentes sobre as atividades referentes aos controles internos	64

Tabela 16 - Relações entre os dados pessoais e a percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à logística	65
Tabela 17 - Relações entre os dados pessoais e a percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à tecnologia	65
Tabela 18 - Relações entre os dados pessoais e a percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à execução do trabalho	66
Tabela 19 - Relações entre a experiência profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes aos controles internos	66
Tabela 20 - Relações entre a experiência profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à manutenção	67
Tabela 21 - Relações entre a experiência profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à logística.....	67
Tabela 22 - Relações entre a experiência profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à tecnologia.....	68
Tabela 23 - Relações entre a experiência profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à execução do trabalho.....	69
Tabela 24 - Relações entre o vínculo profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes aos controles internos	69
Tabela 25 - Relações entre o vínculo profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à manutenção.....	70
Tabela 26 - Relações entre o vínculo profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à logística	70
Tabela 27 - Relações entre o vínculo profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à tecnologia	71
Tabela 28 - Relações entre o vínculo profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à execução do trabalho	71

LISTA DE SIGLAS

ABC	Activity Based Costing
ASB	Auxiliar em saúde bucal
CAPN	Contrato de Atividade Periodicamente Negociável
CAPV	Contratos de atividades periodicamente negociáveis
FMEA	Análise dos Modos de Falhas e seus Efeitos
IFPB	Instituto Federal da Paraíba
IMPM	Medida de Desempenho Global de Produção
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	New Public Management
PAP	Plano de ações prioritárias
PPS	Painel de Pilotagem Socioeconômico
SIOFHIE	Sistemas de Informação Operacionais e Funcionais Humanamente Integrados e Estimulantes
TSB	Técnico em saúde bucal
UBSs	Unidades básicas de saúde

SUMÁRIO

1 CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.1 VISÃO GERAL.....	15
1.2 DESCRIÇÃO DO PROBLEMA	16
1.3 OBJETIVOS.....	18
1.3.1 OBJETIVO GERAL.....	18
1.3.2 Objetivos Específicos	18
1.4 JUSTIFICATIVA.....	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	22
2.1 GERAÇÃO DE CUSTOS OCULTOS.....	22
2.2 DEFINIÇÕES DE CUSTOS OCULTOS	26
2.3 IDENTIFICAÇÃO E TRATAMENTO DOS CUSTOS OCULTOS.....	29
2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS OCULTOS.....	33
2.5 CUSTEIO ABC X CUSTOS OCULTOS.....	38
2.6 CUSTOS OCULTOS NO SETOR PÚBLICO	40
2.7 NOVA GESTÃO PÚBLICA	42
2.7.1 Surgimento	42
2.7.2 Nova Gestão Pública no Brasil.....	45
3 METODOLOGIA	48
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	48
3.2 UNIVERSO E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA.....	50
4 RESULTADOS.....	56
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES	56
4.2 PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES EM RELAÇÃO AS ATIVIDADES VINCULADAS AOS CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS	58
4.3 RELAÇÕES ENTRE OS DADOS PESSOAIS, EXPERIÊNCIA E NATUREZA DO VÍNCULO PROFISSIONAL DOS RESPONDENTES E SUAS PERCEPÇÕES SOBRE AS FONTES DE CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS	63
5 CONCLUSÕES	73
REFERÊNCIAS.....	78
APÊNDICES	86

1 CONTEXTUALIZAÇÃO

1.1 VISÃO GERAL

Para a tomada de decisão, os gestores das instituições precisam ter como alicerce informações úteis, temporais e completas. E devido ao desenvolvimento constante da tecnologia, que gerou uma maior celeridade nos processos, os *stakeholders* necessitam de informações mais robustas para a escolha de decisões assertivas.

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 (ATKINSON *et al.*, 2000; 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.

Importa ressaltar que, apesar do conhecimento dos custos parecer algo óbvio pelas entidades, Pedrosa Neto (2009) afirma que diante da complexidade dos processos e dos atores envolvidos, alguns custos podem passar despercebidos ou serem difíceis de mensuração. O funcionamento de modo desordenado ou anormal de determinado processo é uma disfunção. Esta por sua vez, dá origem a custos ocultos, sendo computados a partir do impacto econômico associado a alguns fenômenos, tais como absenteísmo, acidente de trabalho, qualidade dos serviços e produtos e rotação de pessoal (LIMA, 1991).

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). Na tomada de decisão no serviço público, tais custos ocultos tem de ser

considerados, caso contrário haverão ineficiências na prestação de serviço e suas causas não serão identificadas, nem posteriormente sanadas.

1.2 DESCRIÇÃO DO PROBLEMA

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.

Sendo assim, as organizações precisam identificar e monitorar as referidas disfunções que possam estar ocasionando a existência desse tipo de custo em seus processos (OLIVEIRA; PACHECO, 2013).

De acordo com Sítima (2001), os disfuncionamentos na organização são desvios entre o funcionamento observado e o funcionamento visto como adequado. Estes disfuncionamentos geram custos ocultos, geralmente não mensurados, controlados nem reconhecidos contabilmente. Nesse cenário, o entendimento e o estudo dos custos ocultos se mostram importante, mesmo quando não é possível a sua mensuração. Por outro lado, a entidade necessita ter a consciência da existência desse tipo de custo, que pode comprometer a saúde e a eficiência da gestão (BERNARDI, 2012).

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 são advindos 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.

Freitas et al. (2007) afirmam que a análise destes dois grupos de custos favorece a possibilidade de mudanças no comportamento, na estrutura e na operacionalização das atividades, gerando consequências positivas na tomada de decisão e desempenho das instituições. Entretanto segundo Silva (2018), os custos ocultos estruturais são mais facilmente identificados, gerenciados e até mesmo mensurados. Daí o motivo da existência de pesquisas sobre custos ocultos evidenciarem mais os do tipo estruturais.

Concordando com esse pensamento, Femenick (2005) afirma que os custos ocultos estruturais podem ter uma quantificação mais aproximada da realidade. Ademais, é possível reportar tanto o fato gerador que causa a ineficiência no processo, e o quanto essa falha pode representar em valores. Sousa et al. (2016) afirmam que para o sucesso de qualquer sistema de gestão é importante existir uma harmoniosa de interação entre as pessoas, processos e estruturas dentro do ambiente organizacional, inclusive na gestão pública.

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.

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.

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).

Isto posto, destaca-se a necessidade de melhor compreender e controlar os custos ocultos no setor público, principalmente no tocante ao que os custos ocultos estruturais podem afetar na eficiência dos serviços públicos. 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?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 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

1.3.2 Objetivos Específicos

- Classificar os custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público;
- Verificar as atividades das unidades básicas de saúde da secretaria de saúde, que se relacionam com custos ocultos estruturais do setor público;
- Analisar como os custos ocultos estruturais são percebidos pelos servidores da secretaria de saúde, a partir das atividades desempenhadas que estão vinculadas a tais custos.

1.4 JUSTIFICATIVA

Estudos sobre custos ocultos vem se tornando uma crescente dentro das organizações (KRISHNAM, 2006). Contudo, ainda assim de acordo com Benin *et al.*

(2016), é perceptível uma grande escassez de publicações no Brasil sobre essa temática, se comparado com outros assuntos relacionados a área de custos. Muitos autores evidenciam a falta de interesse dos pesquisadores em aprofundar suas pesquisas sobre o tema.

Nesse sentido, isso denota 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.

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. Sendo assim, os custos ocultos diminuem a qualidade dos serviços, ocasionando defeitos e desperdícios. Daí a necessidade dos gestores públicos buscarem estudar e analisar tais custos em suas áreas de atuação (SILVA et al., 2020).

Monteiro (2015) 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.

A preocupação com a gestão de custos na gestão pública, incluindo a otimização do gasto do dinheiro público, é uma das vertentes da chamada Nova Gestão Pública (NGP). Esta trouxe características e práticas gerenciais, como alternativa para resolver/sanar alguns gargalos da administração pública tradicional (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018). Segundo Cavalcante (2018), a NGP, também chamada de administração pública gerencial, consistiu em uma série de mudanças em estruturas e processos da administração pública com a finalidade de obter melhores desempenhos.

No âmbito administrativo, Pollitt e Bouckaert (2011) afirmam que a NGP leva em consideração conceitos e práticas como: ênfase no desempenho, por meio de indicadores de custos, processos e resultados; preferências por formas organizacionais mais enxutas; e introdução de mecanismos típicos de mercado. Corroborando com o que foi mencionado, de acordo com Andrews e Walle (2013),

como exemplos de ferramentas de gestão utilizadas pela NGP, têm-se: gestão por desempenho, accountability, transparência, concorrência e a autonomia gerencial.

Isto posto, é partir da gestão dos custos que os gestores públicos irão apoiar suas decisões, inclusive para a construção de programas e projetos voltados à população. Por isso, é que a gestão de custos públicos é um elemento necessário para a aplicação de estratégias gerenciais da NGP (MODELL, 2009).

Sendo assim, a realização estudos sobre custos ocultos, principalmente no setor público devido a não existência de estudos anteriores específicos sobre tais custos nesse setor. Podem ser muito relevantes e significativos, para a tomada de decisão.

Nesse sentido, é importante investigar sobre os custos ocultos, mesmo se não forem controlados, pois podem afetar de maneira significativa o desempenho organizacional (SOUZA et al., 2020). Pelos custos ocultos poderem impactar na eficiência interna e no desempenho, de acordo com Souza et al. (2019), estudos e pesquisas sobre o assunto se tornam ainda mais relevantes por influenciarem consequentemente na tomada de decisão.

Desse modo, para que o tomador de decisão faça uma escolha acertada e que venha gerar resultados positivos, é fundamental que se consiga visualizar as alternativas, as realidades e o operacional do fluxo das atividades da entidade (WELGACZ et al., 2009). Isso acontece, segundo Silva e Severiano Filho (2011), porque existe a necessidade de se conhecer todos os custos envolvidos no processo produtivo, para, em seguida, realizar a tomada de decisão. Caso contrário, não tendo conhecimentos dos reais custos que existem, a decisão poderá não contribuir para a produzir resultados positivos.

A realização de estudos sobre custos ocultos são fundamentais para o processo de tomada de decisão. Essas pesquisas podem contribuir para a difusão do conhecimento não só no meio acadêmico, mas concomitantemente na sociedade. Outro aspecto que demonstra a importância da realização de pesquisas sobre custos ocultos é a atualidade do assunto. Pois partindo do princípio que fazem parte do processo, seja de produtos ou serviços, os custos ocultos sempre estarão presentes (FUREDY, 2005).

A temática de custos ocultos é vista como algo atual, que por existir em diversas etapas do processo produtivo, a necessidade de buscar estudar e compreendê-los tornam-se constantes. Além disto, a dificuldade ainda existente de mecanismos que

auxiliem na sua identificação contribuem para a importância do desenvolvimento de (FREITAS et al., 2006).

Segundo Souza et al. (2013), por mais que exista a dificuldade em sua identificação, o custo oculto continua a existir. Porém, cabe aos gestores buscar identificá-los e minimizá-los, pois, caso contrário, continuarão existindo e produzindo efeitos negativos nos resultados da organização. Por isso, fica claro o valor do estudo dos custos ocultos pra área de contabilidade. Tendo em vista que, quando um assunto é pouco pesquisado, isso pode significar que há um leque de contribuições ainda não conhecidas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GERAÇÃO DE CUSTOS OCULTOS

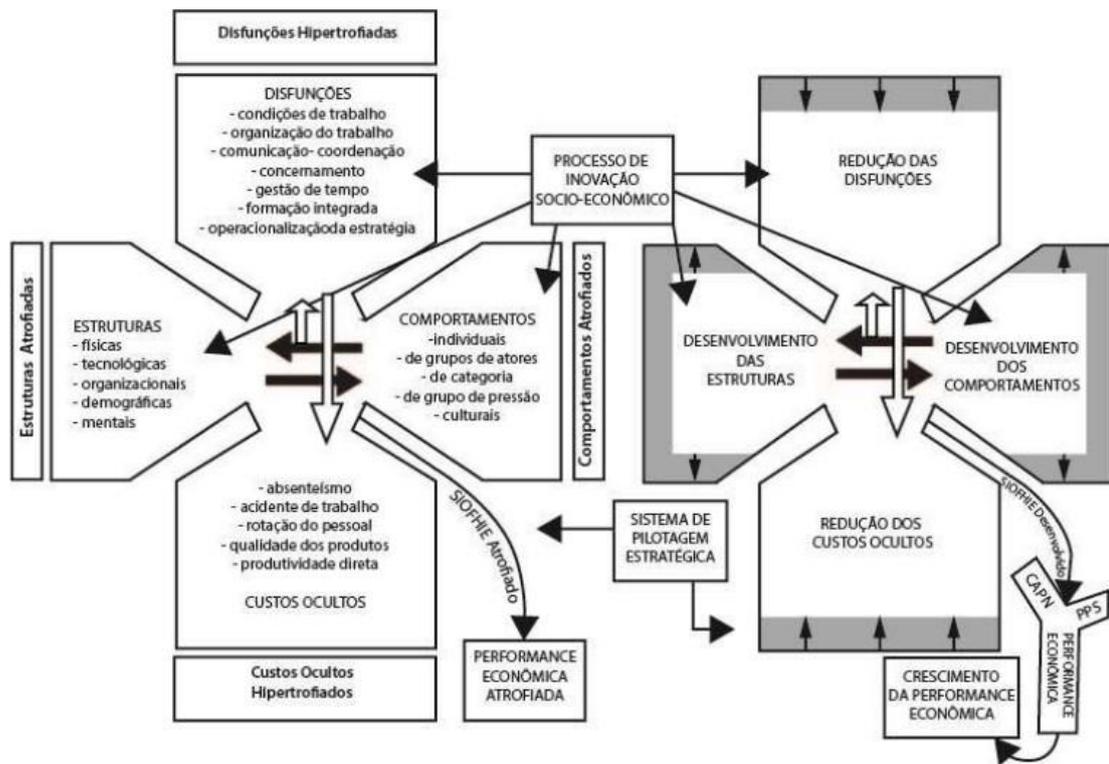
Diante da alta competitividade do mercado, cada vez mais a pressão pela redução dos custos torna-se uma constante. Os processos de mensuração, identificação e controle de tais custos, principalmente aqueles difíceis de serem identificados, são vistos como uma vantagem por influenciar na tomada de decisões.

