

**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA**

**GLAUCE SANTANA DA SILVA**

**CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS**  
**SERVIDORES DA SECRETARIA DA CONTROLADORIA-GERAL DO**  
**ESTADO DE PERNAMBUCO**

**RECIFE**

**2026**

**GLAUCE SANTANA DA SILVA**

**CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS  
SERVIDORES DA SECRETARIA DA CONTROLADORIA-GERAL DO  
ESTADO DE PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós- Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

**Orientador:** Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado

**RECIFE**

**2026**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Sistema Integrado de Bibliotecas da UFRPE  
Bibliotecário(a): Auxiliadora Cunha – CRB-4 1134

S586c Silva, Glauce Santana da.  
Custos ocultos estruturais : análise da percepção dos servidores da secretaria da controladoria-geral do Estado de Pernambuco / Glauce Santana da Silva. - Recife, 2026.  
113 f.; il.

Orientador(a): Antônio André Cunha Callado.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, BR-PE, 2026.

Inclui referências e apêndice(s).

1. Custos . 2. Setor público. 3. Eficiência. 4. Gestão Pública I. Callado, Antônio André Cunha, orient. II. Título

CDD 658.151

**GLAUCE SANTANA DA SILVA**

**CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS  
SERVIDORES DA SECRETARIA DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO  
DE PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós- Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

**Linha de Pesquisa:** Planejamento, Controle e Análise Financeira

Aprovada em: 23 de fevereiro de 2026

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado - Orientador**  
**Universidade Federal Rural de Pernambuco**

—

---

**Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Carla Renata Silva Leitão**  
**Universidade Federal Rural de Pernambuco**

—

---

**Prof. Dr. Antonio Zanin**  
**Universidade Federal de Mato Grosso do Sul**

À minha mãe, que sempre me mostrou que a educação é o caminho para transformar nossa realidade. Ao meu esposo e aos meus irmãos pela parceria, carinho, lealdade e suporte necessários, me impulsionando em todos os momentos, dedico este trabalho.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, autor da vida e fonte de toda sabedoria, por renovar minhas forças e me conceder o discernimento necessário para enfrentar os desafios desta jornada. Sua presença foi o amparo nos momentos de incerteza e a luz que guiou meus passos, permitindo que a perseverança superasse os obstáculos.

À minha mãe e aos meus irmãos, pelo apoio incondicional e por constituírem a base que me permitiu trilhar este caminho. O suporte da família sempre foi o alicerce necessário para que eu pudesse me dedicar a todos os meus projetos com segurança e foco.

Ao meu esposo e companheiro, pela compreensão diante das ausências e dos pequenos surtos, pelo incentivo nos momentos de cansaço e por caminhar ao meu lado em todas as etapas desta jornada. Sua presença foi fundamental para o equilíbrio necessário à conclusão deste mestrado.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado, pela condução técnica e pelas valiosas contribuições que elevaram o rigor deste trabalho. Sua experiência foi o guia essencial para a maturação desta pesquisa.

Aos meus professores, pelos conhecimentos partilhados e pela dedicação ao ensino, que expandiram meus horizontes teóricos e práticos na Controladoria.

Aos meus amigos do mestrado, pelas trocas intelectuais e pelo companheirismo nas longas jornadas de estudo. Um agradecimento especial aos meus "BFFs", cujo apoio emocional e amizade tornaram os desafios acadêmicos mais leves e significativos, amigos estes que seguirão comigo na vida.

Aos meus amigos de trabalho, pela colaboração, na dedicação ao responder os questionários encaminhados, e pelo incentivo constante, permitindo que eu conciliasse as responsabilidades profissionais com as exigências da vida acadêmica.

Por fim, agradeço a todos aqueles que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a viabilização e conclusão deste trabalho. Cada gesto de apoio foi importante para que este objetivo fosse alcançado.

“Se não podes voar, corre; se não podes correr, anda; se não podes andar, rasteja. Mas,  
aconteça o que acontecer, mantém-te em movimento”

*Martin Luther King Jr*

## RESUMO

A presente pesquisa foi realizada com o objetivo de identificar a percepção dos servidores da Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco sobre a existência e o impacto dos Custos Ocultos Estruturais que ocorrem no setor público. O estudo, de natureza descritiva e exploratória, foi operacionalizado por meio de uma pesquisa de campo, tendo como amostra servidores que atuam em na Secretaria. Para tanto, o levantamento de dados foi realizado através da aplicação de um questionário. O instrumento de coleta de dados foi estruturado 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, foram avaliados os níveis de concordância dos respondentes com práticas gerenciais e de coordenação institucional. Constatou-se que a maioria dos respondentes percebe positivamente a existência de práticas como o gerenciamento adequado de recursos, o acompanhamento sistemático de demandas e a supervisão técnica das equipes, manifestando concordância com a articulação interinstitucional. Contudo, itens importantes para a eficiência da gestão apresentaram níveis de concordância mais moderados, como a realização de levantamentos e diagnósticos técnicos, a qualidade do registro de atividades nos sistemas de informação e o uso estratégico de dados para priorização. Tais resultados evidenciam a existência de potenciais gargalos nos processos de gestão, que são fontes de custos ocultos e sugerem a necessidade de aprimoramento em áreas como a qualidade dos dados e a adoção de estudos técnicos aprofundados para mitigar as causas estruturais desses custos. Sobretudo, este trabalho contribui para a literatura da área de custos, uma vez que o tema dos custos ocultos estruturais no setor público é um campo ainda com escassez de estudos. Como também pode contribuir na atuação dos gestores públicos, ao destacar a importância da atenção a esses custos que, muitas vezes, passam despercebidos e podem impactar significativamente a qualidade dos serviços públicos ofertados à população.

**Palavras-chave:** Custos Ocultos Estruturais. Setor Público. Eficiência. Gestão Pública.

## ABSTRACT

This research was conducted to identify the perception of employees of the Pernambuco State Comptroller General's Office regarding the existence and impact of hidden structural costs in the public sector. The descriptive and exploratory study was carried out through field research, with a sample of employees working at the Secretariat. Data collection was performed using a questionnaire. The data collection instrument was structured to understand employees' perceptions of activities related to hidden structural costs, and a Likert scale was used. The analysis of the responses assessed the respondents' levels of agreement with managerial and institutional coordination practices. It was found that the majority of respondents positively perceive the existence of practices such as adequate resource management, systematic monitoring of demands, and technical supervision of teams, expressing agreement with inter-institutional articulation. However, items important for management efficiency showed more moderate levels of agreement, such as conducting surveys and technical diagnoses, the quality of activity records in information systems, and the strategic use of data for prioritization. These results highlight the existence of potential bottlenecks in management processes, which are sources of hidden costs and suggest the need for improvement in areas such as data quality and the adoption of in-depth technical studies to mitigate the structural causes of these costs. Above all, this work contributes to the literature in the area of costs, since the topic of structural hidden costs in the public sector is still a field with a scarcity of studies. It can also contribute to the performance of public managers by highlighting the importance of paying attention to these costs, which often go unnoticed and can significantly impact the quality of public services offered to the population.

**Keywords:** Structural Hidden Costs. Public Sector. Efficiency. Public Management

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Origem dos custos ocultos.....	33
Figura 2: Busca por Custos Ocultos .....	34
Figura 3: A hipótese básica da análise e a estratégia socioeconômica.....	35
Figura 4: Famílias de variáveis que dão origem aos custos ocultos .....	37
Figura 5: Procedimentos para identificação e correção dos custos ocultos .....	56

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Os Seis Domínios das Disfunções .....	36
Quadro 2 – Regulação dos Disfuncionamentos .....	38
Quadro 3 – Componentes dos custos ocultos .....	50
Quadro 4 – Rubricas de Indicadores .....	52
Quadro 5 – Custos ocultos e áreas de gestão nas organizações .....	53
Quadro 6 – Pesquisas e Ferramentas para identificar custos ocultos .....	56
Quadro 7 – Variáveis da Pesquisa .....	64

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Distribuição de frequência do sexo dos respondentes.....	69
Tabela 2: Distribuição de frequência da idade dos respondentes.....	70
Tabela 3: Distribuição de frequência da área na qual os respondentes obtiveram o título de graduação .....	70
Tabela 4: Distribuição de frequência da natureza da instituição na qual os respondentes obtiveram o título de graduação .....	70
Tabela 5: Distribuição de frequência do nível de escolaridade por parte dos respondentes .....	71
Tabela 6 : Distribuição de frequência do tempo de formação acadêmica dos respondentes .....	71
Tabela 7: Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes .....	72
Tabela 8: Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes na Secretaria.....	72
Tabela 9: Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes na Unidade atual .....	72
Tabela 10: Distribuição de frequência da natureza do vínculo dos respondentes com a Secretaria .....	73
Tabela 11: Distribuição de frequência da natureza do exercício de cargo de chefia dos respondentes .....	73
Tabela 12: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes à estrutura .....	74
Tabela 13: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a processos administrativos.....	75
Tabela 14: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a comunicação e integração institucional .....	76
Tabela 15: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes à tecnologia e sistema de informação.....	77
Tabela 16: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes à capacitação e dimensionamento de pessoal.....	79
Tabela 17: Distribuição de Frequência a Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes à cultura organizacional e clima institucional.....	80
Tabela 18: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos.....	81
Tabela 19: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos pessoais binários (p=0,01) .....	83
Tabela 20: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos do perfil pessoal.....	84
Tabela 21: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos do da atuação profissional .....	86
Tabela 22: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos da estrutura do trabalho .....	88
Tabela 23: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos dos processos administrativos.....	90
Tabela 24: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos da comunicação e integração institucional .....	91
Tabela 25: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos de tecnologia e sistema de informação. ....	93

Tabela 26: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos de capacitação e dimensionamento de pessoal .....	94
Tabela 27: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos de cultura organizacional e clima institucional .....	96

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
Custeio RKW	Custeio Pleno
FMEA	Análise dos Modos de Falhas e seus Efeitos
IMPM	Medida de Desempenho Global de Produção
ISEOR	Instituto Social Econômico de Firmas e organizações
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBCASP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NGP	Nova Gestão Pública
PAI	Pedido de Acesso à Informação
SAPROV	Sistema de Avaliação da Produtividade Vetorial
SCGE	Secretaria da Controladoria-Geral do Estado

## SUMÁRIO

1.	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	17
1.1.	JUSTIFICATIVA .....	17
1.2.	PROBLEMA DE PESQUISA .....	22
1.3.	OBJETIVOS .....	28
1.3.1.	Geral.....	28
1.3.2.	Específicos .....	28
2.	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	29
2.1.	DEFINIÇÃO DE CUSTOS OCULTOS.....	29
2.2.	ORIGEM DOS CUSTOS OCULTOS .....	32
2.3.	CUSTOS OCULTOS NO SETOR PÚBLICO .....	40
2.4.	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS OCULTOS .....	43
2.5.	CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS.....	48
2.6.	COMPONENTES DOS CUSTOS OCULTOS .....	50
2.7.	IDENTIFICAÇÃO E TRATAMENTOS DOS CUSTOS OCULTOS.....	53
3.	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	59
3.1.	TIPOLOGIA DA PESQUISA .....	59
3.2.	UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA .....	61
3.3.	VARIÁVEIS DA PESQUISA .....	63
3.4.	COLETA DE DADOS.....	65
3.5.	TÉCNICA ESTATÍSTICA UTILIZADA .....	66
4.	<b>RESULTADOS</b> .....	69
4.1.	ANÁLISE DA PRESENÇA DE DISFUNÇÕES ESTRUTURAIS ASSOCIADAS A CUSTOS OCULTOS A PARTIR DA CARACTERIZAÇÃO, DO PERFIL DOS RESPONDENTES E DA ANÁLISE DESCRITIVA DAS PERCEPÇÕES SOBRE ESTRUTURA, PROCESSOS, COMUNICAÇÃO, TECNOLOGIA, PESSOAS E CULTURA ORGANIZACIONAL.....	69
4.1.1.	Perfil dos Respondentes.....	69
4.1.2.	Percepção das Atividades (estrutura, processos, comunicação, tecnologia, pessoas e cultura organizacional).....	73
4.2.	ANÁLISE DA SIGNIFICÂNCIA DAS RELAÇÕES ENTRE O PERFIL DOS RESPONDENTES E SUAS PERCEPÇÕES SOBRE EFICIÊNCIA GERAL E CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS PERCEBIDOS .....	83
4.3.	ANÁLISE DA SIGNIFICÂNCIA DAS RELAÇÕES ENTRE OS FATORES REFERENTES AO TRABALHO E AS PERCEPÇÕES DOS RESPONDENTES SOBRE EFICIÊNCIA GERAL E CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS PERCEBIDOS .....	88

5.	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>99</b>
5.1.	<b>RECOMENDAÇÕES</b> .....	<b>101</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>104</b>
	<b>APÊNDICE</b> .....	<b>110</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. JUSTIFICATIVA

Nas últimas décadas, uma série de fenômenos, incluindo a crise econômica e financeira global, tem demandado um novo modelo para aprimorar o desempenho do Estado. Entre esses fenômenos, destacam-se a crise do *Welfare State* nos países desenvolvidos, a crise do desenvolvimentismo nos países periféricos, o esgotamento do modelo econômico, a fragilidade do sistema político e as deficiências do modelo administrativo (Matias-Pereira, 2010).

Ainda segundo Matias-Pereira (2010), o Estado reafirma sua importância como mediador e facilitador de intervenções e regulações no mercado, o que requer dos governantes a implementação de ações inovadoras na gestão pública, instituições democráticas robustas pautadas na busca pela eficiência e eficácia, busca pela excelência, flexibilidade e inovação.

Nesta perspectiva, para Rezende, Cunha e Cardoso (2010), é um desafio medir e avaliar o desempenho das ações governamentais, na ausência de informações sistematizadas sobre seus custos em diferentes níveis de complexidade.

Assim, as informações sobre custos são essenciais para avaliar as relações entre os recursos utilizados, os "produtos" entregues à sociedade e os benefícios resultantes, o que permite determinar se os resultados estão sendo alcançados a um custo menor ou se, com os mesmos recursos, seria possível gerar benefícios maiores para a sociedade (Rezende, Cunha e Cardoso, 2010).

Com essa abordagem gerencial proposta para o Estado, a administração pública deve ser direcionada para os resultados esperados pela sociedade, onde o custo é um elemento fundamental a ser alcançado. Essa ênfase possibilita que o gestor público não tenha suas iniciativas restringidas ou limitadas por regras burocráticas (Silva-Tibúrcio, 2007).

Desta forma, observa-se que os sistemas de custos, que historicamente têm sido instrumentos essenciais para a tomada de decisões no setor privado, agora se tornam um componente obrigatório na gestão responsável dos recursos públicos (Franco *et al.*, 2013).

Em contrapartida, segundo Ching, Silveira e Freire (2011), apesar de a legislação brasileira expressar preocupações sobre a necessidade de implementar sistemas de custo na administração pública, nota-se que, na realidade dos órgãos, as experiências são escassas ou até mesmo inexistentes.

Para além dos custos tradicionalmente reconhecidos — fixos e variáveis, diretos e indiretos —, emergem os custos ocultos como componentes intrínsecos aos processos produtivos e à prestação de serviços. Nesse sentido, a compreensão e a análise desses custos tornam-se essenciais para uma visão mais ampla e integrada do funcionamento da organização como um todo (Freitas *et al.* 2007b).

Assim, destaca-se o método de custos ocultos que visa integrar as dimensões econômicas e sociais da organização, com o intuito de promover uma gestão mais eficiente e bem aceita. Possibilita que a organização identifique sua margem de estratégia para melhorar o desempenho econômico, sem comprometer o desempenho social e sem depender de fontes externas adicionais de financiamento (Zardet e Krief, 2006).

Para Neto (2009), além dos benefícios para o mundo acadêmico, a proposta de estudar os custos ocultos oferece diversas vantagens, tanto para a organização analisada quanto para a sociedade. Um melhor entendimento dos custos e a possibilidade de reduzi-los podem permitir que a organização assegure sua sobrevivência no mercado.

Gama, Souza e Sato (2009) afirmam que organizações têm buscado mensurar os custos ocultos como uma estratégia para assegurar sua competitividade no futuro e evitar despesas desnecessárias. Assim obtém-se diretrizes para ações gerenciais, uma vez que é essencial ter um entendimento completo de todos os custos.

A percepção sobre a importância e o valor dos custos ocultos tem crescido em função da relevância do desempenho administrativo e operacional, bem como de sua conexão direta com as funções de planejamento, orçamento e controle (Freitas e Severiano Filho, 2007).

Para Freitas *et al.* (2006), as organizações enfrentam diversas situações e circunstâncias relacionadas aos custos. Nota-se que algumas delas têm buscado mensurar os custos ocultos como uma estratégia para assegurar sua competitividade futura e evitar despesas desnecessárias, desta forma, os custos ocultos podem atuar como guias para ações gerenciais.

Desta forma, a ausência de controle e ação em determinadas situações resulta na criação de custos invisíveis, que só se tornam conhecidos, ou visíveis, quando ocorre um desembolso ou geram um gasto adicional. Assim, esses custos só serão incluídos nas planilhas habituais quando se transformarem em um gasto orçamentário que implique um desembolso (Martins, 2012).

No contexto brasileiro, as pesquisas sobre custos ocultos vem assumindo importância cada vez maior em pesquisas nas áreas de administração, contabilidade, economia e saúde. Os estudos têm se dedicado a compreender de que forma os custos ocultos impactam distintos setores, bem como a propor métodos para sua identificação, mensuração e redução desses dispêndios (Lesniovski e Callado, 2025).

Assim, Silva e Callado (2017) afirmam que a identificação dos custos ocultos é crucial para que o gestor possa mitigá-los e, se possível, evitá-los, resultando em um aumento nos investimentos e na otimização dos resultados financeiros, além de melhorar a eficiência operacional.

Para mitigar estes custos, é necessário que a organização planeje e controle suas atividades diárias, ou seja, a organização deve monitorar seu desempenho, alinhando-o às metas estabelecidas

em seu planejamento estratégico. Embora o procedimento de supervisão das rotinas operacionais para o controle dos custos ocultos seja desafiador, sua relevância é significativa (Silva e Callado, 2017).

Valentim e Callado (2024) afirmam que a ausência de identificação e mensuração dos custos ocultos, bem como a limitação de sua representação nos sistemas operacionais e informacionais das organizações, configuram um desafio significativo para a análise gerencial e a utilização efetiva dessas informações no processo de tomada de decisão.

Nesta perspectiva, Neto (2009) afirma que os custos ocultos são vistos como um dos assuntos mais complexos na área de custos, devido à significativa dificuldade em identificá-los. Em contrapartida, segundo o mesmo autor, as ferramentas de contabilidade vêm melhorando o que podem gerar um melhor controle e apuração destes custos.

Assim, de acordo com Santos (2003), a análise dos custos ocultos pode ser extremamente valiosa, pois permite identificar as disfunções que impedem o crescimento e a qualidade na prestação dos serviços.

Femenick (2005) afirma que o grande desafio é que os custos invisíveis ou ocultos não são facilmente identificáveis, pois muitas vezes não são registrados como "custos contábeis", mas podem ter um impacto significativo para as organizações.

No que tange a gestão dos custos no setor público, cujos serviços são essenciais para a geração de valor na economia, compreender a dinâmica é fundamental, especialmente diante do atual nível de demanda da sociedade. Assim, a gestão de custos surge como uma excelente ferramenta estratégica para buscar a eficiência e a eficácia nessas instituições (Pessoa e Callado, 2023).

Monteiro (2015) destaca que a gestão de custos é essencial para a sustentabilidade das organizações, incluindo as públicas, uma vez que o aumento da transparência, aliado ao avanço das tecnologias, proporciona um maior controle por parte da sociedade. Neste cenário, as organizações públicas devem adotar uma gestão estratégica que permita a identificação e análise dos custos sob diferentes perspectivas, incluindo aqueles de difícil identificação, como os custos ocultos.

Outrossim, a relevância das informações sobre os custos no setor público vai além de sua contribuição para a eficiência e eficácia do gasto público; elas também são cruciais em função da necessidade de promover uma reforma abrangente na gestão pública do país. Essa reforma é essencial para que o poder público consiga responder de maneira adequada aos desafios contemporâneos que a sociedade brasileira enfrenta (Rezende, Cunha e Cardoso, 2010).

Segundo Coelho e Callado (2025), uma moderna abordagem institucional busca atuar sobre as causas-raiz dos riscos organizacionais, cujos efeitos se materializam em custos ocultos que impactam não apenas a sociedade e os usuários dos serviços públicos, mas também os colaboradores e gestores das instituições. Contudo, as organizações ainda enfrentam desafios significativos na

mensuração e no controle gerencial desses custos.

Os custos ocultos decorrem da interação complexa entre dois conjuntos de variáveis interdependentes: as estruturas organizacionais e os comportamentos humanos. Essa relação manifesta-se de forma contínua, sendo influenciada tanto pelo ortofuncionamento — entendido como o desempenho adequado das atividades e dos sistemas — quanto pelos disfuncionamentos, que representam desvios, falhas ou ineficiências no funcionamento esperado da organização. (Savall e Zardet, 1978 *apud* Zerdet e Kief, 2006).

De acordo com Silva (2018), a compreensão dos custos ocultos fundamenta-se, inicialmente, no reconhecimento de seu fato gerador e na capacidade de mensuração desses fenômenos econômicos. O autor propõe a classificação dos custos ocultos em duas categorias principais: custos ocultos comportamentais, relacionados às atitudes, interações e dinâmicas humanas no ambiente de trabalho; e custos ocultos estruturais, vinculados às deficiências ou inadequações das estruturas, processos e sistemas institucionais.

No âmbito da gestão pública, essa distinção assume relevância estratégica, pois permite identificar as origens dos custos e ineficiências que impactam diretamente a economicidade, a eficácia e a qualidade das políticas públicas, contribuindo para o aprimoramento dos mecanismos de controle interno e da governança estatal.

Para Arita e Callado (2023), esses custos não explicitamente identificados exercem influência direta sobre a estrutura de custos organizacional, sendo reconhecida a sua existência, ainda que sua identificação e mensuração representem um processo complexo e de difícil execução. Em razão dessa limitação, tais custos tendem a ser incorporados ou diluídos em outras contas contábeis, o que compromete a precisão das análises gerenciais e a fidedignidade das informações utilizadas no processo de tomada de decisão.

Assim, destaca-se os custos ocultos estruturais que são consequências de ineficiências organizacionais, falhas de comunicação, duplicidade de processos, retrabalho e ausência de integração tecnológica, impactando diretamente a eficiência e a economicidade da gestão pública (Freitas e Severiano, 2007; Miller e Vollman, 1985; Motomura, 1999).

Como representam perdas frequentemente não identificadas pelos sistemas tradicionais de contabilidade, a compreensão dessas disfunções estruturais é fundamental para aprimorar o controle e eficiência dos processos produtivos, contribuindo para alcançar a eficácia interna (Deco, 2023).

Portanto, a identificação e a análise desses custos ocultos permitem compreender as ineficiências estruturais presentes nas organizações governamentais, como falhas em processos, inadequações de sistemas, deficiências de comunicação e de planejamento, falhas essas que comprometem a alocação racional dos recursos e a efetividade das políticas públicas.

Ademais, observa-se uma lacuna de estudos acerca dos custos ocultos na gestão pública no contexto organizacional brasileiro. Santos e Santos (2022) afirmam que a incorporação desses custos aos sistemas tradicionais de apuração de custos ainda é limitada e sua mensuração e impactos sobre o desempenho institucional permanecem pouco explorados na literatura e na prática da contabilidade gerencial aplicada ao setor público.

Freitas *et al.* (2006) destacam que através da identificação dos custos ocultos, a organização pode aprimorar seu planejamento organizacional e ter a oportunidade de criar um diferencial competitivo no mercado. Desta forma a investigação dos custos ocultos é um tema de interesse para a sociedade moderna, mas a literatura sobre o assunto ainda é escassa.

Seguindo o mesmo entendimento, Silva e Callado (2017) discorrem sobre a importância da utilização de informações estruturadas que possibilitem a adequada classificação e agrupamento dos custos, de modo a aprimorar os procedimentos de mensuração, apuração e análise, mas ressaltam que as pesquisas que abordam a questão dos custos ocultos ainda são escassas.

Considerando a relevância do tema e sua estreita relação com as informações provenientes dos sistemas de controle interno, torna-se necessário o avanço das investigações voltadas à identificação e análise dos fatores determinantes de tais custos, de modo a subsidiar os gestores na implementação de ações voltadas à melhoria contínua, ao incremento da eficiência dos processos e à elevação da qualidade dos produtos e serviços prestados (Valentim e Callado, 2024).

Portanto, a relevância deste estudo, se desdobra em duas dimensões. No plano acadêmico-gerencial, a pesquisa fundamenta-se na necessidade de evidenciar as ineficiências operacionais que os instrumentos de contabilidade tradicionais não conseguem captar. Embora a gestão pública se concentre nos números orçamentários, ela frequentemente ignora a "fábrica escondida" composta por retrabalho, processos morosos e tempo perdido, elementos que comprometem a qualidade do serviço prestado à sociedade.

Desta forma, a escolha da Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco (SCGE) como objeto de estudo fundamenta-se em sua natureza de órgão central do Sistema de Controle Interno.

É oportuno destacar que a SCGE, na condição de órgão da Administração Direta do Poder Executivo Estadual, possui a atribuição de coordenar o Sistema de Controle Interno e atuar na prevenção e no combate à corrupção, bem como na defesa do patrimônio público e no fomento ao controle social. Conforme seu regulamento, compete à Secretaria o exercício das funções de controladoria, auditoria, ouvidoria e correição, além da busca pela melhoria da qualidade do gasto e do apoio ao controle externo. Sua atuação estende-se, ainda, ao acompanhamento integral de convênios, desde a celebração até a prestação de contas, o que inclui a orientação aos gestores e o

monitoramento de apontamentos emitidos por órgãos de fiscalização externa (Pernambuco, 2019). Tais competências reforçam a posição da Secretaria como unidade estratégica, cuja eficiência operacional é determinante para a integridade da gestão pública estadual.

Portanto, a relevância desta pesquisa reside no fato de que a Secretaria estudada atua como o eixo de sustentação da integridade administrativa estadual, portanto, sua excelência operacional é o parâmetro para as demais unidades estaduais. Conforme discutido por Valentim e Callado (2024), as deficiências nos mecanismos de controle interno muitas vezes não são aparentes, manifestando-se como custos ocultos que drenam recursos e tempo.

De acordo com Abiola e Hassan (2025), existe frequentemente uma lacuna entre a formulação de diretrizes de controle e sua execução prática — uma 'desconexão' que pode gerar custos invisíveis e comprometer resultados. Ao investigar a existência de uma 'fábrica escondida' no órgão que detém a atribuição de fiscalizar, esta pesquisa busca identificar pontos que impactam a agilidade do controle.

Além disso, a complexidade normativa e técnica inerente às atividades de controle, se não for periodicamente saneada, pode criar barreiras à transparência e à inovação, transformando processos necessários em fardos burocráticos (Zwick, 2026).

Assim, assegurar a fluidez das informações e a articulação entre as macrofunções da Controladoria (Auditoria, Ouvidoria, Corregedoria e Controle) não é apenas uma questão de melhoria interna, mas um passo essencial para que o investimento público em controle se converta efetivamente em valor para a sociedade e em robustez para a governança pública de Pernambuco.

## 1.2. PROBLEMA DE PESQUISA

A Nova Gestão Pública (NGP) incorpora critérios de mercado e desempenho na produção e entrega de bens e serviços públicos, o que frequentemente resulta em uma melhoria na qualidade desses serviços e pode influenciar a formação de preços com base no princípio da oferta e da demanda, buscando assegurar valores mais baixos (Ticu, 2021).

Arruda e Colares (2025) afirmam que a NGP consiste na incorporação de princípios e estratégias da administração privada ao setor público. Esse modelo operacionaliza diretrizes como eficiência, descentralização e meritocracia, além de focar no controle de resultados, estabelecimento de metas e redução de custos.

Os autores Ahyaruddin e Akbar (2016) destacam que a Nova Gestão Pública, foi introduzida na Europa na década de 1980 e rapidamente foi adotada por organizações do setor público. O novo modelo de gestão emergiu como uma alternativa para a gestão de organizações do setor público que enfrentavam dificuldades.

No Brasil, o princípio da eficiência, introduzido pela Emenda Constitucional nº 19/1998, marca a transição do modelo burocrático para a Nova Gestão Pública. Ele estabelece à Administração o dever de gerar resultados com racionalidade, reduzindo desperdícios e ampliando o valor público (Nogueira, *et al.*, 2025)

Desta forma, com as mudanças descritas e a exigência de um novo papel do Estado, a administração pública precisou moldar um novo modelo de gestão e readequar seus processos visando melhores resultados. Nesta perspectiva, segundo Ticu (2021), é importante considerar o papel da NGP no avanço da Administração Pública.