Um estudo publicado pela University of Chicago Press no ano de 1923, por John Maurice Clark, argumentou sobre a possibilidade da existência de tipos de custos diferentes, destacando a relevância de conhecê-los para a tomada correta de decisões gerenciais (SILVA, 2018).

Nos anos posteriores, começaram a desenvolver estudar sobre as relações complexas que podem existir nas instituições, entre suas estruturas e comportamentos. Nesse período, foi visto que o desempenho econômico é o produto da interação entre essas estruturas e os comportamentos humanos. Sendo assim, os resultados econômicos das entidades são vistos como consequências das disfunções entre essas interações. Tais disfunções podem ser compreendidas como a diferença entre o funcionamento esperado e o atingido, ocasionado a origem de custos ocultos, que geram debilitações na performance da organização (SAVALL; ZARDET, 1991; LIMA, 1991).

Na figura 01 abaixo, mostra um esquema extraído do estudo de Savall e Zardet (1987) que evidencia as interações entre as estruturas e comportamentos, as disfunções e como consequência os custos ocultos.

Figura 01 - Busca por Custos Ocultos



Legenda: CAPN – Contrato de Atividade Periodicamente Negociável

PPS – Painel de Pilotagem Socioeconômico

SIOFHE – Sistemas de Informação Operacionais e Funcionais Humanamente Integrados e Estimulantes

Fonte: Savall e Zardet (1987).

Na figura 01, é possível perceber a existência de um grupo composto por estruturas, sendo físicas, tecnológicas, organizacionais, mentais e demográficas. Estas estruturas interagem com comportamentos individuais, de grupos de atores, categoria profissional, de grupo de pressão e culturais.

Segundo Silva (2008), as estruturas estão ligadas à força, possuindo a capacidade de influenciar nos comportamentos das pessoas. As estruturas físicas se referem particularmente ao volume, espaço e ambiente físico. Já as estruturas tecnológicas, dizem respeito aos diversos tipos de equipamentos utilizados, sejam manuais, mecanizados ou automatizados.

As estruturas organizacionais estão relacionadas à divisão/organização do trabalho dentro da organização e suas relações funcionais entre as pessoas e as demais unidades que possam compor a entidade. Por outro lado, as estruturas mentais englobam os elementos no que tange às mentalidades ou formas de pensar,

manifestando-se no estilo da gestão adotada. As estruturas demográficas estão associadas às características da população que fazem parte da entidade em suas diversas classificações, como hierarquia, idade, sexo ou formação.

Como resultado das interações, surgem as disfunções, tais como condições de trabalho, organização do trabalho, comunicação-coordenação-comportamento, gestão do tempo, formação integrada e operacionalização da estratégia. Posteriormente, tais disfunções irão gerar custos ocultos, descritos na figura como absenteísmo, acidentes de trabalho, rotação de pessoal, não-qualidade e perda de produtividade direta.

Dessa forma, as disfunções que surgem das interações entre as estruturas e comportamentos geram a destruição do valor agregado nos processos da organização, resultando, conseqüentemente, no surgimento de custos ocultos (SILVA, 2008). Em relação aos exemplos de disfunções citadas na figura 01, segundo Pedrosa Neto (2009), tem por base 6 domínios, conforme o quadro 01 abaixo.

Quadro 01 - Domínios das Disfunções

Domínios Básicos de Disfunções	
Condições de trabalho	Envolvem as condições físicas, as relações e as tecnologias utilizadas no trabalho.
Organização do trabalho	Inclui a estrutura organizacional da empresa, a divisão de tarefas e a especialização em atividades.
Comunicação- Coordenação Cooperação	Engloba a estrutura operacional e funcional para realização pelos trabalhadores de suas atividades e a troca de informações.
Gestão do Tempo	Trata dos métodos de organização do tempo de trabalho individual e coletivo, com a determinação do agendamento (distribuição do tempo) pelo trabalhador de suas diversas atividades (prevenção, regulação da disfunção, desenvolvimento, administração diária).
Treinamento Integrado	Se refere às práticas de formação profissional, que devem ser realizadas pelos superiores hierárquicos, que são treinados em metodologia e elaboram manuais. A intenção é juntar a parte prática com a pedagógica.
Estratégia de Implementação	Inclui a formulação pela companhia de suas estratégias e operações a serem implementadas, como também sua forma de disseminação na empresa e a estratégia de sua aplicação visando atingir seus objetivos.

Fonte: Pedrosa Neto (2009).

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. Isso significa que a partir da alocação dos custos indiretos aos produtos e serviços utilizando critérios de rateio que não sejam precisos, os custos ocultos pode, .

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. Deste modo, os autores identificaram certas atividades que podem originar esses custos, conforme pode ser vista no quadro 02.

Quadro 02 - Atividades e seus custos

Atividades	Custos relacionados
Operações Logísticas	Relativas à movimentação de materiais, estas atividades são processadas, controladas e analisadas por diversos funcionários, incorrendo em custos de recebimento, armazenagem, distribuição interna, expedição e transporte.
Operações de Balanceamento	Atividades que garantem o equilíbrio entre a entrega de materiais, seu processamento e demanda. Incluem custos relativos às pessoas, planejamento e aquisição de materiais, estrutura e agilidade na disponibilidade de materiais diretos e indiretos.
Operações de Qualidade	Atividades relativas à qualidade de produtos, envolvendo custo de atividades que ultrapassam o entendimento de controle do produto final, abrangendo todo o processo.
Operações de Mudanças	Relacionadas às mudanças nos produtos e suas especificações, envolvendo o custo do trabalho de produção e de qualidade, juntamente com os esforços de outras operações, inclusive setup e preparação de uma estrutura e processo flexível de produção.

Fonte: Miller e Vollman (1985).

Por outro lado, para Martins *et al.* (2013), estes custos tem seu início devido à falta de eficiência encontrada nas atitudes e nos comportamentos dos gestores, bem como em questões estruturais ligadas à métodos de controle e meios de operação das entidades.

Corroborando com esse entendimento, Megliorini (2002) pontua que atitudes, estruturas e maneiras de operar estão relacionados com a origem dos custos nas entidades, e desta forma, à medida que os controles operacionais e internos são mais robustos, mais facilmente serão identificados e mensurados seus custos. Como exemplo, destaca-se que diante da ocorrência de um evento de falha dentre as operações da organização, diversas atividades podem ser desencadeadas sem valor agregado e podem se configurar como custos ocultos (KRISHNAN, 2006)

Em relação à visão dos profissionais de contabilidade e administração, segundo

Ascher *et al.* (2015), devido à dificuldade na separação destes custos durante a produção, como também pelos sistemas tradicionais de custeio não serem capazes de identificá-los, muitos destes profissionais possuem pouco interesse em estudar e analisar tais custos.

Para uma exposição mais completa sobre a temática dos custos ocultos, neste capítulo serão abordados respectivamente sobre: as definições, a identificação, a classificação, os custos ocultos no setor público, os estudos de custos ocultos em diferentes setores, e, por fim, sobre o Sistema ABC e sua contribuição na identificação desses custos.

2.2 DEFINIÇÕES DE CUSTOS OCULTOS

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.

Segundo Silva (2008), os custos ocultos podem ser entendidos como uma fraqueza interna da entidade, uma vez que não se possui controle sobre os mesmos. Ademais, pode impactar os resultados financeiros, tanto de se autofinanciar como de impossibilitar o aumento de remuneração de seus acionistas. Como características dos custos ocultos, Lima (1991) menciona que são resultados das regulações dos disfuncionamentos, não sendo apurados nem referenciados de forma adequada, nemtampouco controlados pelos instrumentos contábeis.

É indiscutível a ocorrência de custos ocultos na cadeia produtiva das entidades. Entretanto, a identificação, a mensuração e a contabilização não fazem parte de suas

rotinas (SILVA, 2018). Tais custos, de acordo com Miller e Vollmann (1985), geram gastos que poderiam ser evitados se a gestão das organizações prestasse atenção aos fatores que pudessem levá-los a ocorrer.

Já para Freitas *et al.* (2007), os custos ocultos são aqueles ocasionados devido à perdas na organização, e por não serem quantificados facilmente, não é capaz de calculá-los com precisão. Além disso, essas perdas podem ser interpretadas pela entidade como resultado de um desempenho de baixa qualidade.

Esses custos são um produto das disfunções que ocasionam as perdas que existem nas organizações, mas que, de modo geral, só se percebem os desembolsos gerados por elas. E apesar dos gestores das empresas terem conhecimento de sua existência, não os incluem em seus relatórios, já que são de difícil mensuração, sendo que, na maioria das vezes, são maiores do que o estimado pela organização (GAMA *et al.*, 2009; SOUZA *et al.*, 2020).

Quanto às nomenclaturas que podem assumir, segundo Pedrosa Neto (2009), os custos podem ser denominados como custos ocultos de produção, pois estão relacionados à falta de produção ou de criação de potencial, como também se referem à aqueles que existem e são alocados de maneira incorreta. Quanto aos custos ocultos de falha de planejamento, estes só aparecem quando na fase dos projetos, são mencionados como um custo não previsto.

E sobre a percepção de tais custos, Zaffani (2006) faz uma analogia entre os custos e as empresas, em que as empresas utilizam no seu trabalho evidências/fatos concretos para basear suas operações. Isso também ocorre com os custos ocultos, quando, no caso das organizações, se atentam para as onerações que causam.

Do ponto de vista contábil, Freitas *et al.* (2008) afirmam que, em relação à natureza dos custos ocultos nos registros na contabilidade, não existem lançamentos que evidenciam sua ocorrência. Segundo Dutra e Bornia (2009), estes custos não podem ser considerados, de modo específico, como gastos contábeis, mas podem resultar de um gasto que serão contabilizados no futuro.

Ainda no âmbito contábil, segundo Gimenez e Oliveira (2016), não existem contas contábeis específicas para seu registro, já que sua natureza não é identificada. Além disso, quando registrados na contabilidade são lançados em contas que não expressam diretamente sua natureza. E, por fim, podem ser estimados em algum caso.

Por outro lado, Pedrosa Neto (2009) afirma que os custos ocultos estão de certa

maneira contabilizados, pois estão inseridos dentro do custo total. Salienta-se que apesar dessa disfunção ser causada tanto por uma lacuna estrutural ou pelo comportamento humano, é inevitável não afirmar que podem estar incluídos no custo total. Isso significa que apesar da empresa desconhecê-los ou até alocá-los de maneira errada, ainda assim estes diminuem o resultado da entidade.

Ao não realizar a contabilização desses ocultos, conforme Argilés-Bosch (2014), a organização pode comprometer e influenciar na qualidade do serviço do setor de controladoria e contabilidade das empresas. Além disso, pode não refletir a realidade fidedigna da organização em seus relatórios.

Segundo Zardet e Krief (2006), os sistemas de contabilidade padrão não são capazes de evidenciar em seus relatórios tais custos, seja em balancetes de resultados ou em indicadores financeiros. Contudo, isso não quer dizer que os mesmos não estejam na contabilidade, pois mesmo estando invisíveis, existe um valor específico que lhes representam dentro de um valor total. Apesar dos gestores terem conhecimento de sua existência ou da sua possibilidade, ainda assim não buscam contabilizá-los em virtude da dificuldade de mensuração e controle. Na maioria das vezes, estes custos se revelam bem maiores em relação às expectativas que as organizações tenham deles.

Mansour (2016) corrobora com Zardet e Krief (2006), ao afirmar que apesar das organizações terem noção do impacto financeiro que os custos ocultos podem lhes causar, geralmente, ainda continuam ignorando-os. Para Silva (2018), esse custo ainda pode ser interpretado como um custo econômico, por estar relacionado à escassez de recursos do custo de oportunidade, que são utilizados para fins gerenciais.

Para Zardet e Krief (2006), os custos econômicos estão ligados às escolhas dos gestores que implicam em custo para organização, sendo assim provenientes de uma escassez de recursos dadas as necessidades ilimitadas dessa organização.

De acordo com Souza *et al.* (2013), com a adoção de métodos operacionais mais inovadores, como *just-in-time*, *target costing* e *kanban*, uma maior eficiência nas operações foram percebidas, influenciando assim para uma maior redução de desperdícios, também entendidos como ocultos. Salienta-se que apesar do *International Accounting Standards (IAS) 38* versar sobre ativos intangíveis, como o custo oculto, ainda não existe uma norma, *framework* ou pronunciamento que aborde especificamente sobre esses custos (SÍMITA, 2001).