A implementação de estruturas administrativas descentralizadas e híbridas é necessária e pode assegurar o desempenho e a profissionalização dos servidores públicos, alinhando esse modelo aos princípios que regem o funcionamento do mercado (Ticu, 2021).

Neste ínterim, Christensen e Laegreid (2014) afirmam que maioria dos esforços de reforma do NGP tinha como objetivos: melhorar a eficiência do setor público, aumentar a capacidade de resposta das agências públicas aos seus clientes e melhorar a responsabilização gerencial.

Assim, a Nova Gestão Pública representa uma tendência crescente de aplicar princípios gerenciais voltados para a eficácia, eficiência e avaliação de resultados. Observa-se que os órgãos do setor público têm buscado adotar práticas de administração típicas do setor privado, incorporando uma variedade de instrumentos de gestão que visam aumentar a capacidade gerencial dos gestores públicos (Ching, Silveira e Freire, 2011).

Destaca-se também que a crescente demanda da sociedade por transparência e responsabilização resultou no novo paradigma na administração pública, que impulsionou a adoção dos princípios da NGP. No contexto da reforma, os conceitos da NGP representaram uma mudança significativa para alcançar os objetivos das organizações do setor público (Ahyaruddin e Akbar, 2016).

Desta forma, a Nova Gestão Pública reconhece que há oportunidades para aprimorar a atuação do setor público; em outras palavras, é viável reduzir as disparidades de desempenho existentes em comparação ao setor privado (Silva e Tibúrcio, 2007).

Destaca-se, então, que essencialmente a NGP é um modelo de gestão que visa reorganizar e operacionalizar a Administração Pública e seus agentes de uma forma distinta, com o objetivo de: melhorar o desempenho; aumentar a eficiência; combater a corrupção; direcionar a Administração Pública para as necessidades dos cidadãos; tornar a Administração Pública mais acessível à sociedade; promover maior transparência e integridade; definir e identificar competências e responsabilidades; e reduzir o desperdício (Warrington, 1997).

Importante observar que, conforme Nogueira et al. (2025), a Nova Gestão Pública constitui

um dever jurídico-constitucional, e não apenas uma opção gerencial. A omissão do gestor na modernização administrativa, na capacitação, na inovação e na busca por eficiência, ou a manutenção de modelos obsoletos, configura violação ao regime constitucional. Nesse sentido, a eficiência, a inovação e a digitalização de processos deixaram de ser conceitos teóricos e tornaram-se obrigações de governança.

Em consonância com as diretrizes da NGP, Rezende, Cunha e Cardoso (2010) ressaltam que a ênfase em resultados, a maior transparência nas ações governamentais, o fortalecimento da accountability de gestores e profissionais da administração pública, além da busca por novas formas de prestação de serviços públicos, têm na informação de custos um de seus pilares essenciais.

Em contrapartida, a implementação de sistemas de custo na administração pública é praticamente inexistente. O que pode corroborar para essa escassez ou inexistência é que a seleção do método de custeio no setor público não é uma tarefa simples, pois há defensores de praticamente todos os métodos disponíveis. Como não existem restrições legais em relação à utilização dos métodos de custeio, qualquer um deles pode ser implementado (Machado e Holanda, 2010).

Assim, visando facilitar a escolha do método a ser utilizado, Machado e Holanda (2010) descrevem alguns princípios gerais que devem ser levados em conta ao definir a trajetória de implementação de um sistema de informações de custos no setor Público como: os benefícios proporcionados pelas informações devem superar os custos envolvidos na sua obtenção; a informação gerada deve ser útil para o processo decisório, o que implica ter um poder preditivo que permita antecipar, corrigir ou confirmar expectativas; as informações devem ser oportunas e confiáveis, ou seja, devem representar os fatos de maneira fiel, neutra e verificável; e as informações devem ser comparáveis ao longo do tempo ou entre diferentes organizações, serviços e objetos de custo semelhantes.

Desta forma, a significativa diversidade dos custos dos serviços, produtos e atividades atualmente oferecidos pela ampla e complexa estrutura pública, ao invés de ser visto como um obstáculo à transparência, à melhoria da gestão e à necessária transformação da mentalidade sobre a administração dos recursos públicos, pode se tornar a base para um grande e contínuo esforço de aprimoramento dos serviços essenciais que o Estado oferece à sociedade, utilizando os recursos que são coletados dela mesma (Holanda e Lattman, 2010).

Segundo Messias, Ferreira e Soutes (2018), o sistema de gerenciamento de custos no Brasil foi estabelecido por uma gama de normativos como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBCASP 16.11, posteriormente revogada pela NBC TSP 34.

Para Franco *et al.* (2013), o artigo 50 da LRF estabelece que a escrituração das contas

públicas deve considerar, entre outros aspectos, a necessidade de manter sistemas de custos que permitam a avaliação e o monitoramento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial pelos gestores públicos. Isso inclui, por exemplo, os custos do sistema de saúde, os custos do setor de educação, os custos administrativos, os custos por programas, bem como os custos relacionados à cobrança e à execução de dívidas, dentre outros relacionados à gestão pública.

Nesta perspectiva, é importante destacar que existem custos que são difíceis de identificar nos relatórios das organizações e que podem afetar o desempenho das instituições, no entanto, uma vez identificados, esses custos podem ser estimados, agregando novas informações ao conjunto de dados. Isso se torna um elemento adicional do ponto de vista gerencial, pois fornece informações que impactam diretamente as perspectivas administrativa, de planejamento, controle e investimentos (Freitas *et al.*, 2007b).

Segundo Grak (2003) os chamados "custos ocultos", que podem somar valores enormes, são difíceis de revelar e medir, mas devem ser tratados se uma melhor e mais justa ordem econômica, social e política global for desejada.

Para Silva e Severiano Filho (2011), é essencial estudar e compreender os custos ocultos para obter uma visão clara do funcionamento da entidade como um todo. A mensuração e a contabilização desses custos ainda não são práticas comuns nas rotinas das organizações, mas diversas academias estão desenvolvendo estudos e teorias com o objetivo de verificar, reconhecer e mensurar os custos ocultos no processo produtivo.

Conforme Martins *et al.* (2013), a maioria dos custos ocultos têm origem em ineficiências ligadas às atitudes e comportamentos dos gestores, bem como em problemas estruturais relacionados aos sistemas de controle e às práticas operacionais das organizações. Os autores também sugerem que a falta de divulgação de passivos contingenciais, assim como omissões ou erros relacionados ao risco de sua ocorrência, contribuem para a geração de custos de natureza oculta.

De acordo com Almeida *et al.* (2025), os custos ocultos prejudicam o desenvolvimento organizacional. A falta de identificação desses custos compromete a precisão do planejamento estratégico e gera desvantagens no processo decisório.

Além disso, Lord (2023) afirma que os custos ocultos não são registrados de forma precisa e direta nos sistemas contábeis tradicionais. Em vez disso, sua estimativa baseia-se em dados históricos, projeções futuras e em uma compreensão limitada acerca dos efeitos de fatores adversos que incidem sobre as pessoas, os processos organizacionais e o meio ambiente. Essa limitação evidencia a necessidade de aprimorar os instrumentos de mensuração e de ampliar a integração entre as dimensões econômicas, sociais e ambientais na análise dos custos organizacionais.

Krishnan (2006) destaca que um único evento de falha na organização pode resultar em várias

atividades sem valor agregado. Para o autor, essas atividades que não agregam valor são consideradas custos ocultos para a organização.

Para Lima (1991), as disfunções resultam em custos, frequentemente ocultos, que são quantificados pela avaliação do impacto econômico relacionado a eventos como absenteísmo, acidentes de trabalho, rotatividade de pessoal, qualidade dos produtos e produtividade direta. Para o autor, é comum que as empresas apresentem um excesso de disfunções e custos ocultos devido a uma deficiência nos comportamentos, estruturas e sistemas de informação operacionais e funcionais que deveriam ser integrados e motivadores para os colaboradores.

Neste sentido, Sítima (2001) afirma que os disfuncionamentos requerem ações de regulação que consomem recursos, os quais, de forma obrigatória e natural, geram custos não previstos pelas organizações e que são considerados ocultos. Esses custos possuem características que decorrem das regulações dos disfuncionamentos, especialmente quando não são devidamente apurados, referenciados ou controlados pelos instrumentos de informação contábil.

A razão pela qual as organizações raramente medem e verificam os custos ocultos é que eles estão fragmentados e dispersos. Entretanto, é a soma desses microcustos que gera montantes significativos, e não a identificação precisa em uma área específica da empresa. Além disso, os custos ocultos não são considerados nos procedimentos de engajamento financeiro, ao contrário dos custos considerados visíveis (Lima, 1991).

Para Silva (2008), os custos ocultos podem surgir da falta de coordenação, retrabalhos devido à não integração das equipes, ausência de um senso de finalização, falhas de comunicação, faltas e atrasos do pessoal causados por lideranças autoritárias, perda de clientes por falta de treinamento, estrutura inadequada para a prestação de serviços e incoerência entre teoria e prática.

Os custos ocultos identificados, na verdade, estão relacionados a problemas de desempenho da empresa, uma vez que a diminuição de um custo resulta em um aumento no desempenho, enquanto a queda no desempenho acarreta um custo (Neto, 2009).

Segundo Pessoa e Callado (2023), acredita-se que a qualidade dos serviços públicos pode ser comprometida, resultando em custos imprevistos decorrentes da ineficiência na gestão, que não conduziu o processo de maneira eficaz e, assim, esses custos podem ser classificados como custos ocultos.

Portanto, a origem dos custos ocultos está relacionada a uma interação complexa entre dois grupos de variáveis. Destaca-se que existe uma interação contínua entre as estruturas da organização e os comportamentos humanos, que são influenciados tanto pelo funcionamento adequado quanto pelos disfuncionamentos, ou seja, pelo funcionamento inadequado (Savall e Zardet, 1991 *apud* Freitas et al., 2007b).

A escolha do método de custeio no setor público não é uma tarefa fácil, uma vez que há defensores de praticamente todos os métodos disponíveis, como não há restrições legais quanto à adoção dos métodos de custeio, qualquer um deles pode ser implementado (Machado e Holanda, 2010).

Assim, segundo Silva (2015), os custos ocultos são muito comuns no setor público e poderiam alcançar um valor significativo se fossem identificados mensalmente e uma vez tratados, essas entidades públicas teriam a oportunidade de eliminá-los ou, pelo menos, reduzi-los.

Tais custos, apesar de não constarem de forma explícita nos registros da contabilidade formal, podem ser estimados por meio de procedimentos indiretos, como entrevistas, observação direta, análise de indicadores de desempenho e utilização de ferramentas de diagnóstico organizacional. A complexidade de sua identificação decorre de seu caráter difuso e transversal às diferentes áreas funcionais, demandando, portanto, uma abordagem interdisciplinar e de natureza investigativa (Lesniovski e Callado, 2025).

Desta forma, percebe-se que ainda persistem lacunas significativas na identificação, mensuração e análise dos custos ocultos estruturais no âmbito da administração pública. Nesse contexto, compreender como os servidores públicos percebem a existência desses custos torna-se essencial para o aprimoramento da gestão e para o fortalecimento dos mecanismos de controle interno e accountability. Assim, a presente pesquisa propõe-se a responder à seguinte questão: Qual a percepção dos servidores da Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco sobre a existência de custos ocultos estruturais nas atividades realizadas no setor público?

### 1.3. OBJETIVOS

#### 1.3.1. Geral

Vergara (1998) define o problema como o objeto da investigação e o objetivo como o alvo a ser alcançado. Nesse sentido, o objetivo final é consolidado a partir da solução apresentada ao problema investigado.

Desta forma, objetivo geral desta pesquisa é identificar a percepção dos servidores da Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco sobre a existência de custos ocultos estruturais nas atividades realizadas na entidade.

#### 1.3.2. Específicos

Os objetivos específicos possuem um caráter mais concreto e exercem uma função intermediária e instrumental, permitindo, por um lado, alcançar o objetivo geral e, por outro, aplicá-lo a situações específicas (Marconi e Lakatos, 2017).

Os objetivos específicos propostos para esta pesquisa são:

1. Identificar a presença de disfunções estruturais associadas a custos ocultos na secretaria analisada, a partir da caracterização do perfil dos respondentes e da análise descritiva das percepções sobre estrutura, processos, comunicação, tecnologia, pessoas e cultura organizacional;
2. Verificar se as percepções sobre eficiência geral e custos ocultos estruturais variam em função das características do perfil e da trajetória profissional dos respondentes;
3. Analisar a relação entre fatores organizacionais do trabalho e a percepção de eficiência geral e de custos ocultos estruturais na gestão pública.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. DEFINIÇÃO DE CUSTOS OCULTOS

Inicialmente, podemos destacar que para Zardet e Krief (2006) qualquer elemento de custos que não tenha um nome, uma medida e um monitoramento contínuo é um custo oculto.

Sobre custos ocultos, os autores Miller e Vollmann (1985) destacam que a "fábrica oculta" é responsável pela acumulação dos custos indiretos de produção. Eles explicam que, enquanto a produção direta é impulsionada por insumos de mão de obra e materiais no chão de fábrica físico, a maior parte dos custos indiretos de produção se acumula na "fábrica oculta", onde a força motriz real vem das transações, não de produtos físicos.

Desta forma, os custos indiretos, devido à complexidade em identificar sua origem, são frequentemente alocados aos produtos com base em critérios gerais, como a quantidade produzida, resultando em distorções na mensuração, o que os autores denominam de custos ocultos (Miller e Vollmann, 1985).

Nesta perspectiva, até o início da década de 1990, havia uma maior ênfase no tema dos custos ocultos, frequentemente discutidos como os que não podiam ser diretamente mensurados ou contabilizados de forma específica, mas que impactavam negativamente a lucratividade da empresa. O termo "oculto" não se refere a algo escondido, mas simplesmente a algo não explicitamente identificado (Zaccarelli *et al.* 2008 apud Pedrosa Neto, 2009).

Assim, Krishnan (2006) argumenta que um único evento de atividade mal realizada pode resultar em várias atividades que não agregam valor. Segundo o autor, essas atividades devem ser categorizadas como custos ocultos.

Já Freitas e Severiano Filho (2007), definem custo oculto como aquele que se refere a despesas relacionadas à produção que são difíceis de mensurar, pois não podem ser facilmente identificadas ou atribuídas a um processo produtivo específico. Para os autores, esses custos são numerosos e frequentemente excedem as estimativas dos setores de contabilidade.