2.3 IDENTIFICAÇÃO E TRATAMENTO DOS CUSTOS OCULTOS

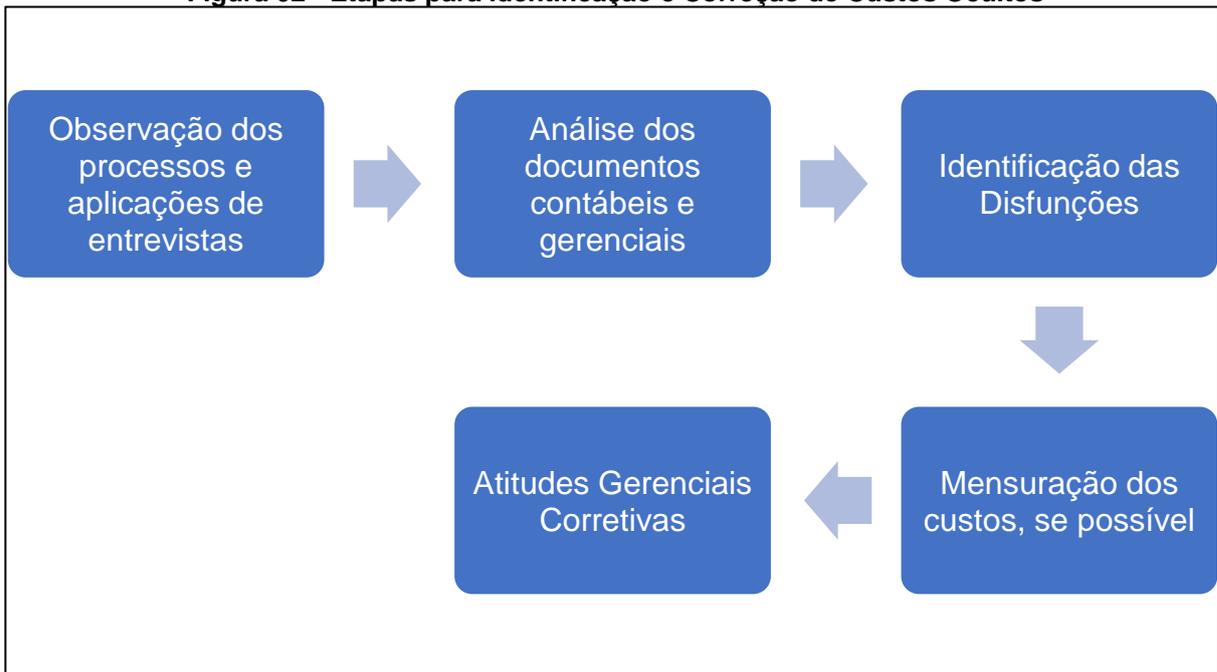
Após versar sobre a origem e as conceituações destes custos, é válido comentar sobre a importância de sua identificação. Segundo Freitas (2007), identificar os custos ocultos é uma maneira útil que auxilia no processo de análise e de melhoria da eficiência interna do processo produtivo, podendo constituir-se em uma importante ferramenta de apoio gerencial.

Para Silva (2018), a finalidade em identificar e mensurar os custos ocultos se dá a partir da percepção de sua existência, a fim de controlá-los, evitá-los ou extingui-los. E por meio do reconhecimento destes custos, sejam falhas ou disfunções no processo, que se tornará possível a otimização do processo produtivo por meio da realização das devidas correções.

Nesse sentido, a sua identificação ou a não identificação também está relacionada ao interesse da organização em obter tais informações para usar em seu favor. Segundo Welgacz *et al.* (2009), para ser possível controlar os custos ocultos se faz necessário o uso de um modelo que relacione esses custos com as distorções provocadas no processo por agentes externos a entidade.

De acordo com Lima (1991), entre os motivos pelos quais geralmente os custos ocultos não são identificados nem medidos, é porque encontram-se diluídos/espalhados nos diversos níveis da organização. Para o autor, individualmente esses custos podem parecer inexpressivos, mas quando somados a outros custos da mesma natureza tornam-se relevantes.

Cabe destacar que, mesmo que não seja capaz de medir tais custos ocultos, a entidade deve ter consciência da sua ocorrência, das suas possíveis causas, de modo a enfrentá-los, pois podem comprometer a eficiência da gestão (BERNARDI, 2004). Quanto aos procedimentos para identificar e corrigir os custos ocultos, segundo Silva (2018), podem ser divididos em 5 etapas, conforme visualiza-se na figura 02.

Figura 02 - Etapas para identificação e Correção de Custos Ocultos

Fonte: Silva (2018).

Cabe mencionar que, a identificação dos custos ocultos, por meio da observância destas etapas, pode ocorrer com a utilização de algumas ferramentas. Isso pôde ser comprovado por meio de pesquisas que relataram a sua identificação, conforme quadro 03 abaixo.

Quadro 03 - Pesquisas e Ferramentas para identificar custos ocultos

Autores	Ferramentas	Custos Identificados
Freitas <i>et al.</i> (2007)	IMPM	<ul style="list-style-type: none"> • Ociosidade • Estoques • Absenteísmo • Atestado médico
Pedrosa Neto (2009)	SAPROV e IMPM	<ul style="list-style-type: none"> • Set-up • Retrabalho • Estoques • Ociosidade • Perdas • Litígios • Acidente de Trabalho • Atestado Médico • Inspeção • Movimentação inútil
Herculano (2009)	FMEA, Custeio RKW e Custo do Ciclo de Vida (LCC)	<ul style="list-style-type: none"> • Quebra • Sobra • Retrabalho • Refugo • Ociosidade • Ineficiência
Chaves <i>et al.</i> (2015)	Custeio por Absorção	<ul style="list-style-type: none"> • Absenteísmo • Acidente de trabalho

		<ul style="list-style-type: none"> • Ociosidade • Scrap (Unidades defeituosas rejeitadas)
Gomes <i>et al.</i> (2015)	IMPM	<ul style="list-style-type: none"> • Ociosidade • Estoques • Absenteísmo • Atestado médico

Legenda: SAPROV – Sistema de Avaliação da Produtividade Vetorial; IMPM – Medida de Desempenho Global de Produção; Custeio RKW (Custeio Pleno); FMEA – Análise dos Modos de Falhas e seus Efeitos.

Fonte: Silva (2018).

Os estudos apresentados acima mostram exemplos de possibilidades de ferramentas diante dos contextos específicos das pesquisas. E mesmo com as metodologias apresentadas, Freitas e Severiano Filho (2007) afirmam que existe uma escassez de instrumentos adequados para a identificação de custos ocultos.

Ainda quanto aos instrumentos de identificação dos custos ocultos, para Femenick (2005), é concebível, por meio da análise gerencial, que esses custos sejam identificados. Ademais, é possível analisar as vantagens desperdiçadas devido a sua ocorrência.

Salienta-se que após tais custos serem identificados, de acordo com Lima (1991), eles precisam ser tratados a fim de evitar a sua ocorrência e o desembolso de recursos. Para tanto, o autor menciona algumas ferramentas, conforme o quadro 04 abaixo.

Quadro 04 - Ferramentas para evitar reincidências de custos ocultos

Ferramenta	Aplicação
Contratos de atividades periodicamente negociáveis (CAPV)	Consiste em um acordo por tempo determinado feito entre um funcionário e seu superior hierárquico direto para atingir objetivos prioritários da sua atividade. Deste modo, é como se fosse firmado um acordo entre ambos, e o superior deixasse mais claro para o colaborador o que a empresa almeja alcançar, para que assim todos possam convergir em uma mesma direção.
Painel de gestão socioeconômica	Consiste na criação de um painel baseado em três princípios: os objetivos estratégicos da organização, seus indicadores de resultado imediato e a criação de potencial de natureza qualitativa, quantitativa e financeira.
Matriz de competências	Consiste na criação de um quadro onde estarão dispostas as competências individuais e em grupo das pessoas que compõem a equipe de trabalho. Vale ressaltar, que através dessa dinâmica pode ser realizada: uma melhor alocação dos funcionários quanto: a adequação formação-emprego, onde através da observação da formação e competências do colaborador, verificar se seu cargo/função é compatível com o mesmo; e verificar a qualidade e eficácia

	coletiva, e assim observar as particularidades e competências de cada grupo de trabalho, para alinhá-los aos objetivos da entidade.
Matriz de autoanálise da gestão do tempo	É uma ferramenta para ajudar a gerir o atingimento dos objetivos prioritários da organização, através da definição das ações que deverão ser realizadas por cada unidade da entidade e em determinado período, para assim ser possível alcançar os objetivos firmados.
Plano de ações prioritárias (PAP)	É uma ferramenta para ajudar a gerir o atingimento dos objetivos prioritários da organização, através da definição das ações que deverão ser realizadas por cada unidade da entidade e em determinado período, para assim ser possível alcançar os objetivos firmados.

Fonte: Lima (1991).

Para Símita (2001), o modelo adequado para o tratamento dos custos ocultos deve inicialmente ser capaz de identificar e reconhecer os seus componentes, não demandando necessariamente medidas mentarias. O autor afirma que o tratamento deve permitir que: os gestores visualizem a evolução dos custos ocultos; consigam comprar com empresas do mesmo gênero; e decidir sobre o aumento ou não de medidas para melhoria das estruturas e dos comportamentos.

A importância da identificação e dos controle dos custos ocultos também 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.

Para Freitas (2007), o controle é feito por meio da interação entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da entidade, garantindo assim um maior apoio/embasamento para o processo decisório. Ter conhecimento dos custos ocultos que existem na entidade também podem ser vistos como uma estratégia competitiva. De acordo com Oliveira (1999), a estratégia está relacionada com a utilização adequada dos recursos financeiros, físicos e humanos, com a finalidade de minimizar os problemas e aproveitar oportunidades.

Desta forma, com a identificação de ocorrência de custos ocultos, a empresa pode deixar de gastar recursos com essas atividades que não agregam valor. Isso permite a utilização desses recursos com ações úteis que venham a ser mais relevantes para seus processos.

2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS OCULTOS

Diante das classificações e tipologias indicadas por diversos autores, vale ressaltar que tais conceitos em alguns pontos se confundem ou se assemelham. Segundo Martins *et al.* (2013), os custos ocultos podem ser classificados como: custos ocultos comportamentais e custos ocultos estruturais. Além disso, a sua distinção será feita pela análise do fato gerador e de sua capacidade de mensuração.

Os custos ocultos comportamentais se referem às condutas das pessoas em relação as suas limitações e dificuldades no ambiente profissional. Em relação aos custos estruturais, são aqueles provenientes seja da estrutura física ou da estrutura organizacional da entidade. Um fator decisivo na classificação desses custos são as várias categorias encontradas na literatura, que em alguns casos se assemelham, sendo até redundantes entre si (SILVA, 2018).

De acordo com Lobo (1999), os custos podem ser classificados em: excessos de inventários; custos de oportunidade de vendas perdidas devido à experiências negativas dos clientes ou devido à deficiente reputação da empresa; saldos excessivos de contas devedoras; desperdício em horas extras; tempos não produtivos por erros de programação da produção; tempo destinado a analisar as causas e as consequências das falhas; tempo consumido no tratamento das queixas.

Por outro lado, Zaffani (2006) identificou 45 formas de custos ocultos, que podem ser subdivididos entre os campos: das relações humanas, controles, pessoal, recursos materiais, gestão e treinamento/qualidade.

No campo Relações Humanas, destacam-se os custos: de um clima organizacional ruim, gerado, entre outras, pela permissividade em relação aos boatos, fofocas e politicagem interna; da aceitação natural de críticas destrutivas, boicotes e resistências; de sistemas de comunicação ineficientes que alimentam mal-entendidos e inviabilizam a harmonia interna; de não saber aproveitar e direcionar adequadamente os talentos internos; decorrentes da inexistência ou falta de diálogo e da falta de sintonia entre as pessoas; gerados pela falta de autenticidade, falsidade e desgastes interpessoais; da apatia e do isolamento das pessoas.

No que tange aos Controles, evidenciam-se os custos: gerados pela desconfiança e criação de controles internos em excesso; oriundos do excesso de informação e de dados desnecessários que não agregam nenhum valor; da inexistência ou falta de controles; da falta de organização; decorrentes do excesso de

burocracia.

No campo Pessoal, salientam-se os custos: da falta de motivação e interesse; da inexistência de cooperação entre as pessoas; da competição predatória; da exteriorização de riqueza, exibicionismo e necessidade de “status”; que bloqueia o aprendizado, gerados pela prepotência e arrogância de muitas pessoas; da permissividade em relação aos “quebra-galhos”, “mais ou menos” e “gambiarras”; da desmotivação e da postura “não é problema meu!”; gerados pela inexistência ou falta de criatividade e bom humor.

No que diz respeito aos Recursos Materiais, enfatizam-se os custos: gerados pela ociosidade dos ativos; decorrentes do mau uso dos bens e instalações; advindos da utilização de tecnologias ultrapassadas e obsoletas; da conveniência e manutenção de estoques de “segurança” acima do razoável; da falta de manutenção ou da manutenção excessiva; da aceitação de estruturas super-dimensionadas.

Em relação ao campo Gestão, evidenciam-se os custos: da utilização de sistemas e processos obsoletos; da falta de austeridade no trato de tudo que se relaciona à empresa; da falta de planejamento e do planejamento focado no “curto prazo”; da falta de lideranças naturais e da existência de lideranças omissas e ausentes; do “turnover” de funcionários; da execução de trabalhos em duplicidade; decorrentes de decisões baseadas em análises superficiais; de negociações mal conduzidas e com baixo nível de compromisso e exigência; em querer “reinventar a roda”; da incoerência nas decisões entre produzir internamente ou terceirizar; de manter procedimentos e tomar decisões baseadas na “memória institucional” do tipo: “foi assim que nós crescemos!”, “isso sempre deu certo!”.

No campo Treinamento/Qualidade, existem os custos: do refazer, do corrigir e/ou do compensar os erros; não apurados dos desperdícios dos itens não produtivos; da “qualidade a qualquer preço”; da falta de reciclagem de materiais; da falta de profissionalismo, da ineficiência, ineficácia e do funcionário desempenhando atribuições para as quais não foi adequadamente preparado; de fazer o que não é mais necessário; de atender pedidos “urgentes”.

Para Lima (1991), os custos ocultos podem ser classificados em 10 tipos. Além disso, Freitas (2007) sintetizou da seguinte forma:

- *Estoque*: esse custo está relacionado aos produtos acabados que foram produzidos sem necessidade, independente do motivo, mas ocasionam gastos na conservação.

- *Espera*: esse custo está ligado ao tempo utilizado nas atividades que não estavam previstas no fluxograma da produção. Pode ser algum procedimento ou método do processo produtivo, cuja ação não estava planejada. Ou seja, esse tempo de espera prejudicou alguma etapa do processo produtivo, gerando um custo para organização.

- *Mau controle*: esse custo é proveniente de informações e dados que são excessivos e desnecessários dentro do processo produtivo, pois não agregam valor. Pelo contrário, pela falta de controle em gerar informações que não irão contribuir no processo produtivo, propicia uma série de custos, como aqueles gerados pela falta de organização e controle.

- *Má gestão*: o custo acontece pela falta ou ausência de planejamento, que ocasiona tanta a perda de oportunidades como também a perda do sacrifício, quando se abandona uma ação que já foi iniciada. A utilização de métodos e sistemas ultrapassados e uma liderança ausente ou omissa representam exemplos de uma má gestão.