Segundo Silva e Callado (2017), a principal característica dos custos invisíveis é que, à primeira vista, não há desembolso imediato quando seus eventos geradores ocorrem, o que leva a uma percepção de que são pouco relevantes. Contudo, é fundamental ter em mente que, no futuro, essa cobrança acontecerá, resultando em prejuízos que poderiam ser evitados ou em oportunidades de negócios que podem ser perdidas.

Para os autores, o conceito de "Custo Oculto" refere-se a um gasto relacionado à atividade de produção, cuja principal característica é a dificuldade de mensuração. Em outras palavras, os

custos ocultos não podem ser facilmente identificados ou medidos de forma precisa dentro do processo produtivo em que são gerados (Silva e Callado, 2017).

Neste sentido, Gama, Souza e Sato (2009) afirmam que os custos ocultos são perdas difíceis de serem identificadas, por não serem facilmente qualificáveis, assim, a importância em estudá-los está principalmente em conhecê-los, mensurá-los e determinar os métodos mais eficazes, avaliando a relevância e a influência desses custos no patrimônio e na rentabilidade da empresa.

Para Femenick (2005), a questão dos custos organizacionais vai muito além daqueles que podem ser contabilizados. Segundo o autor, os custos ultrapassam essa limitação e estão presentes em todas as decisões relacionadas à gestão do negócio. Isso ocorre porque os ganhos potenciais que não são realizados também são considerados custos, os quais as organizações no contexto globalizado do século XXI não podem se permitir.

Esses custos se dividem em duas categorias: "custos invisíveis", que surgem devido a problemas estruturais internos ou externos à empresa e se tornam evidentes em comparação com a concorrência, e "custos ocultos", que resultam de ineficiências na gestão e levam à diminuição do faturamento da organização (Femenick, 2005).

Neste sentido, Dutra e Bornia (2009) afirmam que os custos invisíveis são encontrados em organizações que têm como característica fundamental a ineficiência na gestão dos recursos disponíveis.

Para os autores, apesar de o conceito de custos ocultos não se confundir com o de desperdício, a literatura ainda não apresenta uma definição teórica consolidada sobre o tema. O desperdício manifesta-se quando a perda já está materializada, ainda que exista a possibilidade de mitigação posterior. Já a perspectiva dos custos ocultos situa-se em um momento anterior à ocorrência da perda, indicando que esta apenas se efetiva quando há falha na gestão dos fatores que originam custos não evidenciados (Dutra e Bornia, 2009).

Sob a perspectiva da gestão estratégica, é aconselhável que os custos ocultos sejam identificados, organizados e avaliados, tanto de forma individual quanto em conjunto, para determinar se há uma necessidade real de gerenciamento sobre esses custos (Sousa, Ribeiro e Rodriguez, 2016).

Ji e Hong (2025) afirmam que os custos ocultos são os efeitos adversos não contabilizados do uso intensivo de indicadores de desempenho.

Segundo Ascher, Kudlawicz e Sousa (2015), os custos ocultos estão presentes em praticamente todos os processos produtivos, sejam de bens de consumo, duráveis ou serviços. Esses custos devem ser considerados pelos gestores da organização como um aspecto a ser tratado e, sempre que possível, mensurado, a fim de orientar sua gestão e possibilitar uma redução futura.

De acordo com Silva (2008), os custos ocultos podem ser conceituados como uma fraqueza interna da organização, pois não há controle sobre eles. Além disso, esses custos podem afetar os resultados financeiros, tanto dificultando o autofinanciamento quanto impedindo o aumento da remuneração dos acionistas.

Freitas *et al.* (2007b) conceituam custos ocultos como aqueles que correspondem a dispêndios e perdas que não são evidenciados nos relatórios contábeis tradicionais, mas que decorrem de disfunções organizacionais relacionadas à estrutura, aos comportamentos e aos processos de trabalho, comprometendo o desempenho econômico das organizações.

Destaca-se que ao analisar a abordagem dos custos ocultos, uma grande complexidade na sua mensuração é demonstrada, mesmo que se reconheça claramente a sua presença, pois não podem ser facilmente atribuídos a um produto ou processo específico. Adicionalmente, os custos ocultos são variados e excedem as expectativas da maioria dos departamentos de contabilidade (Freitas *et al.* 2007a).

Segundo Dutra e Bornia (2009), os custos ocultos são difíceis de identificar e quantificar e decorrem de processos burocráticos e ineficientes. Embora não sejam inicialmente reconhecidos contabilmente, podem se tornar custos no futuro se não forem abordados preventivamente, uma vez que poderiam ter sido evitados.

Neste sentido, para Femenick (2005), os "custos invisíveis" são despesas presentes nas organizações que não são quantificados pelos sistemas tradicionais de custeio. Alguns desses custos têm origem externa, fora da empresa, enquanto outros surgem e se desenvolvem internamente na organização.

Assim, o autor explica que os custos ocultos são revelados por meio de uma equação que compara o desempenho ideal com o desempenho real da organização, expressa como “Custo Oculto = Desempenho Real - Desempenho Ideal” ou “Desempenho Ideal - Desempenho Real = Custo Oculto”. Esses custos não representam prejuízos ou gastos, mas sim uma perda de receita. Por não serem registrados de forma explícita na contabilidade, requerem uma atenção especial dos administradores, uma vez que estão relacionados ao total das receitas da empresa (Femenick, 2005).

Por outro lado, de acordo com Pedrosa Neto (2009), os custos ocultos estão, de certa forma, incorporados às demonstrações, uma vez que fazem parte do custo total. Assim, mesmo que a empresa não os reconheça ou os aloque de forma inadequada, ainda assim impactam negativamente o resultado da organização.

Para Gama, Sousa e Sato (2009), a mensuração dos custos ocultos é desafiadora e, apesar de sua presença ser reconhecida, eles não podem ser atribuídos diretamente a produtos ou processos específicos. Como resultado, esses custos acabam sendo maiores do que o esperado pela organização,

que frequentemente não procura maneiras de quantificá-los para integrá-los em sua contabilidade.

Os custos ocultos podem ser denominados, segundo Pedrosa Neto (2009), de Custos Ocultos de Produção, que se referem aos custos ocultos que resultam na falta de produção ou na perda de potencial devido a disfunções, sendo considerados custos virtuais e de Custos Ocultos de Falha no Planejamento que são os custos não previstos no planejamento e que surgem somente após a execução do projeto.

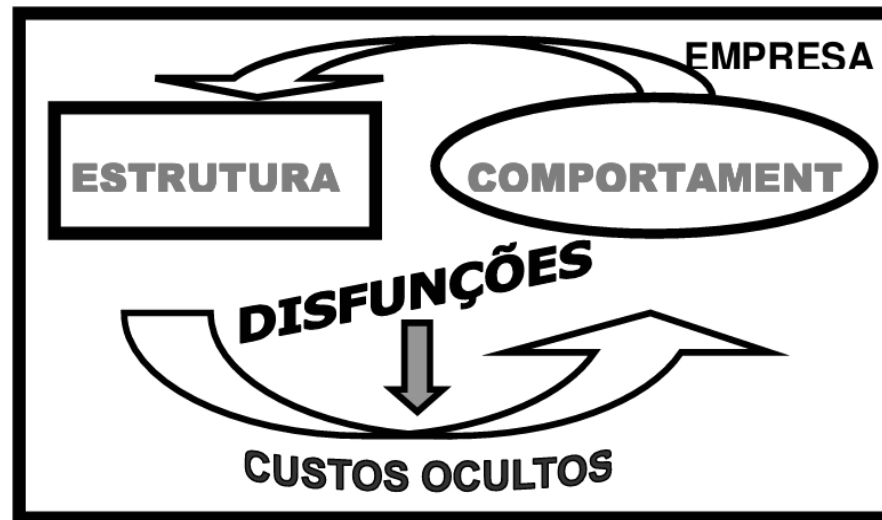
Por fim, Zardet e Krief (2006) identificam os custos ocultos de desempenho como os que podem ser mais precisamente descritos como os impactos econômicos resultantes de uma disfunção. Eles representam o custo financeiro das perturbações enfrentadas pela empresa e das estratégias organizacionais implementadas para mitigar esses efeitos, ou seja, as medidas adotadas para regular essas disfunções.

## 2.2. ORIGEM DOS CUSTOS OCULTOS

Os estudos realizados no Social-Economic Institute of Firms and Organizations (Instituto Social Econômico de Firms e organizações) - ISEOR e as pesquisas desenvolvidas a partir de meados da década de 1970 identificaram que as disfunções organizacionais, os custos ocultos e o desempenho econômico das organizações mantêm uma relação estreita e interdependente, evidenciando que falhas no funcionamento organizacional repercutem diretamente nos resultados econômicos e originam os custos ocultos.

Freitas *et al.* (2007b) destacam que a análise do disfuncionamento nas organizações revela que, em uma mesma unidade, existem estruturas idênticas, mas os indivíduos apresentam comportamentos produtivos distintos. Isso evidencia a dupla responsabilidade, tanto individual quanto coletiva, dos colaboradores na geração de custos ocultos. Nesta linha, os autores ilustram a origem dos custos ocultos através das disfunções que surgem das interações entre as estruturas e comportamentos, conforme Figura 1, a seguir:

Figura 1: Origem dos custos ocultos



Fonte: Freitas et al. (2007b)

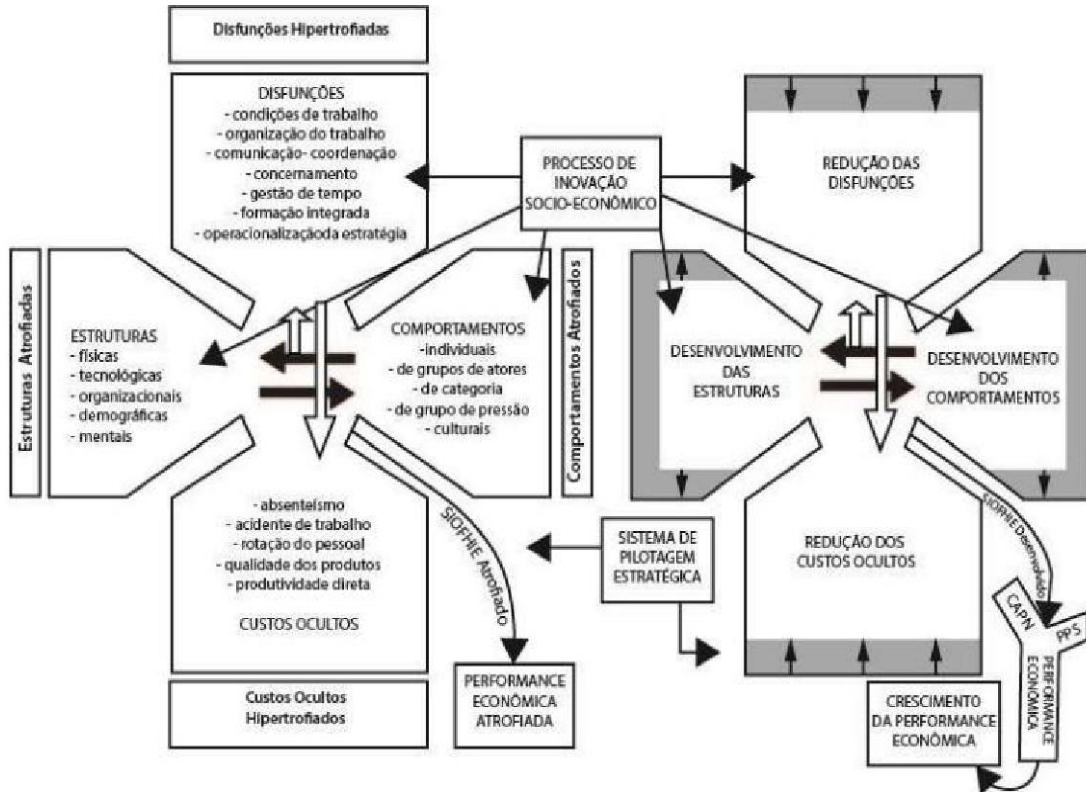
De acordo com o esquema apresentado na figura, Freitas *et al.* (2007b) evidenciam uma relação sistêmica entre estrutura, comportamento, disfunções e custos ocultos, no contexto de uma empresa (ou organização pública).

A lógica do diagrama pode ser compreendida da seguinte forma:

1. **Estrutura:** refere-se ao desenho organizacional formal: divisão de funções, hierarquias, processos, normas, fluxos de trabalho, sistemas e controles internos. Estruturas mal definidas, excessivamente burocráticas ou desatualizadas tendem a gerar ineficiências.
2. **Comportamento:** Diz respeito às atitudes, práticas e decisões dos indivíduos e grupos dentro da organização, como níveis de comprometimento, comunicação, cooperação, resistência a mudanças, absenteísmo, retrabalho ou informalidade nos processos.
3. **Interação entre estrutura e comportamento:** O diagrama mostra que estrutura e comportamento se influenciam mutuamente. Uma estrutura inadequada pode induzir comportamentos disfuncionais, e comportamentos inadequados podem enfraquecer ou distorcer a estrutura formal existente.
4. **Disfunções:** Da interação problemática entre estrutura e comportamento surgem as disfunções organizacionais, como: falhas de comunicação; retrabalho; atrasos; sobreposição de funções; baixa produtividade; decisões equivocadas; conflitos internos. Essas disfunções aparecem como um elo intermediário no modelo.
5. **Custos ocultos:** As disfunções geram os custos ocultos, que não são registrados explicitamente na contabilidade tradicional, mas impactam o desempenho organizacional. Exemplos incluem: desperdício de tempo e recursos; aumento do custo operacional; perda de eficiência; redução da qualidade dos serviços; desgaste institucional e humano.

Nesta perspectiva, Santos (2022) apresenta a Figura 2 baseado no estudo de Savall e Zardet (1987), que ilustra as inter-relações entre estruturas organizacionais e comportamentos, bem como a forma como essas interações dão origem às disfunções e, conseqüentemente, aos custos ocultos.

Figura 2: Busca por Custos Ocultos



Legenda: CAPN – Contrato de Atividade Periodicamente Negociável PPS – Painel de Pilotagem Socioeconômico SIOFHIE – Sistemas de Informação Operacionais e Funcionais Humanamente Integrados e Estimulantes

Fonte: Savall e Zardet (1987) *apud* Santos(2022).

A figura apresenta um modelo sistêmico da abordagem socioeconômica, evidenciando como estruturas, comportamentos, disfunções e custos ocultos se inter-relacionam e como podem conduzir tanto a um círculo vicioso de degradação do desempenho quanto a um ciclo virtuoso de melhoria organizacional, a partir de intervenções gerenciais adequadas.