- *Não qualidade*: esse custo surge quando determinado processo, produto ou serviço precisa ser refeito e / ou corrigido, gerando desperdícios na produção. Entre esses gastos estão a devolução de mercadorias, retoques, troca de mercadorias defeituosas.

- *Obsolescência*: esse custo acontece quando são utilizados na produção máquinas e equipamentos que ultrapassaram seu tempo de vida útil, podendo comprometer o processo de execução que está previsto.

- *Rotatividade de pessoas*: ocorrerá em custos se não for realizado um direcionamento adequado para os funcionários e quando não houver um clima organizacional favorável. Os gastos para capacitar os novos funcionários, que substituirão os que saíram, representam esse tipo de custo.

- *Set-up*: esse custo está vinculado as disfunções, falhas ou ao mal uso do tempo entre as etapas do processo produtivo

- *Ociosidade*: esse custo surge quando certa atividade do processo não ocorre no tempo previsto e determinado.

- *Acidente de trabalho (AT)*: ocorre quando os colaboradores se acidentam no ambiente de trabalho devido ao não uso de equipamentos e procedimentos adequados para realizarem suas atividades.

Para melhor evidenciar as tipologias de custos ocultos existentes, o quadro 05 traz algumas classificações provenientes de trabalhos referentes à temática, relacionando o tipo do custo com o grupo no qual está inserido.

Quadro 05 - Classificações de custos ocultos por grupo

AUTORES	CLASSIFICAÇÃO/TIPO	GRUPO DOS CUSTOS OCULTOS
Lima (1991)	<ul style="list-style-type: none"> • Estoque • Espera • Mau controle • Má gestão • Não qualidade • Obsolescência • Set-up • Ociosidade • Acidente de trabalho 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS
Savall; Zardet (1991)	<ul style="list-style-type: none"> • Absenteísmo • Acidente de trabalho • Não qualidade • Perda de produtividade direta 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS
Lobo (1999)	<ul style="list-style-type: none"> • Excesso de inventários • Oportunidade de vendas perdidas • Horas desperdiçadas • Tempo não produtivo 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS
Colenghi (2003)	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho • Existência de “central de boatos • Ausência de cooperação entre os funcionários • Pessoal ocioso e desinteressado 	CUSTOS OCULTOS COMPORTAMENTAIS
	<ul style="list-style-type: none"> • Equipamentos inadequados • Ineficiência de controles • Distribuição física inadequada para as atividades desenvolvidas • Duplicidade de controles • Operações inseguras e desapropriadas • Má programação dos itens de estoque 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS
Femenick (2005)	<ul style="list-style-type: none"> • Custos tributários diferenciados • Localização • Tecnologia defasada • Custo de embarque • Custo de transporte e apoio • Logística de distribuição • Controles internos inadequados • Reformas 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS

	<ul style="list-style-type: none"> • Manutenção ineficiente 	
Zaffani (2006)	<ul style="list-style-type: none"> • Clima organizacional ruim • Críticas destrutivas • Apatia das pessoas • Falta de controles • Falta de organização • Falta de motivação e interesse • Competição predatória • Exteriorização da riqueza • Desmotivação • Morosidade 	CUSTOS OCULTOS COMPORTAMENTAIS
Leone; Leone (2007)	<ul style="list-style-type: none"> • Tempo de espera em filas • Erros e falhas cometidas • Custos de doenças • Desperdícios causados pela falta de energia • Máquinas desajustadas 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS
Freitas; Severiano Filho (2007)	<ul style="list-style-type: none"> • Set-up • Espera • Ociosidade • Acidente de trabalho • Estoque • Obsolescência 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS
Dutra; Bornia (2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Rotação de pessoal 	CUSTOS OCULTOS COMPORTAMENTAIS
Herculano (2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Quebra • Sobra • Retrabalho • Refugo • Ociosidade • Ineficiência 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS
Pedrosa Neto (2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Set-up • Retrabalho • Estoques • Ociosidade • Perdas • Litígios • Acidente de Trabalho • Atestado Médico • Inspeção • Movimentação inútil 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS
Welgacz <i>et al.</i> (2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Oportunidade perdida • Estoque 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS
Nakamura (2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Custo do clima pesado • Custo da competição predatória • Custo da arrogância • Custo da politicagem • Custo do amadorismo 	CUSTOS OCULTOS COMPORTAMENTAIS

	<ul style="list-style-type: none"> • Custo da falta de criatividade 	
Becher <i>et al.</i> (2012)	<ul style="list-style-type: none"> • Desperdícios • Ineficiência • Absenteísmo • Ociosidade • Insatisfação de clientes • Baixa produtividade 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIIS E COMPORTAMENTAIIS
Silva; Severiano Filho (2011)	<ul style="list-style-type: none"> • Espera • Retrabalho • Alta rotação • Stress 	CUSTOS OCULTOS COMPORTAMENTAIIS
Gomes <i>et al.</i> (2015)	<ul style="list-style-type: none"> • Ociosidade • Estoque do produto acabado • Absenteísmo • Atestado médico 	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIIS
Monteiro (2015)	<ul style="list-style-type: none"> • Inobservância • Retrabalho • Imagem negativa 	CUSTOS OCULTOS COMPORTAMENTAIIS

Fonte: Adaptado de Silva (2018)

2.5 CUSTEIO ABC X CUSTOS OCULTOS

O método de custeio ABC (*Activity Based Costing*) ou custeio baseado em atividades foi desenvolvido por Cooper e Kaplan na década de 80 nos Estados Unidos. Tal método orienta os custos aos produtos levando em consideração que os produtos consomem atividades, e essas consomem custos (BRAGA *et al.*, 2020; MARTINS, 2003).

De acordo com Nakagawa (2001), o ABC leva em consideração que os recursos não são consumidos pelos produtos, mas pelas atividades. Ademais, o produto é o fruto das atividades necessárias para sua produção. Para Federizzo *et al.* (2017), o principal objetivo do ABC é a gestão de custos. Para essa gestão ser realizada, é necessário identificar a causa dos custos, visto que pelo sistema ABC é indicado que as atividades sejam analisadas e otimizadas, para assim haver uma diminuição no consumo dos recursos da entidade.

Ainda sobre esse aspecto da ABC, como reforça Cooper e Kaplan (1988), esse sistema permite a elaboração de um mapa econômico mais preciso sobre as atividades e os gastos da organização, sendo assim possível a identificação e o gerenciamento das atividades que não agregam valor ao produto final. Essa análise das atividades, bem como a maneira como que consomem os recursos representam

uma ponte que contribui para a identificação da existência de custos ocultos.

Cabe mencionar que as atividades mal executadas podem gerar atividades que não agregam valor na entidade. Sendo assim, tais atividades devem ser classificadas como custos ocultos (KRISHNAN, 2006). Corroborando com essa ideia, Souza *et al.* (2013) relaciona os custos ocultos com eventos que possuem problemas ligados à falhas no processo e ao comportamento das pessoas, que, por sua vez, não são mensurados nem evidenciados de forma adequada.

Dentre as vantagens da utilização da ABC, de acordo com Abrantes (2008), o cita-se a sua contribuição na eliminação de possíveis desperdícios, já que apresentam as atividades mais detalhadas. Além disso, pode identificar as atividades que não acrescentam valor ao produto ou processo, melhorando assim o seu desempenho. Esse sistema permite o crescimento da rentabilidade em diversos níveis da entidade, identificando o custo de cada atividade que compõe o processo produtivo, propiciando a visualização das atividades que são mais onerosas (SOUSA, 2013).

Diante dessa visualização das atividades mais onerosas, deve-se analisar sua necessidade no processo, assim como seu custo-benefício. Dessa forma, esse sistema, como afirma Moreira (2014), também pode ajudar no controle, já que oferece informações mais precisas sobre os custos.

Por outro lado, quanto às críticas a esse sistema, segundo Balakrishnan *et al.* (2012), para a aplicação do ABC se faz necessário um volume mais significativo de dados para a compreensão da complexidade de cada atividade da organização. Entre as limitações do sistema ABC, Sousa (2013) lista entre elas: o tempo de duração que requer para a sua implementação; as dificuldades para a identificação das atividades e seus direcionadores; e a constante necessidade de revisão.

Vale destacar que, apesar desse sistema possuir suas limitações e desvantagens, ainda assim no que concerne aos custos ocultos, é visto como uma alternativa para verificar a ocorrência de tais custos nas organizações. Esse entendimento já foi mencionado em um artigo clássico sobre o tema, no qual Miller e Vollmann (1985) comentam sobre a arbitrariedade nas formas tradicionais de alocação de custos indiretos.

Miller e Vollmann (1985) reforçam que grande parte dos custos indiretos são gerados por atividades. Desse modo, os processos que demandam a realização dessas atividades é que deveriam direcionar a alocação dos custos aos produtos ou processos. Portanto, é por meio das atividades, os custos ocultos podem ser

identificados.

Diante desse contexto, a ABC além de melhorar a gestão dos recursos por meio de uma observação mais profunda das atividades que consomem os recursos, também aumenta a eficiência na execução dessas atividades (COOPER; KAPLAN, 1992).

Quanto à aplicação do custeio ABC em entidade do setor público, segundo Magalhães (2018), este método é o mais apropriado para as instituições públicas. Lima e Castro (2000) citam como exemplo o governo americano – cuja uma das finalidades é a informação gerencial –, que adotou este método em sua contabilidade pública.

Corroborando com essa ideia, para Gonçalves *et al.* (2009), o uso do custeio ABC em repartições públicas é desejável do ponto de vista estratégico, sendo útil para a tomada de decisão, podendo ainda mostrar novas possibilidades de redesenho dos processos e das atividades da referida instituição. Dessa forma, por meio do entendimento das atividades que compõem os processos da entidade pública, talvez seja possível identificar as atividades que possam estar causando custos despercebidos pelos gestores.

2.6 Custos Ocultos no Setor Público

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. 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.

Nesta pesquisa, foram levantados quais os aspectos negativos observados pelos servidores relativos ao capital humano e a organização interna da instituição, correlacionando estes aspectos com o surgimento de custos ocultos. Na tabela 01 abaixo, são evidenciados os aspectos negativos descritos pelos servidores que mais influenciam na capital humano da entidade.

Tabela 01 - Aspectos Negativos e Custos Ocultos em Capital Humano

ASPECTO NEGATIVO APURADO	MÉDIA APURADA	ÁREA AFETADA	CUSTO RELACIONADO
Não realiza período de estágio	-0,46	Recursos Humanos e Qualidade	Má Gestão, Não Qualidade, Não Produção, Má administração do Tempo
Não realiza pesquisa de clima organizacional	-1,3	Recursos Humanos e Gestão	Rotação de Pessoal e Má Gestão de Clima e Pessoas
Não incentiva projeto de bem estar e melhora do clima organizacional	-0,74	Recursos Humanos e Gestão	Rotação de Pessoal e Má Gestão de Clima e Pessoas
Não utiliza a meritocracia em nomeações de chefias	-0,54	Recursos Humanos, Gestão e Qualidade	Má gestão de pessoas e Não qualidade.
Não consulta os servidores sobre projetos a serem desenvolvidos	-0,96	Gestão	Má Gestão

Fonte: Sousa *et al.* (2016).

É possível perceber que os aspectos que afetam algum recurso humano, também impacta outra área da organização. Isso acontece porque como os recursos humanos executam todas as atividades envolvidas nos processos, ao mesmo ponto que eles se desmotivam, conseqüentemente as atividades e setores que exercem também são afetados. Nesta tabela ainda pode-se observar como as áreas de Gestão e Qualidade também são impactadas concomitantemente, ocasionado assim custos ocultos de Má Gestão, Não Qualidade, Não Produção, Má administração do Tempo, Rotação de Pessoal e Má Gestão de Clima.

Tabela 02 - Aspectos Negativos e Custos Ocultos em Organização Interna

ASPECTO NEGATIVO APURADO	MÉDIA APURADA	ÁREA AFETADA	CUSTO RELACIONADO
Não possui banco de lições aprendidas	-1,37	Gestão e Qualidade	Obsolescência, Não Qualidade e Má Gestão
As informações de interesse dos servidores não são disponibilizadas em tempo hábil.	-0,35	Recursos Humanos e Gestão	Má Gestão e Má administração do tempo.
O organograma do departamento não está acessível.	-0,35	Controle e Gestão	Mau controle e Má Gestão
O departamento não possui processos gerenciais bem mapeados.	-0,93	Gestão e Qualidade	Má gestão e mau controle

Fonte: Sousa *et al.* (2016).

Na tabela 02, são evidenciados os aspectos negativos descritos pelos servidores que mais influenciam na organização interna da entidade. Dos aspectos negativos apurados, percebe-se que afetam não apenas estruturalmente a instituição, mas também os recursos humanos. Ademais, sem recursos estruturais suficientes

para executar as demandas necessárias, os recursos humanos podem se desmotivar em suas atribuições, dando margem para o surgimento de custos ocultos.

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 câmpus 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. Isso porque sem a força física presente, a estagnação ou o atraso de processos pode acontecer. Destaca-se, ainda, que casos de absenteísmos desnecessários ou mal avaliados também representam gastos baseados em decisões equivocadas, ou ainda pode ocorrer devido à ausência de uma liderança ativa para impulsionar a equipe.

Vale ressaltar que o afastamento dos servidores é um considerado um custo oculto, porque a sua ausência vai implicar a não realização de atividades laborativas, podendo ocasionar a sobrecarga de trabalho, rotatividade de pessoal e substituições com novos profissionais, para assim ser possível de atender as demandas normais da entidade.

2.7 NOVA GESTÃO PÚBLICA

2.7.1 Surgimento

As décadas de 1970 e 1980 marcaram uma crise na economia global, atingindo diversos países, inclusive o Brasil. Devido ao crescente endividamento estatal, o modelo até então vigente do Estado demandou a necessidade do surgimento de uma nova forma de gerir a coisa pública (BLONSKI *et al.*, 2017).

Segundo Cavalcante (2017), essa crise fiscal causou a impossibilidade dos países realizarem novos investimentos públicos, em virtude do aumento do déficit orçamentário. Isso gerou discussões sobre um possível esgotamento da administração pública tradicional. Esse modelo tradicional de gestão pública, para Perez-López *et al.* (2013), era marcado pela centralização e por um funcionalismo público com alta burocratização.

Em seguida, foi percebida a necessidade de medidas que pudessem reduzir e

controlar as despesas públicas, de modo a diminuir o grau de intervencionismo do Estado na economia, e que combatesse a falta de eficácia na gestão pública (PACHECO, 2010).

Diante desse contexto, Christensen (2012) ressalta que foi a partir disso que começou a surgir a ideia de uma reforma, juntamente com o desejo de inovação e modernização. A finalidade era realizar mudanças que atendessem a situação que os governos se encontravam.

Esse movimento reformista foi se ampliando na administração pública, pois acreditava-se que, por meio dessas reformas, os países seriam capazes de retomar seu desenvolvimento econômico. Isso também foi justificado pela necessidade de reformas no mercado, da desregulamentação e nas formas de atuação do Estado (PAWSON; JACOBS, 2010).

Nesse cenário, surgiu a *New Public Management* (NPM), também chamada de Nova Gestão Pública (NGP), que 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 conseqüentemente 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).

Vale ressaltar que, as novas ideias que a nova gestão pública trouxe não se iniciou como um conjunto teórico formado e coerente, mas tiveram seu início a partir de discussões sobre as possíveis novas formas de gerir o Estado por meio de trocas de experiência entre gestores de diversos países na Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (BLONSKI *et al.*, 2017).

Inclusive nessa mesma linha de considerações, Keating (2001) afirma que na maioria dos países membros da OCDE, esse novo modelo de gestão pública também envolveu mudanças culturais de paradigma. Isso aconteceu por meio da combinação de práticas modernas de gestão com a lógica econômica, sem deixar de levar em consideração o núcleo central dos serviços públicos.

Deste modo, é possível constatar que o surgimento na NGP da coordenação política e administrativa contribuiu também para alavancar o controle sobre a informação pública, utilizando-a de forma mais racional e estratégica (CHRISTENSEN; LAEGREID, 2007).

2.7.2 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.

Tendo em vista que reformas em âmbito federal não acontecem tempestivamente na esfera estatal, foi criado o Conselho Nacional de Secretários de Estado de Administração (CONSAD) para uma melhor disseminação das inovações que estavam acontecendo no âmbito administrativo (ABRUCIO; GAETANI, 2008).

Santos (2020) traz que com o surgimento do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, o termo Administração Pública Gerencial passou a ser adotado. Segundo o documento deste plano, a APG via o cidadão tanto como contribuinte de impostos e na mesma proporção como cliente de seus serviços. Além disso, os possíveis resultados positivos da gestão aconteciam porque as necessidades do cidadão-cliente estavam sendo atendidas (BRASIL, 1995).

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.

Para Freitas Junior e Pereira (2009), a administração pública brasileira buscou adotar esse novo modelo visando adotar as seguintes características: maior flexibilidade, terceirização e capacitação de seus recursos humanos; modernização da gestão, por meio de descentralizações, orientação para o cidadão e horizontalização em suas estruturas; prestação de contas, orientada para o cidadão; articulações entre instituições, seja através de privatizações, organizações sociais ou parcerias público-privadas; equilíbrio fiscal, buscando adequar os custos as receitas, respeitando os limites para endividamento; e eficiência na aplicação de seus recursos, para obter a diminuição dos custos e aumentar a qualidade e controle dos resultados.

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 METODOLOGIA

Nesta seção será apresentada a metodologia que será utilizada para atingir os referidos objetivos, e, desta forma, será possível responder o problema de pesquisa. Segundo Silva e Menezes (2000), a escolha adequada dos procedimentos metodológicos que serão usados no trabalho tem grande importância para sua validação e legitimidade.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

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.

As pesquisas exploratórias buscam obter informações sobre um assunto ainda pouco discutido, tendo em vista apresentar novas ideias, e propor possíveis hipóteses (GIL, 2010). Para Waldemar et al. (2007), pesquisas deste tipo almejam conhecer melhor sobre determinado tema ou fenômeno, e não existem variáveis declaradas justamente por elas serem declaradas através da pesquisa.

Segundo *et al.* (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. Além disso, seu planejamento pode ser bastante flexível, por levar em consideração aspectos variados relacionados ao fato ou fenômeno estudado (GIL, 2018).

De acordo com Marconi e Lakatos (2021), a pesquisa exploratória tem uma finalidade tripla: de desenvolver hipóteses sobre o assunto abordado; aumentar a familiaridade do pesquisador com o ambiente ou fenômeno estudado; e clarificar conceitos relacionados ao assunto. Este tipo de pesquisa habitualmente pode envolver levantamento documental, entrevistas não padronizadas e análises de casos (GIL, 2019).

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.

A pesquisa descritiva busca descrever e explicar fatos ou fenômenos da vida real, observando e fazendo conexões, levando em conta a influência que o ambiente exerce sobre eles (MICHEL, 2015).

Nos estudos descritivos, o pesquisador deve ser capaz de visualizar ou definir o que será medido (quais conceitos ou variáveis) e sobre o que ou de quem as informações/dados serão coletados (pessoas, fatos, por exemplo) (SAMPIERE *et al.* 2013). Segundo Gil (2002), quando a pesquisa pretende ir além de simplesmente identificar a relação entre as variáveis, buscando também definir a natureza dessa relação, a pesquisa descritiva aproxima-se de uma pesquisa explicativa.

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).

De acordo com Gil (2018), a realização de estudo de caso pode ser feita com o intuito de explorar situações da vida real, conservando o caráter unitário do objeto estudado. Além disso, visa descrever o contexto no qual a situação está inserida, ou para explicar as variáveis causais do fenômeno ou situação em questão.

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. Para Gil (2012), o survey é realizado através da interrogação direta dos indivíduos de quem se almeja conhecer o comportamento ou posicionamento, e os dados são coletados baseados numa amostra retirada de uma certa população.

Nesse sentido, as informações coletadas pelo survey precisam receber tratamento estatístico. Salienta-se que, quando na aplicação do questionário para a coleta de dados deve-se evitar utilizar muitas perguntas, buscando usar questões que podem ser examinadas de várias formas e que sejam claras aos respondentes do questionário (NEUMANN *et al.*, 2010).

De acordo com Martins e Ferreira (2011), existem dois modelos de survey: o interseccional e o longitudinal. O primeiro busca coletar dados de determinada população em um único intervalo de tempo, através da aplicação de questionários ou entrevistas. Enquanto que o segundo, visa coletar dados de uma população em mais de um intervalo de tempo.

3.2 UNIVERSO E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA

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, conforme quadro 06, é composta por todos os servidores que trabalham nas 19 unidades básicas desta secretaria totalizando 269 servidores.

Quadro 06 - Distribuição dos servidores por unidades básicas de saúde

UNIDADES BÁSICAS DE SAÚDE	RECURSOS HUMANOS POR UNIDADE
UBS AGROVILA	14
UBS ANTONIO MARIZ	14
UBS AUGUSTO DOS ANJOS	16
UBS CASTRO PINTO I	10
UBS CASTRO PINTO II	13
UBS INHAUÁ	16
UBS JOÃO ÚRSULO	13
UBS JOSE FELICIANO	16
UBS MARAÚ	10
UBS NOVA BRASILIA	17
UBS PORTAL II	19
UBS RENASCENÇA	15
UBS RENATO RIBEIRO I	12
UBS RENATO RIBEIRO II	15
UBS RUA NOVA I	13
UBS RUA NOVA II	14
UBS SANTA HELENA	10
UBS SÃO FRANCISCO	18
UBS TERRA NOVA	14
TOTAL	269

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA

Com base no quadro 5, é possível visualizar as diversas classificações de tipos de custos ocultos, que foram separados em 2 grupos de custos estruturais e comportamentais. Dentre os tipos de custos ocultos estruturais, foram classificados quais deles poderiam acontecer no setor público, atingindo assim, o primeiro objetivo específico.

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 07.

Quadro 07 – Variáveis da Pesquisa (Atividades das unidades de saúde relacionadas aos custos ocultos estruturais)

Custo Oculito Estrutural	Explicação	Atividades Relacionadas
Controles Internos Inadequados (FEMENICK, 2005)	Controles Internos Inadequados podem impactar no desempenho das atividades dos servidores, influenciando diretamente na qualidade do serviço prestado a população.	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar o gerenciamento dos insumos necessários para o adequado funcionamento da UBS; • 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; • Realização de levantamentos e estudos epidemiológicos internos, para conhecer o perfil da população local da unidade básica de saúde.

<p>Manutenção Ineficiente (FEMENICK, 2005)</p>	<p>Manutenções Ineficientes podem afetar o número de pessoas que são atendidas nos serviços de saúde. Geralmente ocorre não haver manutenção preventiva, ocorrendo mais a manutenção corretiva (quando o equipamento "quebra"), dependendo da máquina, pode parar a realização dos serviços de saúde.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Coordenar a manutenção e a conservação dos equipamentos utilizados pelas equipes de trabalho; • Executar limpeza, assepsia, desinfecção e esterilização do instrumental, dos equipamentos odontológicos e do ambiente de trabalho; • Existência e manutenção regular de estoque dos insumos necessários para o seu funcionamento das Unidades Básicas de Saúde; • Realizar supervisão técnica do técnico em saúde bucal (TSB) e auxiliar em saúde bucal (ASB); • Aplicar medidas de biossegurança no armazenamento, transporte, manuseio e descarte de produtos e resíduos odontológicos.
<p>Logística (FEMENICK, 2005)</p>	<p>A falta de planejamento acarreta em uma logística que pode atrapalhar a realização dos serviços e os atendimentos da saúde à população.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 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; • Acompanhar e avaliar sistematicamente as ações implementadas, visando à readequação do processo de trabalho; • Encaminhar, quando necessário, usuários a outros pontos de atenção, respeitando fluxos locais, mantendo sua responsabilidade pelo acompanhamento do plano terapêutico deles; • 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.

<p>Tecnologia Defasada (FEMENICK, 2005)</p>	<p>A tecnologia defasada pode atrapalhar no número e na qualidade de atendimentos. Por exemplo, a utilização de meios tecnológicos ultrapassados torna menos eficiente o trabalho dos servidores.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 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; • 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.
<p>Retrabalho (HERCULANO, 2009)</p>	<p>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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Participar e realizar atividades de educação permanente; • Realizar reuniões regulares com as equipes de trabalho para alinhamento das estratégias planejadas; • 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.

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

3.4 COLETA DE INFORMAÇÕES

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 ocultos 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.

Segundo Gil (2010), o questionário é uma série de perguntas ordenadas que devem ser respondidas pelo participante. O questionário precisa ser objetivo, ter uma extensão limitada e deve estar escrito com instruções motivem seus respondentes.

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.

De acordo com Feijó, Vicente e Petri (2020), a utilização de escalas de Likert são ideais para a demonstração de percepções, sendo relevantes para o entendimento de fenômenos sociais ligados à Contabilidade.

3.5 COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO DE SPEARMAN

Em seguida, será analisada a relação entre os dados pessoais dos respondentes e suas percepções sobre as atividades relacionadas aos custos ocultos estruturais. Essa relação será feita por meio do cálculo do coeficiente de *Spearman*, a fim de analisar a intensidade e a direção da relação entre as variáveis.

De acordo com Capp e Nienov (2020), o coeficiente de correlação de Spearman é uma estatística não paramétrica, descrito por Charles Spearman em 1904, que permite avaliar variáveis quantitativas se não estiverem corretamente distribuídas ou se suas categorias não estivessem normalmente ordenadas.

Segundo Hair et al. (2009) o coeficiente de correlação de Spearman busca mensurar as relações entre as variáveis, e esse índice pode variar entre -1 e 1, sendo que quanto mais próximo dos dois extremos for o índice, maior será a relação.

Entretanto, o coeficiente de Spearman pode indicar uma associação não obrigatoriamente linear entre as variáveis, porém indica uma relação crescente ou decrescente (JOHNSON; BHATTACHARYYA, 2009).

Dessa forma vale ressaltar que, apesar da utilidade do coeficiente de Spearman, devido a algumas limitações de correlacionar dados monótonos e lineares, esse coeficiente não se mostra efetivo em todos os padrões de erro e ações de

controle possíveis (SANTOS, 2018).

4 RESULTADOS

Os questionários foram aplicados via formulários do Google Forms e enviados para os 269 servidores das unidades básicas de saúde, obtendo-se 71 respostas, representando 26,40% da amostra.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

A partir do quantitativo de questionários que foram respondidos, foi traçado um perfil dos respondentes. A tabela 03 apresenta a distribuição por faixa etária dos servidores que responderam o questionário.

Tabela 03 - Distribuição de frequência da idade dos respondentes

Idade	Frequência	%
Entre 25 a 34 anos	7	9,86
Entre 35 a 44 anos	31	43,66
Entre 45 a 54 anos	21	29,58
Acima de 54 anos	12	16,90

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Conforme a tabela 03, é possível visualizar que a maior parcela dos servidores que responderam o questionário está entre a faixa etária de 35 a 44 anos de idade. A tabela 04 apresenta a distribuição por nível de escolaridade dos servidores que responderam o questionário.

Tabela 04 - Distribuição de frequência do nível de escolaridade dos respondentes

Nível	Frequência	%
Fundamental	1	1,41
Médio	14	19,72
Graduação	31	43,66
Pós-graduação	25	35,21

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Quanto à escolaridade dos respondentes, sua maioria são graduados, e apenas 1,41% não possuem nem o nível médio. Isto significa algo positivo até para o entendimento do questionário, para que suas respostas sejam coerentes.

Tabela 05 - Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes

Experiência	Frequência	%
Até 5 anos	2	2,82
6 a 10 anos	15	21,13
11 a 15 anos	22	30,99
16 a 20 anos	22	30,99
Mais de 20 anos	10	14,07

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Quanto ao tempo de atuação profissional, segundo a tabela 05, apenas 2 pessoas tinham até 5 anos de experiência, entretanto o percentual de 30,99% se repetiu nos períodos de 11 a 15 anos e de 16 a 20 anos. Isso representa que os respondentes são pessoas que já possuem certa experiência no mercado de trabalho.