No lado esquerdo do esquema, observa-se a situação de atrofia organizacional. As estruturas atrofiadas — físicas, tecnológicas, organizacionais, demográficas e mentais — interagem com comportamentos também atrofiados, de natureza individual, grupal, categorial, cultural e de grupos de pressão. Essa interação disfuncional gera disfunções hipertrofiadas, concentradas em domínios como condições de trabalho, organização do trabalho, comunicação e coordenação, gestão do tempo,

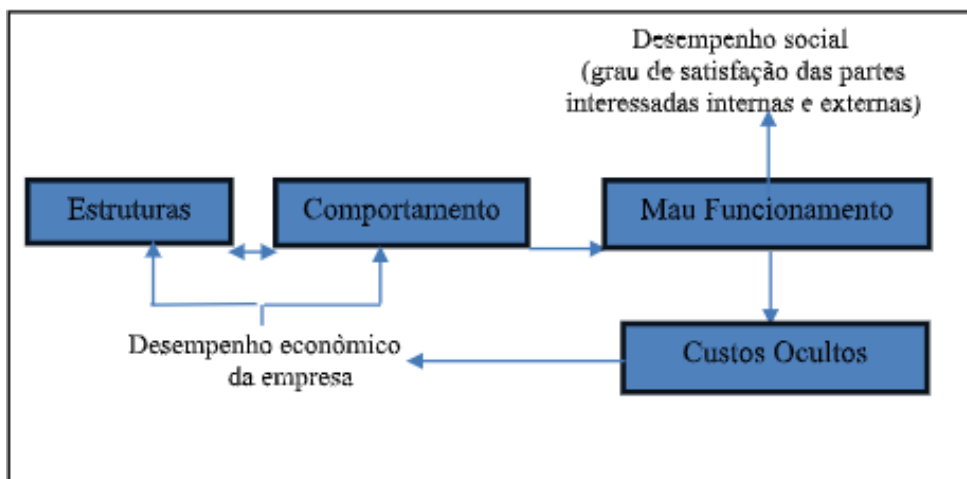
formação integrada e operacionalização da estratégia. Como consequência direta, surgem custos ocultos hipertrofiados, materializados por indicadores como absenteísmo, acidentes de trabalho, rotatividade de pessoal, queda da qualidade dos produtos e serviços e redução da produtividade direta, culminando em uma performance econômica atrofiada.

No centro do modelo, destaca-se o processo de inovação socioeconômica, que atua como elemento de transição entre os dois estados organizacionais. Esse processo busca intervir simultaneamente sobre estruturas e comportamentos, rompendo a lógica de retroalimentação negativa que sustenta as disfunções e os custos ocultos. O sistema de pilotagem estratégica aparece como mecanismo de sustentação dessas mudanças, orientando decisões, prioridades e ações corretivas de forma integrada.

No lado direito da figura, é representado o ciclo virtuoso de desenvolvimento organizacional. A redução das disfunções ocorre paralelamente ao desenvolvimento das estruturas e ao desenvolvimento dos comportamentos, agora alinhados à estratégia e aos objetivos organizacionais. Esse alinhamento resulta na redução dos custos ocultos, refletindo-se em crescimento da performance econômica, com impactos positivos tanto financeiros quanto sociais.

Zardet e Krief (2006) afirmaram que uma disfunção ocorre quando há uma disparidade entre o desempenho previsto de uma empresa e o desempenho efetivo e essa desconformidade é o produto das interações entre as estruturas organizacionais e o comportamento humano.

Figura 3: A hipótese básica da análise e a estratégia socioeconômica



Fonte: Savall (1978) *apud* Zardet e Krief (2006)

Zardet e Krief (2006) apresentaram um modelo ampliado dos custos ocultos, evidenciando como estruturas organizacionais e comportamentos influenciam o funcionamento da organização, seus resultados econômicos e o desempenho social, tendo os custos ocultos como elemento

intermediário e retroalimentador do sistema. Evidenciaram que os custos ocultos são consequência de disfunções organizacionais geradas pelo desalinhamento entre estruturas e comportamentos e que esses custos produzem efeitos tanto econômicos quanto sociais, criando um ciclo de retroalimentação que pode comprometer o desempenho global da organização se não for adequadamente diagnosticado e tratado.

Desta forma, Pedrosa Neto (2009) aponta os chamados seis domínios básicos das disfunções que correspondem a grandes áreas estruturantes da organização nas quais os problemas recorrentes tendem a se manifestar, funcionando como fontes sistêmicas de mau funcionamento. Esses domínios não devem ser entendidos como eventos isolados, mas como campos organizacionais nos quais práticas inadequadas, desalinhamentos institucionais e fragilidades de gestão produzem efeitos cumulativos. Os seis domínios são relacionados no Quadro 1, a seguir:

Quadro 1 – Os Seis Domínios das Disfunções

Domínios das 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.

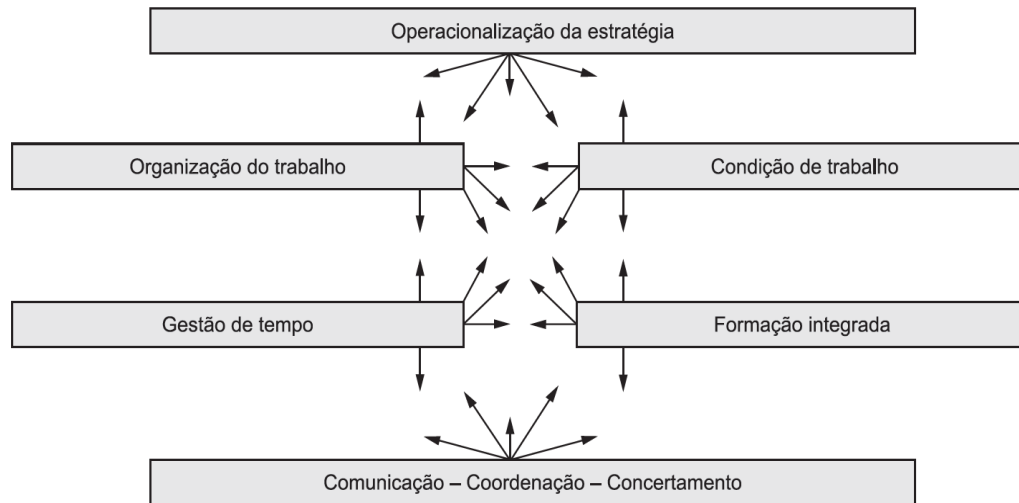
Fonte: Pedrosa Neto (2009)

Assim, pode-se observar que os domínios apresentados por Pedrosa e Neto (2009) permitem identificar as causas estruturais e comportamentais que comprometem o desempenho organizacional. A análise desses fatores é essencial para o aprimoramento da gestão pública, pois permite identificar as origens dos custos ocultos e subsidiar ações de melhoria orientadas à eficiência.

Nesta seara, segundo Silva e Severiano Filho (2011), a origem dos custos ocultos pode ser representada na Figura 4, na qual se apresenta um modelo dos domínios organizacionais associados às disfunções, evidenciando que os problemas organizacionais não se originam de um único fator,

mas do desalinhamento e da interação deficiente entre diferentes dimensões da gestão. A lógica central do esquema é a interdependência. Os blocos não funcionam de forma linear ou hierárquica rígida; ao contrário, as múltiplas setas indicam influências recíprocas e retroalimentações contínuas entre os domínios.

Figura 4: Famílias de variáveis que dão origem aos custos ocultos



Fonte: Silva e Severiano Filho (2011)

No mesmo sentido, para os autores Freitas *et. al* (2007a), é possível identificar, nesse funcionamento, um descompasso entre o funcionamento esperado e o funcionamento efetivamente observado; tal descompasso caracteriza as disfunções organizacionais, as quais são agrupadas em seis grandes famílias, relacionadas às condições de trabalho, à organização, à gestão do tempo, à organização do trabalho, à formação integrada, à comunicação, coordenação e à operacionalização da estratégia.

Silva e Callado (2017) explicam que a diferença entre o funcionamento desejado e o funcionamento observado são classificadas em seis categorias: condições de trabalho, organização do trabalho, comunicação e coordenação, gestão do tempo, formação integrada e operacionalização da estratégia.

A operacionalização da estratégia, situada no topo, representa a capacidade da organização de traduzir diretrizes estratégicas em ações concretas, metas, rotinas e resultados. Quando essa tradução é falha, os demais domínios passam a operar de forma descoordenada, gerando incerteza e esforços dispersos.

A organização do trabalho e a condição de trabalho ocupam um nível intermediário e expressam como o trabalho é estruturado e executado no cotidiano. A organização do trabalho refere-

se à divisão de tarefas, fluxos, responsabilidades e interfaces entre áreas, enquanto a condição de trabalho diz respeito aos meios materiais, tecnológicos, ambientais e institucionais disponíveis para a execução das atividades. O diagrama indica que essas duas dimensões se influenciam mutuamente e impactam diretamente a eficiência do funcionamento organizacional.

No nível seguinte, a gestão do tempo e a formação integrada refletem aspectos diretamente ligados à capacidade operacional das pessoas. A gestão do tempo está associada ao uso eficiente do tempo de trabalho, ao cumprimento de prazos e à priorização de atividades. A formação integrada, por sua vez, refere-se ao desenvolvimento de competências alinhadas às necessidades organizacionais, evitando lacunas de conhecimento e retrabalho. A interação entre esses dois domínios evidencia que deficiências de capacitação tendem a comprometer o uso do tempo, e vice-versa.

Na base do modelo, a comunicação, coordenação e concertamento aparecem como elemento transversal e estruturante. Esse bloco sustenta todo o sistema, pois é por meio dele que informações circulam, decisões são alinhadas e ações são articuladas entre indivíduos e áreas. Fragilidades nesse domínio tendem a amplificar disfunções nos demais, funcionando como catalisador de problemas organizacionais.

Dando sequência, os mesmos autores, Silva e Severiano Filho (2011) afirmam que as disfunções geram custos ocultos, os quais são calculados por meio da avaliação do impacto econômico relacionado a fenômenos como absenteísmo, acidentes de trabalho, rotatividade de pessoal, qualidade dos produtos e produtividade direta e podem ser reguladas conforme Quadro 2, a seguir:

Quadro 2 – Regulação dos Disfuncionamentos

<b>AÇÕES DE REGULAÇÃO DAS DISFUNÇÕES</b>	<b>Sobre Salário</b>	<b>Modo ou Tempo de regulação</b>	<b>Sobre Consumo</b>	<b>Não Produção ou inibição de Potencial</b>
<b>ABSENTEÍSMO</b>	Custo com pessoal devido ao pagamento de remuneração por baixas	Custo com pessoal devido ao processo administrativo do tratamento das faltas	Custo com funcionamento do processo administrativo do tratamento das faltas	Trabalho que fica por realizar por falta de pessoas e/ou suas substituições
<b>ACIDENTES</b>	Pagamento de despesas de saúde, seguros e despesas de pessoal, devido ao pagamento de remuneração por baixas	Custo com pessoal devido ao processo administrativo do tratamento dos acidentes	Custo com funcionamento do processo administrativo dos acidentes	Trabalho que fica por realizar por falta de pessoas e/ou suas substituições
<b>NÃO QUALIDADE</b>	Custo com pessoal sem retribuição de trabalho conforme esperado	Custo com pessoal devido ao tempo de avaliação e regulação da situação	Custo com funcionamento adicional por repetição de tarefa	Trabalho que ficou por realizar em virtude da repetição da tarefa
<b>NÃO PRODUÇÃO</b>	Custo com pessoal sem retribuição de trabalho conforme esperado e pessoal para atividades de manutenção ou avarias	Custo com pessoal devido ao tempo de avaliação e regulação da situação	Custo de funcionamento fixo constante sem que haja produção	Trabalho que poderia ter sido feito e não foi por inexistência de produção
<b>ROTAÇÃO DE PESSOAL</b>	Custo com pessoal sem retribuição de trabalho conforme esperado	Acompanhamento prestado por responsável por formação	Custo de formação e de funcionamento devido a repetição de tarefas em fase de aprendizagem	Trabalho que poderia ter sido feito e não foi devido à inexperiência

Fonte: Savall; Zardet (2004) *apud* Sousa et. al (2016).

No quadro elaborado pelos autores, as disfunções são apresentadas em cinco categorias principais: absenteísmo, acidentes, não qualidade, não produção e rotatividade de pessoal. Cada uma dessas disfunções é analisada sob quatro dimensões distintas de impacto econômico: custos sobre salário, modo ou tempo de regulação, custos sobre consumo e não produção ou inibição de potencial. Essa estrutura evidencia que as ações de regulação, embora imprescindíveis para corrigir as falhas, geram novos custos indiretos, que se somam aos custos já existentes e comprometem a eficiência organizacional.

Dessa forma, Silva e Severiano Filho (2011) demonstram que as ações de regulação, embora necessárias para a manutenção das atividades, carregam consigo custos invisíveis que podem se acumular e impactar significativamente o desempenho organizacional.

Já, Miller e Vollmann (1985) explicam que os custos ocultos surgem de disfunções nos processos os quais envolvem seguintes transações:

- Transações logísticas (*Logistic transactions*) que organizam, realizam e confirmam o transporte de materiais de um local para outro. Essas transações são processadas, monitoradas e analisadas por diversos trabalhadores indiretos no chão de fábrica, além de profissionais que atuam nas áreas de recebimento, expedição, remessa, entrada de dados, processamento de dados e contabilidade;
- Transações de balanceamento (*Balancing transactions*) que asseguram que os suprimentos de materiais, mão de obra e capacidade estejam alinhados com a demanda. Elas geram ordens de movimentação;
- Transações referentes à qualidade (*Quality transactions*) que abrangem muito mais do que o que geralmente é considerado como controle de qualidade, engenharia indireta e aquisição, envolvem a identificação e comunicação de especificações, a certificação de que outras transações foram realizadas corretamente, além do desenvolvimento e registro de dados pertinentes;
- Transações de alterações (*Change transactions*) que atualizam os sistemas fundamentais de informações de fabricação para refletir mudanças em projetos de engenharia, cronogramas, roteiros, padrões, especificações de materiais e listas de materiais. Essas transações requerem a colaboração de engenheiros de fabricação, industriais e de qualidade, além de envolver parte do trabalho realizado nas áreas de compras, controle de materiais, entrada de dados e processamento de dados.