Tabela 6 - Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes na Prefeitura

Experiência	Frequência	%
Até 5 anos	21	29,57
6 a 10 anos	17	23,94
11 a 15 anos	22	30,99
16 a 20 anos	9	12,68
Mais de 20 anos	2	2,82

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Já em relação à atuação profissional dos respondentes na prefeitura, de acordo com a tabela 06, 30,99% já trabalham no município entre 11 e 15 anos. Isso denota que são pessoas que já conhecem o funcionalismo público, e apenas 2 pessoas trabalham há mais de 20 anos.

Tabela 07 - Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes no atual local de trabalho

Experiência	Frequência	%
Até 5 anos	24	33,80
6 a 10 anos	17	23,94
11 a 15 anos	21	29,58
16 a 20 anos	8	11,27
Mais de 20 anos	1	1,41

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

De acordo com a tabela 07, conclui-se que, a maioria dos respondentes possuem até 5 anos no atual local de trabalho, contudo bem próximo com o percentual

de 29,58% estão os servidores que estão no atual local de trabalho entre 11 e 15 anos.

Tabela 08 - Distribuição de frequência da área natureza do vínculo dos respondentes com a Prefeitura

Natureza do vínculo	Frequência	%
Terceirizado	0	0,00
Cargo comissionado	31	43,66
Concursado	40	56,34

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Já em relação ao tipo de vínculo dos servidores que responderam, conforme pode ser visto na tabela 08, a maioria deles são concursados. Ou seja, foram aprovados por um concurso de provas e títulos, e possuem certa estabilidade no trabalho.

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.

Tabela 9 - Distribuição de frequência do exercício dos respondentes em cargo de chefia

Natureza	Frequência	%
Nunca exerceu	31	43,66
Já exerceu anteriormente	21	29,58
Exerce atualmente	19	26,76

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Na tabela 09, pode ser visto que a maioria dos respondentes nunca exerceu o cargo de chefia. Por outro lado, a minoria, quantitativamente muito próxima dos participantes, exercem atualmente algum cargo de chefia atualmente.

4.2 PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES EM RELAÇÃO AS ATIVIDADES VINCULADAS AOS CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS

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 10 - 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: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

A tabela 10 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 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 11 - 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: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Já a tabela 11, 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 paralizada.

Nesse caso, foram avaliadas como Boas as atividades de: mManutenção 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 12 - 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, respeitando fluxos locais, mantendo sua responsabilidade pelo acompanhamento	0	4	23	34	10
Readequação do processo de trabalho e do planejamento diante das necessidades, realidade, dificuldades e possibilidades analisadas	0	8	28	30	5

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa.

A tabela 12 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 atividade 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 fraco as atividades de logística, vale ressaltar a primeira e segunda atividade da tabela 12. 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 13 - 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: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

A tabela 13 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 14 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 14 - 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: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (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.

4.3 RELAÇÕES ENTRE OS DADOS PESSOAIS, EXPERIÊNCIA E NATUREZA DO VÍNCULO PROFISSIONAL DOS RESPONDENTES E SUAS PERCEPÇÕES SOBRE AS FONTES DE CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS

Para uma melhor análise dos dados da pesquisa, e conseqüentemente um

maior entendimento das percepções dos servidores sobre os custos ocultos estruturais, foi calculado o coeficiente de correlação de *Spearman*. Foi considerado como variáveis: os dados pessoais, a experiência profissional, a natureza do vínculo dos respondentes e suas percepções sobre as fontes de custos ocultos estruturais.

Segundo Martins e Domingues (2017), o Coeficiente de *Spearman* busca medir a intensidade de correlação entre duas variáveis. Ou seja, busca analisar se quando o valor de uma variável aumenta ou diminui, o que acontece com o valor da outra variável.

Já em relação à interpretação do coeficiente, seu valor varia entre -1 e +1, e quanto mais próximo de -1 e +1, será entendido que maior será a força de correlação entre as variáveis. Por outro lado, quando os valores se aproximarem de 0, isso significa que sua correlação é fraca ou inexistente.

Serão apresentadas a seguir, tabelas com os valores das correlações mais significativas entre os dados pessoais dos respondentes e suas percepções sobre as fontes de custos ocultos estruturais.

Tabela 15 - Relações entre os dados pessoais e a percepção dos respondentes sobre as atividades referentes aos controles internos

Controles internos	Percepção	
	Idade	Escolaridade
Gerenciamento dos insumos necessários para o funcionamento da UBS	-0,295340	0,017764
Acompanhamento domiciliar para identificação das necessidades da população	-0,223708	0,093434
Realização de levantamentos e estudos epidemiológicos para conhecer o perfil da população	-0,338452	0,004854
Supervisão técnica do técnico em saúde bucal (TSB) e auxiliar em saúde bucal (ASB)	-0,357125	0,076997

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Na tabela 15, foi realizado o cálculo do coeficiente de *Spearman* para as variáveis idade e escolaridade, bem como as atividades vinculadas com o custo oculto estrutural de controles internos. Desse modo, a variável idade apresentou maior correlação com as atividades realização de levantamentos e estudos epidemiológicos para conhecer o perfil da população, e supervisão técnica do técnico em saúde bucal (TSB) e auxiliar em saúde bucal (ASB). Enquanto que, a variável escolaridade não apresentou nenhuma correlação significativa com as atividades ligadas ao custo

oculto de controles internos.

Tabela 16 - Relações entre os dados pessoais e a percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à logística

Logística	Percepção	
	Idade	Escolaridade
Realização de reuniões de planejamento e avaliação das ações da equipe	-0,398304	0,137788
Acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	-0,416203	0,052451
Encaminhamento de usuários a outros pontos de atenção, respeitando fluxos locais, mantendo sua responsabilidade pelo acompanhamento	-0,328782	0,119413
Readequação do processo de trabalho e do planejamento diante das necessidades, realidade, dificuldades e possibilidades analisadas	-0,381337	0,120792

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

A tabela 16 apresenta o cálculo dos coeficientes de *Spearman* das variáveis idade e escolaridade, em relação às atividades do custo oculto estrutural de logística. Assim, é possível perceber que todas as atividades referentes ao custo oculto estrutural de logística tem uma forte correlação com a idade dos servidores. Já a variável escolaridade não apresentou nenhuma correlação forte com as atividades do custo oculto de logística.

Dentre as correlações mais fortes, a variável idade e a atividade acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas se destacam com um coeficiente de -0,42.

Tabela 17 - Relações entre os dados pessoais e a percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à tecnologia

Tecnologia	Percepção	
	Idade	Escolaridade
Qualidade do registro das atividades nos sistemas de informação na atenção básica	-0,368885	0,122056
Atualização do cadastramento das famílias e dos indivíduos no sistema de informação indicado pelo gestor municipal	-0,339769	0,162341
Uso de dados para a análise da situação de saúde para priorizar situações a serem acompanhadas	-0,430399	0,137072

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Na tabela 17, pode ser visto que as atividades ligadas ao custo oculto estrutural de tecnologia possuem uma correlação forte com a variável idade. Já a variável escolaridade não apresentou nenhuma coeficiente de correlação forte com as atividades ligadas ao custo oculto de tecnologia. Ademais, a atividade uso de dados para a análise da situação de saúde para priorizar situações a serem acompanhadas possuiu o coeficiente de correlação mais forte com a variável idade, no valor de -0,43.

Tabela 18 - Relações entre os dados pessoais e a percepção dos respondentes sobre as atividades referentes à execução do trabalho

Retrabalho	Percepção	
	Idade	Escolaridade
Realização de atividades de educação permanente	-0,435071	-0,005576
Realização de reuniões regulares para alinhamento das estratégias planejadas	-0,391985	0,020880
Desenvolvimento de ações educativas que possam interferir no processo de saúde-doença da população	-0,401730	0,038597

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Na tabela 18, a variável idade tem uma correlação forte com as atividades ligadas ao custo oculto estrutural de Retrabalho. Já em relação à escolaridade dos respondentes, essa variável não apresentou nenhuma correlação significativa com nenhuma das atividades ligadas a esse custo oculto.

Tabela 19 - Relações entre a experiência profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes aos controles internos

Controles internos	Tempo de atuação profissional	Percepção	
		Tempo na prefeitura	Tempo no cargo atual
Gerenciamento dos insumos necessários para o funcionamento da UBS	-0,232042	-0,504953	-0,374727
Acompanhamento domiciliar para identificação das necessidades da população	-0,247779	-0,436152	-0,410684
Realização de levantamentos e estudos epidemiológicos para conhecer o perfil da população	-0,346053	-0,523981	-0,501328
Supervisão técnica do técnico em saúde bucal (TSB) e auxiliar em saúde bucal (ASB)	-0,294574	-0,457619	-0,418739

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

A tabela 19 mostra o cálculo da correlação de *Spearman* entre as variáveis

tempo de atuação profissional, tempo de trabalho na prefeitura e tempo no atual cargo. No que refere às duas últimas, existe uma correlação forte com todas as atividades vinculadas ao custo oculto estrutural de controles internos. Já a variável tempo de atuação profissional, tem uma correlação mais significativa apenas com a atividade de realização de levantamentos e estudos epidemiológicos.

Tabela 20 - Relações entre a experiência profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à manutenção

Manutenção	Tempo de atuação profissional	Percepção	
		Tempo na prefeitura	Tempo no cargo atual
Manutenção e conservação dos equipamentos utilizados pelas equipes de trabalho	-0,149473	-0,438176	-0,373488
Limpeza, assepsia, desinfecção e esterilização do instrumental, dos equipamentos odontológicos e do ambiente de trabalho	-0,223077	-0,296384	-0,292187
Medidas de biossegurança no armazenamento, transporte, manuseio e descarte de produtos e resíduos odontológicos	-0,172114	-0,258824	-0,316426

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Na tabela 20, pode ser visto que apenas as variáveis tempo na prefeitura e tempo do cargo atual possuem uma correlação forte com algumas atividades específicas do custo oculto estrutural de manutenção. A variável tempo na prefeitura possui uma forte correlação com a atividade de manutenção e conservação dos equipamentos utilizados pelas equipes de trabalho.

Por outro lado, a variável tempo no cargo atual possui forte correlação com a atividade manutenção e conservação dos equipamentos utilizados pelas equipes de trabalho, e medidas de biossegurança no armazenamento de produtos e resíduos odontológicos.

Tabela 21 - Relações entre a experiência profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à logística

Logística	Tempo de atuação profissional	Percepção	
		Tempo na prefeitura	Tempo no cargo atual
Realização de reuniões de planejamento e avaliação das ações da equipe	-0,384188	-0,455519	-0,489373
Acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	-0,373390	-0,455359	-0,478031

Encaminhamento de usuários a outros pontos de atenção, respeitando fluxos locais, mantendo sua responsabilidade pelo acompanhamento	-0,305678	-0,375072	-0,348259
Readequação do processo de trabalho e do planejamento diante das necessidades, realidade, dificuldades e possibilidades analisadas	-0,375687	-0,446057	-0,407111

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

A tabela 21 evidencia que as variáveis tempo de atuação profissional, tempo na prefeitura e tempo no cargo atual possuem uma forte correlação com todas as atividades ligadas ao custo oculto estrutural de logística. Vale ressaltar que a correlação mais forte foi vista entre a atividade realização de reuniões de planejamento e avaliação das ações da equipe, e a variável tempo no cargo atual com -0,49 de coeficiente de correlação.

Tabela 22 - Relações entre a experiência profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à tecnologia

Tecnologia	Percepção		
	Tempo de atuação profissional	Tempo na prefeitura	Tempo no cargo atual
Qualidade do registro das atividades nos sistemas de informação na atenção básica	-0,408982	-0,445348	-0,479445
Atualização do cadastramento das famílias e dos indivíduos no sistema de informação indicado pelo gestor municipal	-0,351211	-0,416907	-0,456099
Uso de dados para a análise da situação de saúde para priorizar situações a serem acompanhadas	-0,484963	-0,470757	-0,545090

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Já no custo oculto estrutural de tecnologia, todas as variáveis relacionadas à experiência profissional dos respondentes possuem uma forte correlação com as atividades deste custo. A correlação menos significativa foi entre o tempo de atuação profissional e a atividade de atualização do cadastramento das famílias. E a correlação mais forte foi entre a variável tempo no cargo atual e a atividade de uso de dados para análise da situação da saúde.

Tabela 23 - Relações entre a experiência profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à execução do trabalho

Retrabalho	Percepção		
	Tempo de atuação profissional	Tempo na prefeitura	Tempo no cargo atual
Realização de atividades de educação permanente	-0,467451	-0,532383	-0,574332
Realização de reuniões regulares para alinhamento das estratégias planejadas	-0,454982	-0,557395	-0,583864
Desenvolvimento de ações educativas que possam interferir no processo de saúde-doença da população	-0,417417	-0,404776	-0,478181

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

A tabela 23 evidencia que todas as variáveis relacionadas à experiência profissional dos respondentes possuem uma forte correlação com as atividades ligadas ao custo oculto estrutural de retrabalho.

Vale ressaltar que a correlação mais forte foi entre a atividade de realização de reuniões regulares para alinhamento das estratégias planejadas e a variável de Tempo no cargo atual, com um coeficiente de -0,58. E a correlação menos significativa foi vista entre a atividade desenvolvimento de ações educativas que possam interferir no processo de saúde-doença da população, e a variável de tempo na prefeitura, com coeficiente de -0,40.

Tabela 24 - Relações entre o vínculo profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes aos controles internos

Controles internos	Percepção	
	Natureza do vínculo com a prefeitura	Ocupação de cargo de chefia
Gerenciamento dos insumos necessários para o funcionamento da UBS	-0,542385	0,209138
Acompanhamento domiciliar para identificação das necessidades da população	-0,518078	0,143930
Realização de levantamentos e estudos epidemiológicos para conhecer o perfil da população	-0,571010	-0,019419
Supervisão técnica do técnico em saúde bucal (TSB) e auxiliar em saúde bucal (ASB)	-0,436654	0,131033

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Na tabela 24, pode ser visto que a variável natureza do vínculo com a prefeitura possui uma correlação mais forte com as atividades ligadas ao custo oculto de

controles internos, do que a variável ocupação de cargo de chefia. Sendo assim, dependendo da natureza do vínculo com a prefeitura, maior pode ser a percepção dos servidores das atividades relacionadas aos controles internos da secretaria de saúde.

Tabela 25 - Relações entre o vínculo profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à manutenção

Manutenção	Percepção	
	Natureza do vínculo com a prefeitura	Ocupação de cargo de chefia
Manutenção e conservação dos equipamentos utilizados pelas equipes de trabalho	-0,396997	0,046349
Limpeza, assepsia, desinfecção e esterilização do instrumental, dos equipamentos odontológicos e do ambiente de trabalho	-0,290893	-0,087120
Medidas de biossegurança no armazenamento, transporte, manuseio e descarte de produtos e resíduos odontológicos	-0,416263	-0,091548

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Na tabela 25, está evidenciado que a variável natureza do vínculo com a prefeitura tem uma correlação mais forte com as atividades de manutenção e conservação dos equipamentos utilizados, e a medidas de biossegurança e descarte de produtos e resíduos odontológicos. Enquanto a variável ocupação de cargo de chefia não possui uma correlação significativa com as atividades do custo de Manutenção. isto posto, dependendo da natureza do cargo que ocupa o servidor pode ter uma maior percepção acerca das manutenções e medidas de biossegurança necessárias.

Tabela 26 - Relações entre o vínculo profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à logística

Logística	Percepção	
	Natureza do vínculo com a prefeitura	Ocupação de cargo de chefia
Realização de reuniões de planejamento e avaliação das ações da equipe	-0,478831	0,038045
Acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	-0,589364	0,048640
Encaminhamento de usuários a outros pontos de atenção, respeitando fluxos locais, mantendo sua responsabilidade pelo acompanhamento	-0,405000	0,090232
Readequação do processo de	-0,474716	0,093979

trabalho e do planejamento diante das necessidades, realidade, dificuldades e possibilidades analisadas	
---	--

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

A tabela 26 traz que todas as atividades do custo de logística tem uma forte correlação com a variável natureza do vínculo com a prefeitura. E a atividade acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas apresentou maior correlação com a natureza do vínculo do servidor, com um coeficiente de correlação de -0,59. Por outro lado, a variável ocupação de cargo de chefia não possui uma correlação significativa com o custo de Logística.

Tabela 27 - Relações entre o vínculo profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à tecnologia

Tecnologia	Percepção	
	Natureza do vínculo com a prefeitura	Ocupação de cargo de chefia
Qualidade do registro das atividades nos sistemas de informação na atenção básica	-0,561995	0,073204
Atualização do cadastramento das famílias e dos indivíduos no sistema de informação indicado pelo gestor municipal	-0,538823	0,083207
Uso de dados para a análise da situação de saúde para priorizar situações a serem acompanhadas	-0,645414	0,126169

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Tabela 28 - Relações entre o vínculo profissional dos respondentes e suas percepções sobre as atividades referentes à execução do trabalho

Retrabalho	Percepção	
	Natureza do vínculo com a prefeitura	Ocupação de cargo de chefia
Realização de atividades de educação permanente	-0,664833	-0,058707
Realização de reuniões regulares para alinhamento das estratégias planejadas	-0,599324	0,038296
Desenvolvimento de ações educativas que possam interferir no processo de saúde-doença da população	-0,553093	-0,061157

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2021).

Conforme pode ser visto nas tabelas 27 e 28, a variável natureza do vínculo com a prefeitura possui forte correlação com as atividades dos custos ocultos

estruturais de tecnologia e retrabalho.

Vale destacar a atividade do custo de tecnologia, uso de dados para a análise da situação de saúde para priorizar situações a serem acompanhadas, com o coeficiente de correlação mais forte em relação a variável natureza do vínculo, no valor de -0,64.

E entre as atividades do custo oculto de retrabalho, realização de atividades de educação permanente, apresentou a correlação mais forte com a variável natureza do vínculo, no valor aproximado de 0,60. Por outro lado, a variável de ocupação de cargo de chefia não apresentou nenhum coeficiente de correlação significativo em relação as atividades dos custos ocultos estruturais de tecnologia e retrabalho.

5 CONCLUSÕES

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.

Ao ponto que para as empresas privadas, a compreensão e o entendimento sobre os custos relacionados à produção das mercadorias ou a prestação dos serviços são fundamentais. Da mesma forma, no setor público é fundamental os gestores e servidores compreenderem sobre os custos envolvidos para que os serviços públicos sejam realizados.

Como na NGP, os custos são analisados para, se possível, serem reduzidos ou minimizados, compreendendo todos os tipos de custos envolvidos na prestação do serviço à população, como aqueles que são facilmente identificáveis até mesmo os que muitas vezes não são tão visíveis. Os custos chamados de ocultos são aqueles que surgem de disfunções entre interações das estruturas físicas e comportamentais das instituições. Ademais, podem também ser vistos como fraquezas da entidade, seja pública ou privada.

Desse modo, se tais custos não forem identificados, os mesmos não serão minimizados, daí a importância de compreender sobre esses custos. Muitas vezes não são os gestores que conseguem visualizá-los, mas os servidores que estão, de fato, realizando os serviços prestados à população.

Nesse sentido, torna-se relevante a percepção dos servidores sobre os possíveis custos ocultos envolvidos na prestação dos serviços públicos, no sentido de identificá-los e, assim, buscar soluções para reduzi-los. Além disso, é necessário analisar o quanto tais custos ocultos podem estar dificultando os serviços públicos ofertados ao povo.

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.

Para uma melhor análise, os resultados foram norteados por meio dos objetivos específicos traçados no estudo, sendo eles: (1) classificar os custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público; (2) verificar as atividades das unidades básicas de saúde da secretaria de saúde, que se relacionam com custos ocultos estruturais do setor público; (3) analisar como os custos ocultos estruturais são percebidos pelos servidores da secretaria de saúde, a partir das atividades desempenhadas que estão vinculadas a tais custos.

Em relação ao primeiro objetivo específico, foram classificados como custos ocultos estruturais que ocorrem no setor público, os custos de Controles Internos Inadequados, Manutenção Ineficiente, Logística, Tecnologia Defasada e Retrabalho.

No que se refere ao segundo objetivo específico, no custo oculto estrutural de Controles internos Inadequados foram vinculadas as atividades: realizar o gerenciamento dos insumos necessários para o adequado funcionamento da UBS; 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; realização de levantamentos e estudos epidemiológicos internos, para conhecer o perfil da população local da unidade básica de saúde.

Já no custo oculto estrutural de Manutenção Ineficiente, foram percebidas as atividades: coordenar a manutenção e a conservação dos equipamentos utilizados pelas equipes de trabalho; executar limpeza, assepsia, desinfecção e esterilização do instrumental, dos equipamentos odontológicos e do ambiente de trabalho; existência e manutenção regular de estoque dos insumos necessários para o seu funcionamento das Unidades Básicas de Saúde; realizar supervisão técnica do técnico em saúde bucal (TSB) e auxiliar em saúde bucal (ASB); aplicar medidas de biossegurança no armazenamento, transporte, manuseio e descarte de produtos e resíduos odontológicos.

No custo oculto estrutural de Logística, foram relacionadas às atividades: realizar reuniões de equipes a fim de discutir em conjunto o planejamento e a avaliação das ações da equipe, a partir da utilização dos dados disponíveis; acompanhar e avaliar sistematicamente as ações implementadas, visando à readequação do processo de trabalho; encaminhar, quando necessário, usuários a outros pontos de atenção, respeitando fluxos locais, mantendo sua responsabilidade

pelo acompanhamento do plano terapêutico deles; 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.

No custo oculto estrutural de Tecnologia Defasada foram mencionadas as atividades: garantir a qualidade do registro das atividades nos sistemas de informação na atenção básica; 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.

E no custo estrutural de Retrabalho foram identificadas as atividades: participar e realizar atividades de educação permanente; realizar reuniões regulares com as equipes de trabalho para alinhamento das estratégias planejadas; 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.

E quanto ao terceiro objetivo específico, o perfil dos servidores respondentes da pesquisa são pessoas de idade predominante entre 35 e 44 anos, e que são graduados em algum curso superior, em sua maioria. Estes servidores já atuam no mercado de trabalho entre 11 e 20 anos, e já estão na prefeitura da secretaria onde atuam há aproximadamente 11 e 15 anos.

Em relação ao tempo de atuação no atual local de trabalho na UBS, em sua maioria, estão trabalhando até 5 anos, e estes servidores são predominantemente de vínculo comissionados na prefeitura. E grande parte destes nunca exerceu um cargo de chefia.

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 avaliaram elas como boas e ótimas.

Quanto à relação dados pessoais dos respondentes com as atividades ligadas aos custos ocultos estruturais, foi possível perceber que a variável idade obteve uma correlação mais forte com as atividades ligadas aos custos ocultos, do que a variável escolaridade. Já no que diz respeito à experiência profissional dos respondentes, as variáveis tempo de atuação profissional, tempo na prefeitura e tempo no cargo atual, apresentaram uma forte correlação com as atividades dos custos de logística, tecnologia e retrabalho.

Por outro lado, em relação ao vínculo de trabalho dos respondentes, a variável natureza do vínculo com a prefeitura apresentou uma correlação significativa com as atividades de todos os custos ocultos. Isso não pôde ser visto com a variável ocupação do cargo de chefia, que apresentou uma correlação considerada fraca com as atividades.

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

- ABRANTES, F. M.; MARIOTO, S. Método de custeio baseado na atividade – ABC. **Revista de Ciências Gerenciais**, Anhanguera, v. 12, n 16, p. 105-120, 2008.
- ABRUCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 41, n. spe, p. 67-86, 2007.
- ABRUCIO, F. L.; GAETANI, F. Avanços e perspectivas da gestão pública nos Estados: Agenda, aprendizado e coalizão. In: CONSAD. **Avanços e perspectivas da gestão públicas nos Estados**. Brasília: CONSAD, 2008.
- ANDREWS, R.; VAN DE WALLE, S. New public management and citizens' perceptions of local service efficiency, responsiveness, equity and effectiveness. **Public Management Review**, v. 15, n. 5, p. 762-783, 2013.
- ARGILÉS-BOSCH, J. M. *et al.* Empirical analysis of the incidence of accidents in the workplace on firms' financial performance. **Safety Science**, v. 70, n. 1, p. 123-132, 2014.
- ASCHER, D.; KUDLAWICZ, C.; SOUZA, A. Custos Ocultos na Tomada de Decisão: Um Ensaio Teórico. CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE-ADCONT, 6., 2015, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos [...]**. Rio de Janeiro: AdCont, 2015.
- BALAKRISHNAN, R., LABRO, E.; SIVARAMAKRISHNAN, K. Product cost as decision aids: An analysis of alternative approaches. **Accounting Horizons**, v. 26, n.1, p. 1-20, 2012.
- BALERINI, C. **Qualidade de vida: reduzindo os custos e melhorando o desempenho**. São Paulo: Estilo & Gestão RH Catho, 2003.
- BENIN, M. M. *et al.* Custos Ocultos: Um Estudo das Características das Publicações em Periódicos Nacionais de Contabilidade. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 19, n. 2, p. 274-291, 2016.
- BERNARDI, L. A. **Manual de empreendedorismo e gestão: fundamentos, estratégias e dinâmicas**. São Paulo: Atlas, 2012.
- BERNARDI, L. A. **Manual de empreendedorismo e gestão: fundamentos, estratégias e dinâmicas**. São Paulo: Atlas, 2004.
- BLONSKI, F. *et al.* O Controle Gerencial na Perspectiva do New Public Management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 9, n. 1, p. 15-30, 2017.
- BORGES, L. S; BORGES, R. N. Custo no Setor Público: Uma análise bibliométrica dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custo 2011 a 2015. **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v. 6, n. 11, p. 85117-85123, nov. 2020.

BRAGA, G. H. R.; CERVI, R. G.; OLIVEIRA, P. A.; RODRIGUES, S. A. Aferição dos custos da qualidade na produção de compensados de madeira pelo método de custeio ABC (Activity Based Costing) e por Absorção. **Custos e @gronegócio on line**, Recife, v. 16, n. 3, p. 382-410, 2020.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Imprensa Nacional, 1995.

BUZIN, E. J. W. K.; PARREIRA, I. M. Elaboração e aplicação de Survey. Agrarian Academy. **Centro Científico Conhecer, Goiânia**, v.7, n. 14, p. 1-20, 2020.

CABELLO, A. F.; SILVA, J. A. 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 v. 68, n.1, p. 213-246, 2017.

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

CAVALCANTE, P. **Convergências entre a governança e o pós-nova gestão pública. Boletim de Análise Político-Institucional**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada 2018.

_____. **Gestão pública contemporânea: Do movimento gerencialista ao pós-NPM**. Brasília: IPEA, 2017.

CHRISTENSEN, T. Post-NPM and changing public governance. **Meiji Journal of Political Science and Economics**, v. 1, n. 1, p. 1-11, 2012.

CHRISTENSEN, T.; LAEGREID, P. The whole-of-government approach to public sector reform. **Public Administration Review**, v. 67, n. 6, p. 1059-1066, 2007.

COOPER, R., KAPLAN, R. Profit priorities from Activity Based Costing. *Harvard Business Review*, Harvard, v. 1, n. 1, p. 130-135, 1988.

_____. Activity-based systems: measuring the costs of resource usage. **Accounting Horizons**, v. 6, n.3, p. 1-13, 1992.

DIAS, T. **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, 2012.

DUNLEAVY, P., MARGETTS, H., BASTOW, S.; TINKLER, J. New public management is dead long live digital-era governance. **Journal of public administration research and theory**, v. 16, n. 3, p. 467-494, 2006.

DUTRA, M.; BORNIA, A. C. Gestão estratégica de custos invisíveis: o caso das empresas estatais transmissoras de energia elétrica no Brasil. **Revista ABCustos**, São Leopoldo, v. 4. n. 2, p. 1-14, 2009.