### 2.3. CUSTOS OCULTOS NO SETOR PÚBLICO

Pesquisas aplicadas à administração pública indicam que variações na eficiência e na efetividade das instituições podem não ser captadas pelos métodos convencionais de mensuração. Esse fenômeno ocorre porque tais custos costumam estar vinculados a elementos da estrutura institucional, à dinâmica dos processos internos e ao comportamento organizacional.

Segundo Santos (2022), diversos estudos destacam a importância de reduzir ou eliminar situações que possam resultar em custos ocultos durante a prestação dos serviços públicos. É fundamental considerar esses custos ocultos, na tomada de decisão no setor público, caso contrário, poderão ocorrer ineficiências na prestação de serviços, e suas causas não serão identificadas nem corrigidas posteriormente.

Sousa, Ribeiro e Rodriguez (2016) pesquisaram acerca da contribuição da gestão do capital intelectual para a redução dos custos ocultos na administração pública. Os resultados possibilitaram a identificação das disfunções decorrentes da má gestão do capital intelectual, que contribuiriam para a formação e manutenção de uma cultura negativa, a presença de procedimentos ineficientes e a ausência de regulamentação e controle.

Um estudo mais recente sobre capital intelectual e custos ocultos foi realizado por Pessoa e Callado (2023) no qual o objetivo foi examinar a relevância das relações entre as características dos servidores e os aspectos de custos ocultos comportamentais resultantes da má gestão do capital intelectual no setor público. Os resultados obtidos demonstraram a existência de relações estatisticamente significativas entre as características dos servidores e alguns dos elementos de custos ocultos relacionados ao capital intelectual.

Santos, Leite Filho e Santos (2020) investigaram o absenteísmo como uma forma de custo oculto, considerando categorias como patologia, setor de trabalho e cargo, além de analisar o índice anual e os custos associados ao absenteísmo em uma instituição de ensino público. Com base nos resultados do estudo, ficou claro que o número acumulado de servidores afastados é causado por fatores relacionados à saúde dos próprios servidores ou ao acompanhamento de familiares, incluindo doenças provocadas por infecções virais, transtornos mentais e comportamentais. Em relação ao Índice de Absenteísmo Anual, foi verificado que ele ultrapassa o limite estabelecido pela Associação Internacional de Medicina do Trabalho, sendo, portanto, considerado inaceitável.

Ainda com base nos estudos de Santos, Leite Filho e Santos (2020), quanto aos custos ocultos associados ao absenteísmo, observou-se que os custos referentes aos docentes foram superiores aos dos técnicos-administrativos.

O estudo realizado por Mendes *et al.* (2024) teve por finalidade analisar os impactos do

absenteísmo na eficiência das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), concluindo que esse fenômeno exerce influência negativa tanto sobre a eficiência quanto sobre o desempenho institucional. Tal evidência reforça a necessidade de as organizações atentarem para os fatores que podem gerar custos ocultos, uma vez que a consideração desses custos no processo decisório tende a proporcionar melhores resultados em termos de eficiência e desempenho.

Monteiro (2015) investigou os fatores associados à ocorrência de custos ocultos em uma das unidades de auditoria interna do Exército Brasileiro, no período compreendido entre outubro de 2014 e março de 2015. A pesquisa baseou-se na realização de entrevistas com auditores e na análise documental, permitindo identificar que as causas dos custos invisíveis ou ocultos contribuem para a ineficiência das atividades de auditoria, especialmente ao dificultar a apuração de fraudes. Como consequência, tais situações acabam sendo expostas pelos meios de comunicação, agravando os impactos negativos sobre a instituição. Nessa perspectiva, evidencia-se que os custos ocultos podem se manifestar em diversas atividades organizacionais, inclusive nas unidades de auditoria interna de órgãos governamentais.

Os custos ocultos na Universidade de Brasília foram objeto de análise no estudo realizado por Cabello e Silva (2017), referente ao período de 2013 a 2014. A pesquisa identificou que tais custos se manifestam, em grande medida, em decorrência da alocação inadequada de recursos, associada a conflitos entre o principal e o agente no desempenho de suas atividades. Entre os achados, destaca-se a ausência de alinhamento entre o planejamento e a racionalização do uso dos recursos, o que contribui para a sobreposição de atividades. Ademais, foram identificados os seguintes tipos de custos ocultos: falta de coordenação na execução dos trabalhos, custo de politicagem, rotatividade de pessoal, espera/prazos e inexistência de uma política formalizada de capacitação.

Ji e Hong (2025) investigaram como o uso intensivo de indicadores e avaliações periódicas podem induzir práticas de *gaming*, manipulação de informações, foco excessivo no indicador em detrimento do propósito público e comportamentos disfuncionais por parte dos servidores. Os resultados demonstraram que o feedback de desempenho, quando percebido como punitivo, competitivo ou descolado da complexidade das atividades públicas, tende a produzir efeitos adversos não contabilizados — como perda de cooperação, redução da motivação intrínseca, distorção de prioridades e deterioração do clima organizacional — configurando, assim, custos ocultos que comprometem a efetividade das políticas de gestão por resultados. O estudo concluiu que, no setor público, tais custos podem neutralizar ganhos aparentes de eficiência, exigindo modelos de avaliação mais qualitativos, contextualizados e alinhados aos valores da gestão pública.

A pesquisa de Garlatti *et al.* (2025) analisou como a transferência de etapas do serviço para plataformas digitais alterou a carga de trabalho, as rotinas administrativas e a experiência dos usuários

e dos servidores públicos, com atenção especial às fricções organizacionais e humanas geradas pela digitalização. Os resultados indicaram que, embora haja redução de custos diretos e maior agilidade no atendimento, emergem custos não explicitados nos sistemas formais de controle, tais como fadiga cognitiva e operacional dos usuários, aumento do esforço de aprendizagem digital, sobrecarga dos servidores responsáveis por suporte e correção de falhas, além de retrabalho decorrente de erros de uso ou limitações tecnológicas. O estudo conclui que esses efeitos configuram custos ocultos da digitalização no setor público, os quais podem comprometer a eficiência esperada e a qualidade do serviço se não forem considerados no planejamento, na avaliação de desempenho e no desenho das políticas de governo digital.

Daigneault (2025) revisitou o conceito de ônus administrativo no setor público, consolidando avanços teóricos e empíricos recentes e discutindo suas implicações práticas para o desenho e a implementação de políticas públicas. O estudo examinou como regras, procedimentos, exigências documentais e fluxos burocráticos — muitas vezes concebidos sob a lógica de controle, conformidade e responsabilização — geram custos ocultos tanto para os cidadãos quanto para a própria administração pública.

Os resultados da pesquisa de Daigneault (2025) evidenciaram que o ônus administrativo se manifesta em diferentes dimensões, como custos de aprendizagem, custos de conformidade e custos psicológicos, os quais não são identificados pelos instrumentos tradicionais de avaliação de políticas e desempenho institucional. Ao demonstrar que esses encargos reduzem o acesso a direitos, afetam a equidade, geram ineficiências internas e ampliam o retrabalho administrativo, o artigo concluiu que o ônus administrativo deve ser tratado como um custo oculto estrutural do setor público, defendendo a incorporação sistemática dessa variável no desenho institucional, na simplificação de processos e na avaliação da efetividade das políticas públicas.

Ainda com relação ao setor público, Torres (2025) examinou a tensão existente entre os princípios da eficiência e da economicidade nas contratações públicas brasileiras, adotando uma perspectiva crítica sobre a primazia da busca por propostas mais baratas como diretriz automática de “melhor oferta”. Em seu estudo, evidencia-se que as licitações públicas operam em contextos marcados por imperfeições informacionais, uma vez que a Administração Pública atua sob forte assimetria de informação em relação aos fornecedores. Nessa condição, escolhas fundamentadas exclusivamente no preço tendem a resultar em contratações de qualidade inferior, com maior incidência de aditivos, retrabalho e elevação dos custos ocultos.

Portanto, para Torres (2025), aquilo que o gestor “economiza” no momento inicial da contratação pode converter-se em um ônus maior durante a fase de execução, o que demanda a reflexão de que a aplicação desses princípios não deve ocorrer de forma superficial, mas sim orientada

por sensibilidade institucional quanto aos riscos ocultos e aos impactos dos custos de transação na formação dos preços. Por fim, o autor conclui que, ao optar por uma proposta de menor preço sem dispor de filtros de qualidade ou de mecanismos contratuais capazes de disciplinar o comportamento do contratado, a Administração inaugura um ambiente propício à captura de riscos ocultos, à queda de desempenho e à necessidade de ajustes posteriores.

## 2.4. CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS OCULTOS

Quanto à classificação, a literatura traz diversos conceitos e inúmeras categorias de custos ocultos. Segundo Santos (2022), considerando as classificações e tipologias apresentadas por diferentes autores, é importante destacar que esses conceitos, em certos aspectos, podem se confundir ou se assemelhar.

Segundo Silva e Callado (2017), as definições de custo oculto são subjetivas, o que permite uma variedade de classificações e categorias propostas por diferentes autores. As disfunções que surgem da interação entre a estrutura organizacional e os comportamentos dos indivíduos, influenciados pelo ambiente cultural da empresa, são características de cada corporação. Assim, a diversidade de fatores que geram esses custos resulta na identificação de inúmeras categorias

Nesta perspectiva, Silva (2018) aponta que, conforme estudos acadêmicos, os custos ocultos podem ser divididos em duas categorias: custos ocultos comportamentais e custos ocultos estruturais. O autor destaca que esses custos se fundamentam no reconhecimento do fato gerador e na capacidade de mensuração dos mesmos. Ele também esclarece que os custos ocultos estruturais se referem à estrutura física e imaterial da empresa, enquanto os custos ocultos comportamentais estão associados ao comportamento das pessoas e a problemas no ambiente organizacional, entre outros fatores.

Assim, Villar *et al.* (2007) afirmam que os comportamentos são categorizados em individuais, grupais, categóricos, grupais de pressão e culturais, já as estruturas podem ter origens físicas, tecnológicas, organizacionais, demográficas e mentais. A interação entre esses comportamentos e essas estruturas dá origem aos fatores que causam os custos ocultos.

Ainda com relação aos custos comportamentais, Zaffani (2006) apresenta-os como: 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; e morosidade.

Ainda assim, entre as diversas classificações presentes na literatura, Souza *et al.* (2016) categorizam os custos ocultos em duas categorias: a) aqueles que resultam de falhas no processo de informação, especialmente as deficiências geradas pelos sistemas de qualidade; e b) aqueles que

decorrem de disfunções, como erros e falhas.

Para Silva (2018), é relevante ressaltar que os custos ocultos originados de erros na informação contábil podem ser gerados por algumas disfunções estruturais, bem como pela inadequação das metodologias de custeio utilizadas.

Os custos ocultos estruturais incluem aqueles provenientes tanto da estrutura física quanto da estrutura imaterial da empresa. A estrutura física abrange as instalações, máquinas, equipamentos, tecnologia e outros elementos materiais, enquanto a estrutura imaterial tem um enfoque organizacional e se refere à maneira como as atividades são divididas, organizadas e coordenadas. Embora a alocação desses custos ocultos seja desafiadora, eles podem ser quantificados (Silva, 2018).

Para Lima (1991), as estruturas podem ser categorizadas em cinco tipos: físicas, organizacionais, tecnológicas, demográficas e mentais. Em relação aos comportamentos, o autor os classifica em individuais, de grupo de atividade, de categoria, de grupos de pressão e coletivos.

De acordo com Gomes *et al.* (2015), essas classificações dos custos ocultos situam o panorama contábil em relação ao ambiente interno das empresas, com o objetivo de reduzir ou evitar distorções na apuração dos custos e a ocorrência de falhas.

Segundo Lima (1991), os elementos de custos ocultos podem ser classificados e detalhados da seguinte maneira:

- **Elementos de custo de absenteísmo:** incluem o tempo gasto pelos supervisores, a liberação da produção e a realocação de tarefas pelos operários, além de custos relacionados à não produção, defeitos ocasionais de qualidade, sobrecargas salariais (como horas extras e pessoal adicional), a incapacidade de cobrir os custos fixos da estrutura e a subprodutividade dos operários substitutos.
- **Elementos de custos de acidentes de trabalho:** podem ser divididos em custos diretos, como salários do substituto do ausente, tempo despendido pelos supervisores para gerenciar a interrupção, não produção (paradas de máquinas), distúrbios no ambiente de trabalho e primeiros socorros. Se o acidente resultar em cobranças adicionais pela previdência social, isso pode acarretar um aumento na contribuição da empresa para a previdência e custos administrativos relacionados à declaração de acidentes.
- **Elementos de custos de rotatividade de pessoal:** incluem a amortização do investimento em recursos humanos para operários que saem, custos de recrutamento, formação, procedimentos de desligamento, interrupções nas atividades e investimentos em recursos humanos para os substitutos.
- **Custo de não qualidade:** pode ser decomposto em custos comerciais relacionados à

devolução e troca de lotes defeituosos (incluindo o tempo gasto para resolver litígios em vez de realizar novas vendas, que abrange o tempo de regulação e o tempo de não produção), além dos custos de produção para retoques, reciclagem e descarte de refugos (que envolvem o tempo gasto em retoques, consumo de materiais e energia, e perda de produção durante a resolução desses problemas).

Já Freitas *et al.* (2007b), com base na literatura desenvolvida até então (e.g., Lima, 1991; Savall & Zardet, 1978) classificaram os custos ocultos em 10 tipos definidos em função de sua importância na instituição, conforme a seguir:

- **Estoque:** Este custo está relacionado aos produtos acabados que foram produzidos sem necessidade, independentemente do motivo, gerando gastos com sua conservação.
- **Espera:** Este custo refere-se ao tempo gasto em atividades não previstas no fluxograma de produção. Pode envolver procedimentos ou métodos do processo produtivo que não estavam planejados, resultando em atrasos que impactam negativamente o processo produtivo e geram custos para a organização.
- **Mau controle:** Este custo decorre de informações e dados excessivos e desnecessários no processo produtivo, que não agregam valor. A falta de controle na geração de informações que não contribuem para o processo resulta em uma série de custos, incluindo aqueles gerados pela desorganização.
- **Má gestão:** Este custo surge da falta de planejamento, que leva à perda de oportunidades e ao desperdício de recursos, especialmente quando se abandona uma ação já iniciada. Exemplos de má gestão incluem o uso de métodos e sistemas ultrapassados e uma liderança ausente ou ineficaz.
- **Não qualidade:** Este custo aparece quando um processo, produto ou serviço precisa ser refeito ou corrigido, resultando em desperdícios na produção. Isso inclui gastos com devolução de mercadorias, retoques e troca de produtos defeituosos.
- **Obsolescência:** Este custo ocorre quando são utilizados na produção máquinas e equipamentos que já ultrapassaram sua vida útil, o que pode comprometer o processo de execução planejado.
- **Rotatividade de pessoas:** Este custo se manifesta quando não há um direcionamento adequado para os funcionários e quando o clima organizacional não é favorável. Os gastos com a capacitação de novos funcionários que substituem os que saíram representam esse tipo de custo.
- **Set-up:** Este custo está relacionado a disfunções, falhas ou ao uso inadequado do tempo entre

as etapas do processo produtivo.

- **Ociosidade:** Este custo surge quando uma atividade do processo não é realizada no tempo previsto.
- **Acidente de trabalho (AT):** Este custo ocorre quando os colaboradores se acidentam no ambiente de trabalho devido à falta de uso de equipamentos e procedimentos adequados para a realização de suas atividades.

Assim, procurou-se apresentar a classificação dos custos ocultos, tendo como objetivo identificá-los e conseqüentemente destacá-los e, desta forma, corrigir as distorções na apuração dos custos de produção dentro das organizações.

Ainda, segundo Silva (2018), os custos ocultos comportamentais dizem respeito às ações das pessoas em relação às suas limitações e dificuldades no ambiente de trabalho. Por outro lado, os custos estruturais são aqueles que surgem da estrutura física ou organizacional da entidade. Um aspecto crucial na classificação desses custos é a diversidade de categorias presentes na literatura, que em alguns casos se mostram semelhantes e até redundantes entre si. Desta forma, Silva (2018) listou a ampla diversidade de classificações dos custos ocultos, evidenciando seu caráter estrutural e comportamental.

- **Lima (1991)**, os custos ocultos manifestam-se por meio de estoques excessivos, tempos de espera, falhas de controle, má gestão, não qualidade, obsolescência, set-up, ociosidade e acidentes de trabalho, sendo enquadrados como **custos ocultos estruturais**, pois decorrem do modo como os processos e recursos são organizados.
- **Savall e Zardet (1991)**, os custos ocultos estruturais estão associados ao absenteísmo, aos acidentes de trabalho, à não qualidade e à perda de produtividade direta, reforçando a ideia de que disfunções organizacionais impactam diretamente o desempenho econômico.
- **Lobo (1999)**, de forma semelhante, identifica custos ocultos estruturais relacionados ao excesso de inventários, oportunidades de vendas perdidas, horas desperdiçadas e tempo não produtivo, elementos que revelam ineficiências persistentes na gestão dos recursos.
- **Colenghi (2003)** distingue os custos ocultos de natureza **comportamental** e **estrutural**. No campo comportamental, destaca a falta de coordenação no trabalho, a ausência de cooperação entre os funcionários, a ociosidade associada ao desinteresse, a disseminação de boatos e a falta de profissionalismo da alta gestão. No campo estrutural, o autor aponta custos decorrentes do uso de equipamentos

inadequados, da ineficiência e duplicidade de controles, da distribuição física inadequada, de operações inseguras e da má programação dos estoques.

- **Femenick (2005)**, os custos ocultos estruturais abrangem aspectos como custos tributários diferenciados, transporte, logística de distribuição, localização, tecnologia defasada, controles internos inadequados, reformas e manutenção ineficiente, evidenciando o peso das decisões estruturais e estratégicas sobre os custos invisíveis.
- **Zaffani (2006)**, em linha semelhante, enfatiza os custos ocultos comportamentais, relacionados a clima organizacional desfavorável, críticas destrutivas, apatia, falta de controles e organização, desmotivação, competição predatória, busca por status e morosidade nos processos.
- **Leone e Leone (2007)** classificam como custos ocultos estruturais aqueles associados ao tempo de espera em filas, erros e falhas, custos decorrentes de doenças, desperdícios por falta de energia e máquinas desajustadas.
- **Freitas e Severiano Filho (2007)**, do mesmo modo, identificam custos estruturais ligados a set-up, espera, ociosidade, acidentes de trabalho, estoques e obsolescência, reforçando a relação entre estrutura produtiva e perdas invisíveis.
- No campo comportamental, **Dutra e Bornia (2009)** destacam a rotação de pessoal como um custo oculto relevante.
- **Herculano (2009)** associa os custos ocultos estruturais a quebras, sobras, retrabalho, refugo, ociosidade e ineficiência.
- **Pedrosa Neto (2009)** inclui como custos ocultos estruturais, set-up, retrabalho, estoques, ociosidade, perdas, litígios, acidentes de trabalho, atestados médicos, inspeções excessivas e movimentações inúteis.
- **Welgacz et al. (2009)** afirma que as oportunidades perdidas e os estoques excessivos configuram custos ocultos estruturais.
- **Becher et al. (2012)** adotam uma abordagem integrada, identificando custos ocultos tanto estruturais quanto comportamentais, como desperdícios, ineficiência, absenteísmo, ociosidade, insatisfação dos clientes e baixa produtividade.
- **Silva e Severiano Filho (2011)** reforçam o caráter comportamental de custos associados à espera, retrabalho, alta rotatividade e estresse.

- **Gomes et al. (2015)** identificam custos ocultos estruturais relacionados à ociosidade, estoques de produtos acabados, absenteísmo e atestados médicos.
- **Monteiro (2015)** enfatiza custos ocultos comportamentais decorrentes da inobservância de normas, do retrabalho e da construção de uma imagem institucional negativa. Em conjunto, essas contribuições evidenciam que os custos ocultos resultam de disfunções persistentes na estrutura e nos comportamentos organizacionais, reforçando sua relevância analítica para estudos no setor público e privado.

Por fim, ao analisar os custos ocultos descritos por Silva (2018), convém listar os classificados como estruturais, objeto da presente pesquisa, que podem ser objeto de estudo no setor público, quais sejam: Espera e Tempo de Espera em Filas; Ociosidade e Tempo Não Produtivo; Má Gestão e Ineficiência de Controles; Não Qualidade; Obsolescência e Tecnologia Defasada; Set-up; Acidente de Trabalho e Custos de Doenças; Absenteísmo e Atestados Médicos; Perda de Produtividade Direta e Horas Desperdiçadas.

## 2.5. CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS

No setor público, a literatura tem demonstrado que parcela relevante das ineficiências organizacionais decorre de **custos ocultos estruturais**, entendidos como perdas econômicas e organizacionais associadas ao próprio desenho institucional e às formas de organização do trabalho, que não são capturadas pelos sistemas formais de contabilidade.

Esses custos emergem de disfunções entre estrutura, processos e comportamentos, manifestando-se de maneira recorrente e cumulativa. No contexto da administração pública, estudos apontam que tais custos estão fortemente relacionados à **estrutura organizacional**, especialmente quando há indefinição de papéis, sobreposição de funções, fragmentação entre unidades e arranjos hierárquicos que dificultam a coordenação e a integração institucional, produzindo retrabalho e ineficiências persistentes (Silva, 2018; Valentim e Callado, 2024).

Os custos ocultos estruturais têm como principal característica a origem sistêmica, resultante da arquitetura organizacional inadequada. Quando fluxos de trabalho são redundantes, mal definidos ou carentes de padronização, há perda de tempo e aumento do retrabalho.

Segundo Zardet e Krief (2006), a estrutura organizacional é o terreno fértil das disfunções que se tornam invisíveis, mas onerosas. Essa dimensão estrutural é especialmente relevante em órgãos públicos, onde as rotinas são fortemente burocratizadas e os processos dependem de diversas

instâncias decisórias, o que contribui para recorrentes práticas organizacionais disfuncionais e para a reprodução contínua dos custos ocultos estruturais.

Nesses casos, a ênfase em autorizações e validações prévias, embora voltada à prevenção formal de riscos, tende a alongar os ciclos processuais, elevar o custo de coordenação e intensificar o retrabalho, gerando perdas invisíveis associadas ao consumo excessivo de tempo e esforço administrativo.

Nesta perspectiva, Daigneault (2025) afirma que além da estrutura, os processos administrativos constituem fonte relevante de custos ocultos estruturais no setor público, sobretudo quando caracterizados por excessiva formalização, baixa padronização, fluxos decisórios longos e desenho procedimental orientado predominantemente ao controle ex ante. A literatura evidencia que tais características ampliam o ônus administrativo, elevam custos de conformidade, geram atrasos, aumentam o retrabalho e afetam a capacidade de entrega de serviços públicos.

Esses efeitos são frequentemente potencializados por fragilidades nos controles internos, quando estes se mostram mais voltados à verificação formal do que à prevenção de riscos e ao aprimoramento dos processos, contribuindo para a reprodução de disfunções estruturais e para a invisibilidade dos custos associados.

Nessa seara, de acordo com Silva e Severiano Filho (2011), a sobreposição de tarefas e a carência de padronização são fontes significativas de custos ocultos, uma vez que exigem esforço adicional e tempo improdutivo para correção de falhas. Entre os principais fatores geradores dos custos ocultos estruturais destacam-se: a falta de integração entre sistemas de informação, a duplicidade de tarefas entre unidades administrativas, a morosidade processual e a ausência de capacitação técnica.

Para Cokins (1996), a ausência de mapeamento adequado das atividades administrativas “gera custos de suporte e controle que permanecem invisíveis à contabilidade tradicional”. Da mesma forma, falhas em sistemas eletrônicos de informação — comuns em administrações públicas — acarretam repetição de lançamentos e perdas de eficiência, agravando os custos estruturais.

Ainda assim, percebe-se que a dimensão “pessoas” contribui para a materialização dos custos ocultos estruturais, uma vez que práticas de gestão de desempenho inadequadas, sobrecarga cognitiva decorrente de processos digitalizados e ausência de alinhamento entre metas e valores do serviço público podem induzir comportamentos disfuncionais, perda de cooperação, desmotivação e absenteísmo (Ji e Hong, 2025; Garlatti *et al.*, 2025)

No setor público, esses custos assumem maior complexidade ao se associarem à burocratização excessiva, à fragmentação institucional e a processos administrativos rígidos, configurando perdas persistentes que elevam o custo do Estado e comprometem o desempenho

econômico e social da ação governamental (Daigneault, 2025).

Assim, entre as principais classificações dos custos ocultos estruturais, a literatura aponta aqueles relacionados ao absenteísmo, à rotatividade de pessoal, aos acidentes e problemas de saúde no trabalho, à baixa qualidade (retrabalho, erros, falhas nos serviços) e à baixa produtividade, categorias que expressam perdas de tempo, recursos e energia organizacional (Silva, 2018).

## 2.6. COMPONENTES DOS CUSTOS OCULTOS

Segundo Silva e Severiano (2011), os custos ocultos são compostos por quatro componentes principais. Os três primeiros referem-se a despesas que a empresa poderia evitar, pelo menos em parte, se seu nível de disfunção fosse menor. Esses componentes incluem os sobressalários (ou salários de indenização) pagos sem a correspondente prestação de trabalho, a remuneração dos tempos dedicados à regulação (destinados a corrigir disfunções) e o sobreconsumo (o uso excessivo de materiais que seria reduzido se a empresa não precisasse corrigir disfunções). O quarto componente dos custos ocultos possui uma natureza distinta, pois não se trata exatamente de uma carga, mas sim de uma perda de receitas ou de um não produto. Isso se refere às oportunidades perdidas de produzir e vender um produto ou serviço (custos de oportunidade).

No Quadro a seguir podemos identificar os quatro componentes apontados por Silva e Severiano (2011) e a descrição deles.

Quadro 3 – Componentes dos custos ocultos

<b>Componente</b>	<b>Descrição</b>
Sobressalários (ou salários de indenização)	Valores pagos sem a devida contrapartida em serviços, como ocorre em situações de ausência de pessoal, por exemplo
Sobretempo	Compensação pelos períodos de regulação, que são dedicados a corrigir disfunções em vez de gerar produção faturável.
Sobreconsumo	O consumo de materiais que seria menor se a empresa não precisasse corrigir disfunções.
Não produto ou perda de receitas de produção	Refere-se a oportunidades perdidas para produzir e vender um produto, ou seja, custos de oportunidade.

Fonte: Silva e Severiano (2011)

O quadro elaborado por Silva e Severiano Filho (2011) apresenta os principais componentes econômicos associados aos custos ocultos que surgem em decorrência das disfunções organizacionais. Esses componentes representam categorias de custos que, embora reais e recorrentes, não são

registrados de forma explícita nos sistemas contábeis tradicionais, dificultando sua identificação e gestão. O modelo classifica esses custos em quatro grupos — sobressalários, sobretempo, sobreconsumo e não produto (ou perda de receitas de produção) —, que traduzem diferentes formas de impacto econômico provenientes da necessidade de corrigir ou compensar falhas internas.

O primeiro componente, denominado Sobressalários (ou salários de indenização), corresponde aos valores pagos sem a devida contrapartida em serviços efetivamente prestados. Já o segundo componente, o Sobretempo, refere-se às horas adicionais ou ao tempo despendido por servidores e gestores na regulação de disfunções, ou seja, na execução de tarefas destinadas a corrigir erros, retrabalhos ou atrasos, em vez de gerar produção ou resultados efetivos.

O terceiro componente, Sobreconsumo, está relacionado ao consumo adicional de recursos materiais, tecnológicos ou energéticos utilizado para corrigir ou compensar falhas. Por fim, o componente Não Produto ou Perda de Receitas de Produção refere-se às oportunidades perdidas de gerar resultados ou prestar serviços, representando o custo do trabalho que deixou de ser realizado por ineficiência, interrupção ou desorganização das atividades.

Em síntese, Silva e Severiano Filho (2011) demonstram que esses quatro componentes — sobressalários, sobretempo, sobreconsumo e não produto — são indicadores concretos dos custos invisíveis gerados pelas disfunções organizacionais. A análise desses elementos permite compreender como o mau funcionamento das estruturas, processos e relações de trabalho produz impactos econômicos relevantes, ainda que não mensurados contabilmente.

No contexto da gestão pública, essa abordagem pode subsidiar políticas de aperfeiçoamento da eficiência administrativa, racionalização do gasto público e fortalecimento do controle interno, contribuindo para uma administração mais transparente e orientada por resultados.

Nesta perspectiva, Santos e Callado (2022) afirmam que essas sobrecargas e produtos não gerados são reconhecidos por meio de indicadores, como absenteísmo, acidentes de trabalho, rotatividade de pessoal, qualidade dos produtos (bens e serviços) e produtividade direta, conforme Quadro 4.