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

FEDERIZZI, R., MASCARELO, K.; PFULLER, E. Gestão de custos: o método ABC em uma indústria de fibras. **Revista Gesto**, Santo Ângelo, v. 5, n. 2, p. 84-100, 2017.

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

FREITAS, J. B. **Estudo sobre a relevância dos custos ocultos na produtividade econômica de uma empresa do sub-setor sucroalcooleiro da agroindústria**. 2007. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2007.

FREITAS, J. B. *et al.* Identificação dos Custos Ocultos como forma de Vantagem Competitiva na Gestão Estratégica. SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 3. , 2006, Resende. **Anais eletrônicos [...]**: Resende: SEGeT, 2006

FREITAS, J. B.; SEVERIANO FILHO, C. Apreciação dos custos ocultos do processo sucroalcooleiro em uma usina de álcool na Paraíba. **Revista Gestão Industrial**, Ponta Grossa, v. 3, n. 1, p. 52-63, 2007.

FREITAS, J. B.; ALMEIDA, M. L.; COSTA, I. Custos ocultos e agronegócio: Discussões acerca de um caso observado. **Custos e @gronegócio on line**, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2008.

_____. Custos ocultos no setor de agronegócio: Análise de um caso no subsetor sucroalcooleiro. João Pessoa. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. . **Anais eletrônicos [...]**: João Pessoa, CBC, 2007.

FREITAS, J. B.; SEVERIANO FILHO, C. Apreciação dos custos ocultos do processo sucroalcooleiro em uma usina de álcool na Paraíba. **Revista Gestão Industrial**, Ponta Grossa, v. 03, n. 01, p. 52-63, 2007.

FUREDY, C. Resíduos orgânicos a baixo custo. **Revista de Agricultura Urbana**, v. 20, n. 6, p. 1–6, 2005.

GAMA, I. S.; SOUZA, M. P.; SATO, S. A. S. Apreciação dos custos ocultos na indústria de laticínios do município de Cacoal – Rondônia. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Mendoza. **Anais eletrônicos [...]**: Mendoza, CBC 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2019.

GIMENEZ, L.; OLIVEIRA, A. B. S. Gestão dos Custos Ocultos: O Papel dos Gestores na Recuperação da Lucratividade Perdida. CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUR, 8., 2016, Punta del Este. **Anais eletrônicos [...]**:Punta del Este: AURCO, 2016.

GOMES, T. N. P. *et al.* Identificação dos custos ocultos no processo de fabricação de produtos de uma indústria de bebidas localizada na Paraíba. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22., 2015, Foz do Iguaçu. **Anais eletrônicos [...]**:Foz do Iguaçu, 2015.

GONÇALVES, M. A.; ZAC, J. I.; AMORIM, C. A. Gestão Estratégica Hospitalar: aplicação de custos na saúde. **Revista de Administração FACES**, Belo Horizonte, v. 8, n. 4, p. 161/179, 2009.

HERCULANO, A. S. **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, 2009.

KAPLAN, B.; DUCHON, D. Combining qualitative and quantitative methods in information systems research: a case study. **MIS Quarterly**, v. 12, n. 4,, p. 571-586, dez. 1988.

KEATING, M; Public **Management Reform and Economic and Social Development.** Paris: OECD: 2001.

KRISHNAN, S. K. Increasing the visibility of hidden failure costs. **Measuring Business Excellence**, v. 10, n. 4, p. 77-101, 2006.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, M. A. A. A estrutura e as ferramentas da intervenção-pesquisa socioeconômica nas empresas e demais organizações. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.1, n. 31, p. 21-30, 1991.

LOBO, C.O. **Tratamento contabilístico dos custos da qualidade – estudos de casos em empresas portuguesas.** 1999 (Dissertação) - Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga, 1999.

MACHADO, D. G.; SILVA, T. P. & BEUREN, I. M. 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, v. 15, n. 3, p. 3-16, 2012.

MAGALHÃES, R. L. R. Custeio ABC nos Serviços Públicos: análise de sua utilidade enquanto informação facilitadora do controle social. **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas**, São Paulo, [s.i], p. 38-57, 2018.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada.** 3. ed. Porto

Alegre: Bookman, 2001.

MANNING, N. The legacy of the new public management in developing countries. **International Review of Administrative Sciences**, New York, v. 67, n. 2, p. 297-312, 2001.

MANSOUR, M. Quantifying the intangible costs related to non-ergonomic work conditions and work injuries based on the stress level among employees. **Safety Science**, Amsterdam, v. 82, n. 1, p. 283-288, 2006.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2021.

MARTINS, G. A.; DOMINGUES, O. **Estatística Geral e Aplicada**. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, C.G.; FERREIRA, M.L.R. O Survey como tipo de pesquisa aplicado na descrição do conhecimento do processo de gerenciamento de riscos em projetos no segmento da construção. CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7., 2011, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos [...]**. Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Engenharia de Produção, 2011.

MARTINS, V. F.; et al. 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, n. 10, v. 1, p. 17-31, 2013.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de Metodologia de Pesquisa Científica**. São Paulo: Atlas, 2016.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2002.

MESSIAS, D.; FERREIRA, J. C.; SOUTES, D. O. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Rev. Serv. Público**, Brasília, v. 69, n. 3, p. 63-82, 2018.

MICHEL, M. H. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 2015.

MILLER, J. G.; VOLLMANN, T. R. The Hidden Factory. **Harvard Business Review**, [s.i.] p. 142-150, 1985.

MODELL, S. Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: a review and assessment. **Financial Accountability & Management**, v. 25, n. 3, p. 277-303, 2009.

MONTEIRO, A. F. 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, 2015.

MORALES, F. N.; WITTEK, R.; HEYSE, L. After the reform: Change in Dutch public and private organizations. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 23, n. 3, p. 735-754, 2012.

MOREIRA, A. **Aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades - Revisão Bibliográfica**. (Dissertação) – Mestrado em Contabilidade, Universidade de Aveiro, Aveiro, 2014.

MOURA, C. A. S. *et al.* 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., 2019, Curitiba. **Anais eletrônicos [...]**. Curitiba: CBC, 2019.

NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NEUMANN, D.L.; NEUMANN, M.M.; HODD, M. The development and evaluation of a survey that makes use of student data to teach statistics. **Journal of Statistics Education**, v. 8, n. 1, p. 1-19, 2010.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. São Paulo: Atlas, 1987.

PAWSON, H.; JACOBS, K. Policy intervention and its impact: analysing New Labour's public service reform model as applied to local authority housing in England. **Housing, Theory and Society**, v. 27, n. 1, p. 76-94, 2009.

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

PEREIRA-BRESSER, L. C. **A administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo Estado**. Brasília: ENAP, 2001.

PÉREZ-LÓPEZ, G; PRIOR, D; ZAFRA-GÓMEZ, J. L. Rethinking new public management delivery forms and efficiency: long-term effects in Spanish local government. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 5, n. 4, p. 1157–1183, 2015.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. **Public management reform: a comparative analysis-new public management, governance, and the neo-Weberian state**. Oxford: Oxford University Press, 2011.

SAMPIERE, R. H.; CALLADO, C. F.; LUCIO, M. D. P. B. **Metodologia de Pesquisa**. Porto Alegre: Penso Editora, 2013.

SANTOS, A. F. G. Análise dos sistemas integrados de gestão da UFRN sob a perspectiva da Nova Gestão Pública. **Revista Navus**, São Paulo, v, 10, n. 1, p. 1-17, 2020.

SANTOS, M. I. C.; LEITE FILHO, P. A. M.; SANTOS, M. L. C. 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, v. 10, n. 2, p. 57-65, 2020.

SAVALL, H.; ZARDET, V. **Maitriser lês coúts et les performances cachês**. Paris: Economica, 1991.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, D. H. L. **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, 2018.

SILVA, J. A. **Gestão dos gastos públicos: impacto dos custos invisíveis para as despesas orçamentárias da UnB**. 2015. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

SILVA, P. C. P.; SEVERIANO FILHO, C. Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil. **Revista Gestão & Produção**, São Carlos, v. 18, n. 3, p. 499-508, mai. 2011.

SILVA, W. A. C.; DE OLIVEIRA GOMES, M. C.; ARAÚJO, E. A. Tavares. Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. **Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 1-16, 2014.

SÍMITA, B. F. B. **A contabilização dos custos ocultos na empresa: uma abordagem aos custos com o absenteísmo numa central termoeleétrica**. 2001. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa, 2001.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública**. 3 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

SOUSA, W. V. C.; RODRIGUEZ, M. V. R.; RIBEIRO, C. M. A. A contribuição da gestão do capital intelectual para minimização dos custos ocultos no setor público. **Sistema & Gestão**, Niterói, v.11, n. 3, p. 326-341, 2016.

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

SOUZA, J. A. *et al.* A importância da evidenciação e análise dos custos ocultos: um estudo no seguimento de oficina de motos. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 26., 2019, Curitiba. **Anais eletrônicos [...]**. Curitiba: ABC, 2019.

SOUZA, J. A. *et al.* A geração dos custos ocultos: um estudo sobre essa vertente como um dos fatores de redução do lucro. **Brazilian Journal of Development**,

Curitiba, v. 6, n. 1, p. 1138-1159, jan, 2020.

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

SOUZA, W. V. C. *et al.* A contribuição da gestão do capital intelectual para minimização dos custos ocultos na administração pública. **Revista Sistemas & Gestão**, Niterói, v. 11, n. 3, p 326-341, 2016.

STEFANO, N. M.; CASAROTTO FILHO, N.; FREITAS, M. C. D.; MARTINEZ, M. A.T. Gestão de ativos intangíveis: implicações e relações das gestões do conhecimento e capital intelectual. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa v. 4, n. 1, p. 22-37, 2014.

WELGACZ, H. T.; CORSO, J. M; DUCLOS, L. C; SOUZA, A. Custos ocultos nas operações de exportações brasileiras de carne. **Revista Custos e @gronegócio on line**, São Paulo, v. 5, n 1, p. 1-13, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre, RS: Bookman, 2005.

ZACCARELLI, S. B. *et al.* **Clusters e Redes de Negócios: Uma Nova Visão para a Gestão de Negócios**. São Paulo: Atlas, 2008.

ZAFFANI, C. A. **Cuidado com os custos invisíveis**. Revista Boletim CRC/SP, São Paulo, nº 158, p. 19-22, Mar/Maio, 2006.

ZARDET. V.; KRIEF, N. **La teoría de los costos-desempeño ocultos em el model socioeconómico de las organizaciones**. Conferencia Magisterial, 2006.

_____. **Maitriser les Coûts et les Performances Cachés – Le Contrat d’Activité Périodiquement Négociable**. Paris: Economica, 1987.

APÊNDICES

QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

1. Idade

- Até 28 anos
- Entre 29 e 41 anos
- Entre 42 e 50 anos
- Acima de 50 anos

2. Escolaridade

- Fundamental
- Médio
- Graduação
- Pós-Graduação

3. Tempo de atuação profissional

- Até 3 anos
- Entre 4 e 8 anos
- Entre 9 e 15 anos
- Entre 16 e 25 anos
- Acima de 25 anos

4. Tempo de atuação profissional na prefeitura

- Até 3 anos
- Entre 4 e 8 anos
- Entre 9 e 15 anos
- Entre 16 e 25 anos
- Acima de 25 anos

5. Tempo de atuação profissional no atual local de trabalho

- Até 3 anos
- Entre 4 e 8 anos
- Entre 9 e 15 anos
- Entre 16 e 25 anos
- Acima de 25 anos

6. Natureza do vínculo com a prefeitura

- Terceirizado
- Ocupante de cargo comissionado
- Concursado

7. Exercício de cargo de chefia

- Nunca exerceu
- Já exerceu anteriormente
- Exerce atualmente

Grupo II– Informações sobre as atividades

Controles internos	Percepção				
	Ruim	Fraco	Regular	Bom	Ótimo
Gerenciamento dos insumos necessários para o funcionamento da UBS	w	w	w	w	w
Acompanhamento domiciliar para identificação das necessidades da população	w	w	w	w	w
Realização de levantamentos e estudos epidemiológicos para conhecer o perfil da população	w	w	w	w	w
Supervisão técnica do técnico em saúde bucal (TSB) e auxiliar em saúde bucal (ASB)	w	w	w	w	w

Manutenção	Percepção				
	Ruim	Fraco	Regular	Bom	Ótimo
Manutenção e conservação dos equipamentos utilizados pelas equipes de trabalho	w	w	w	w	w
Limpeza, assepsia, desinfecção e esterilização do instrumental, dos equipamentos odontológicos e do ambiente de trabalho	w	w	w	w	w
Medidas de biossegurança no armazenamento, transporte, manuseio e descarte de produtos e resíduos odontológicos	w	w	w	w	w

Logística	Percepção				
	Ruim	Fraco	Regular	Bom	Ótimo
Realização de reuniões de planejamento e avaliação das ações da equipe	w	w	w	w	w
Acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	w	w	w	w	w
Encaminhamento de usuários a outros pontos de atenção, respeitando fluxos locais, mantendo sua responsabilidade pelo acompanhamento	w	w	w	w	w
Readequação do processo de trabalho e do planejamento diante das necessidades, realidade, dificuldades e possibilidades analisadas	w	w	w	w	w

Tecnologia	Percepção				
	Ruim	Fraco	Regular	Bom	Ótimo
Qualidade do registro das atividades nos sistemas de informação na atenção básica	w	w	w	w	w
Atualização do cadastramento das famílias e dos indivíduos no sistema de informação indicado pelo gestor municipal	w	w	w	w	w
Uso de dados para a análise da situação de saúde para priorizar situações a serem acompanhadas	w	w	w	w	w

Trabalho	Percepção				
	Ruim	Fraco	Regular	Bom	Ótimo
Realização de atividades de educação permanente	W	w	w	w	w
Realização de reuniões regulares para alinhamento das estratégias planejadas	w	w	w	w	w
Desenvolvimento de ações educativas que possam interferir no processo de saúde-doença da população	w	w	w	w	w