Quadro 4 – Rubricas de Indicadores

Rubricas	Descrição
Absentéismo	Tempo gasto pelos supervisores, pela liberação da produção e pelos operários na realocação de tarefas; não produção; defeitos ocasionais de qualidade; sobrecargas salariais (horas extras, pessoal adicional); incapacidade de cobrir os custos fixos da estrutura; e subprodutividade dos operários substitutos.
Acidentes de trabalho	Custos diretos; salários do substituto do ausente; tempo despendido pelos supervisores para gerenciar a interrupção; não produção (paradas das máquinas); distúrbios no ambiente de trabalho; primeiros socorros. Caso o acidente resulte em cobranças adicionais pela previdência social, isso pode acarretar um aumento na contribuição da empresa para a previdência e custos administrativos relacionados à declaração de acidentes.
Rotatividade de Pessoal	Complemento da amortização do investimento em recursos humanos feito nos operários que saem; custos de recrutamento; despesas com formação; procedimentos de desligamento; interrupções nas atividades; e investimentos em recursos humanos realizados para o substituto.
Qualidade dos produtos	Custo comercial associado à devolução e troca do lote defeituoso (inclui o tempo gasto para resolver o litígio em vez de realizar uma nova venda - tempo de regulação mais tempo de inatividade); custo de produção para retoques, reciclagens e descarte de refugos (abrange o tempo dedicado aos retoques, o consumo de materiais e energia nesse processo, e a perda de produção durante o período em que se resolve esses litígios em vez de produzir um novo lote vendável - tempo de regulação mais sobreconsumo mais inatividade).
Produtividade direta	Sobreconsumo de matérias-primas e materiais secundários, além da não produção, que se reflete em uma perda de ganhos relacionada a paradas de máquinas, menor produtividade do trabalho humano (habilidade e agilidade), ou problemas de abastecimento e descompasso entre os postos de trabalho.

Fonte: Santos e Callado (2022)

Por fim, Zardet e Krief (2006) afirmam que dos cinco indicadores principais, mencionados no Quadro 3, três possuem predominância social — absentéismo, acidentes de trabalho e rotatividade de pessoal — e dois apresentam predominância econômica, relacionados à qualidade dos produtos e serviços e à produtividade direta.

## 2.7. IDENTIFICAÇÃO E TRATAMENTOS DOS CUSTOS OCULTOS

Pode-se destacar, inicialmente, que os custos ocultos se manifestam tanto no ambiente interno quanto no externo das organizações, estando interligados aos processos administrativos, de planejamento, de organização e de controle (Silva; Severiano Filho, 2011).

Os custos ocultos podem gerar impactos expressivos, comprometendo tanto a rentabilidade quanto a sustentabilidade das organizações. No âmbito privado, contribuem para a redução das margens de lucro, prejudicam a competitividade e influenciam negativamente a motivação dos colaboradores. No setor público, por sua vez, afetam a qualidade e a efetividade da prestação de serviços, elevam os custos estatais e diminuem a eficácia das políticas públicas (Lesniovski e Callado, 2025).

Santos e Callado (2022) afirmam que ao se identificar a ocorrência de custos ocultos, a organização pode evitar gastos desnecessários com atividades que não agregam valor, possibilitando a realocação desses recursos para ações mais úteis e relevantes para seus processos.

No mesmo sentido, Silva (2018) destaca que a identificação dos custos ocultos consiste em reconhecer falhas ou disfunções nos processos, com o objetivo de corrigi-las e otimizar a produção. A incapacidade ou o fracasso nessa tarefa resultará em uma diminuição da capacidade produtiva e, conseqüentemente, em custos totais mais altos. O autor acrescenta que a identificação de custos ocultos não segue um padrão específico e observa que os sistemas tradicionais de cálculo de custos não contemplam a detecção desses custos ocultos.

Para esclarecer como esses custos podem se manifestar dentro da organização, Zaffani (2006) propõe uma abordagem que abrange seis áreas da gestão: relações humanas (associadas ao clima organizacional), controles (referentes a controles internos que não agregam valor), pessoal (relacionados a problemas de motivação e engajamento), recursos materiais (resultantes da ociosidade de ativos e questões de manutenção), gestão (ligados ao uso de sistemas e processos inadequados) e treinamento/qualidade (conectados à falta de eficiência e eficácia). Desta forma, as áreas de gestão e as 45 modalidades de custos ocultos a elas associados estão descritas no quadro 5, a seguir:

Quadro 5 – Custos ocultos e áreas de gestão nas organizações

Área de Gestão	Custo Oculto
Relações Humanas	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ O custo associado a um clima organizacional negativo, que pode ser causado, entre outros fatores, pela tolerância a boatos, fofocas e politicagem interna.</li> <li>✓ O custo da aceitação passiva de críticas destrutivas, boicotes e resistências.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ O custo de sistemas de comunicação ineficazes que promovem mal-entendidos e comprometem a harmonia interna.</li> <li>✓ Os custos decorrentes da incapacidade de identificar e direcionar adequadamente os talentos internos</li> <li>✓ Os custos resultantes da ausência de diálogo e da falta de sintonia entre os indivíduos.</li> <li>✓ Os custos gerados pela falta de autenticidade, falsidade e desgastes nas relações interpessoais.</li> <li>✓ Os custos associados à apatia e ao isolamento das pessoas.</li> </ul>
Controles	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Os custos resultantes da desconfiança e da implementação excessiva de controles internos.</li> <li>✓ Custos provenientes do excesso de informações e dados desnecessários que não agregam valor.</li> <li>✓ O custo da ausência ou insuficiência de controles.</li> <li>✓ O custo da desorganização.</li> <li>✓ Os custos associados ao excesso de burocracia.</li> </ul>
Pessoal	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ O custo da falta de motivação e interesse.</li> <li>✓ Os custos resultantes da ausência de cooperação entre os indivíduos.</li> <li>✓ Os custos da competição desleal.</li> <li>✓ Os custos associados à ostentação de riqueza, exibicionismo e busca por status.</li> <li>✓ Os custos que impedem o aprendizado, gerados pela prepotência e arrogância de algumas pessoas.</li> <li>✓ Custos decorrentes da tolerância a soluções improvisadas, mediocridade e "gambiarras".</li> <li>✓ O custo da desmotivação e da atitude de "não é meu problema!".</li> <li>✓ Os custos gerados pela falta de criatividade e bom humor</li> </ul>
Recursos Materiais	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Os custos resultantes da ociosidade dos ativos.</li> <li>✓ Os custos decorrentes do uso inadequado dos bens e instalações.</li> </ul>

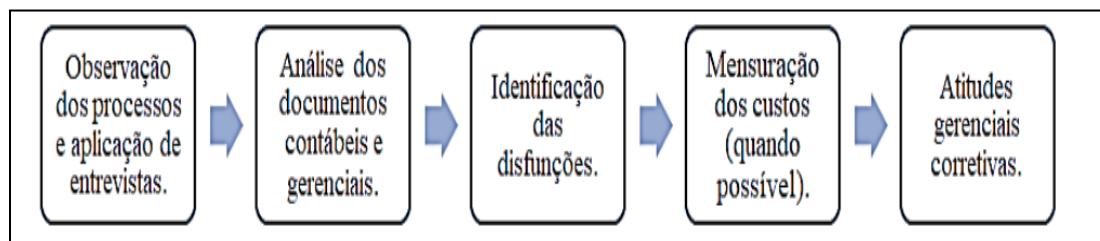
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Os custos associados à utilização de tecnologias ultrapassadas e obsoletas.</li> <li>✓ Os custos relacionados à conveniência e à manutenção de estoques de "segurança" acima do necessário.</li> <li>✓ Os custos da falta de manutenção ou da manutenção excessiva.</li> <li>✓ Os custos da aceitação de estruturas superdimensionadas.</li> </ul>
Gestão	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Os custos associados ao uso de sistemas e processos obsoletos.</li> <li>✓ Os custos resultantes da falta de austeridade em relação a tudo que envolve a empresa.</li> <li>✓ Os custos da ausência de planejamento e do foco em estratégias de "curto prazo".</li> <li>✓ Os custos da falta de lideranças naturais e da presença de lideranças omissas e ausentes.</li> <li>✓ Os custos relacionados ao turnover de funcionários.</li> <li>✓ Os custos da execução de tarefas duplicadas.</li> <li>✓ Os custos da lentidão no processo de tomada de decisões.</li> <li>✓ Os custos decorrentes de decisões baseadas em análises superficiais.</li> <li>✓ Os custos de negociações mal conduzidas, com baixo nível de comprometimento e exigência.</li> <li>✓ Os custos de tentar "reinventar a roda".</li> <li>✓ Os custos resultantes da incoerência nas decisões entre produzir internamente ou terceirizar.</li> <li>✓ Os custos de manter procedimentos e tomar decisões baseadas na "memória institucional", como "foi assim que crescemos!" ou "isso sempre funcionou!".</li> </ul>
Treinamento e Qualidade	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Os custos associados ao refazer, corrigir e/ou compensar erros.</li> <li>✓ Os custos não contabilizados dos desperdícios relacionados a itens não produtivos.</li> <li>✓ Os custos da "qualidade a qualquer custo".</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Os custos da falta de reciclagem de materiais.</li> <li>✓ Os custos da falta de profissionalismo, ineficiência, ineficácia e de funcionários realizando tarefas para as quais não foram adequadamente preparados.</li> <li>✓ Os custos de realizar atividades que não são mais necessárias.</li> <li>✓ Os custos de atender a pedidos "urgentes".</li> </ul>
--	---

Fonte: Adaptado Zaffani (2006)

A maioria das pesquisas (Freitas e Severiano, 2007; Dutra e Bornia, 2009; Becher *et al.*, 2012) que objetivam identificar e/ou mensurar os custos ocultos, utilizando três procedimentos metodológicos: a) Entrevistas semiestruturadas; b) Análise de documentos contábeis e gerenciais; e c) Observação dos processos e ambiente empresarial. Assim, Silva (2018) esquematizou os procedimentos de identificação apontados pelos autores, conforme figura a seguir:

Figura 5: Procedimentos para identificação e correção dos custos ocultos



Fonte: Silva (2018)

Após observância destas etapas, Silva (2018) apontou, por meio de pesquisas, algumas ferramentas que a auxiliaram na identificação dos custos ocultos, como elencadas no quadro a seguir:

Quadro 6 – Pesquisas e Ferramentas para identificar custos ocultos

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

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Refugo</li> <li>• Ociosidade</li> <li>• Ineficiência</li> </ul>
Chaves <i>et al.</i> (2015)	Custeio por Absorção	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Absenteísmo</li> <li>• Acidente de trabalho</li> <li>• Ociosidade</li> <li>• Scrap (Unidades defeituosas rejeitadas)</li> </ul>
Gomes <i>et al.</i> (2015)	IMPM	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ociosidade</li> <li>• Estoques</li> <li>• Absenteísmo</li> <li>• Atestado médico</li> </ul>

Fonte: Silva (2018).

A análise socioeconômica, diferentemente da abordagem tradicional, concentra-se em entender a essência dos fenômenos por meio da vivência direta com os problemas organizacionais e pela reflexão e raciocínio na busca de soluções, utilizando a metodologia de intervenção-pesquisa (Silva,2018). Entre as ferramentas de gestão para lidar com os custos ocultos, Lima (1991) destaca as seguintes:

- **Contrato de Atividades Periodicamente Negociável (CAPN):** um acordo temporário entre o empregado e seu superior, visando alcançar objetivos prioritários da atividade. Este contrato busca transformar a dinâmica de conflito e cooperação, focando em dois aspectos: a melhoria da eficácia dos indivíduos e as contrapartidas oferecidas pela empresa (recursos materiais e complementos salariais).
- **Painel Socioeconômico de Pilotagem Estratégica:** um sistema de fichário que contém indicadores para cada membro da empresa com responsabilidades hierárquicas. É estruturado com base em três princípios: definição dos objetivos estratégicos, articulação dos indicadores de resultados e criação de potencial, além da combinação de indicadores quantitativos, qualitativos e financeiros.
- **Matriz de Competências:** um quadro sinóptico que permite visualizar as competências de um grupo de pessoas, funcionando como um indicador de potencial dentro do painel de pilotagem.
- **Matriz de Autoanálise da Gestão do Tempo:** uma ferramenta de gestão desenvolvida para identificar as tarefas executadas pelos colaboradores durante a jornada de trabalho e as disfunções associadas à alocação do tempo. Seu objetivo é aprimorar a gestão do tempo das pessoas, visando a eficácia organizacional.
- **Plano de Ações Prioritárias (PAP):** uma ferramenta para formular e gerenciar as ações que cada unidade da organização deve realizar para alcançar os objetivos prioritários estabelecidos. Este plano representa a fase operacional dos objetivos estratégicos.

Por fim, o modelo apropriado para lidar com os custos ocultos deve, em primeiro lugar, ser

capaz de identificar e reconhecer seus componentes, sem exigir necessariamente sua mensuração. Dessa forma, o tratamento deve possibilitar que os gestores visualizem a evolução dos custos ocultos, realizem comparações com organizações do mesmo setor e tomem decisões sobre a implementação ou não de medidas para aprimorar as estruturas e comportamentos (Símita, 2001).

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, será exposta a metodologia que foi utilizada para alcançar os objetivos mencionados, de forma a responder o problema de pesquisa. Segundo Gil (2002), nesta seção são detalhados os procedimentos que foram adotados na condução da pesquisa e a organização desses procedimentos varia conforme as particularidades de cada estudo.

#### 3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa quanto aos objetivos, possuiu uma abordagem exploratória, dada a limitada literatura sobre custos ocultos no setor público, visando tornar o tema mais claro e compreensível. Quanto aos fins, tratou-se de um estudo descritivo, que observa, registra, analisa e interpreta os fatos sem intervenção do pesquisador (Beuren, 2013). O método utilizado é o indutivo, ao buscar identificar relações entre fenômenos a partir de observações particulares até alcançar compreensões mais amplas (Marconi e Lakatos, 2017).

Segundo Beuren (2013), a classificação do estudo como pesquisa exploratória geralmente acontece quando há um conhecimento limitado sobre o tema a ser investigado. Ao utilizar a pesquisa exploratória, busca-se aprofundar a compreensão do assunto, tornando-o mais claro e ajudando a formular questões relevantes para o desenvolvimento da investigação.

Gil (2002) enfatiza que a pesquisa exploratória é realizada com o objetivo de oferecer uma visão geral sobre um determinado fenômeno. Assim, esse tipo de pesquisa é especialmente utilizado quando o tema selecionado é pouco investigado, o que dificulta a formulação de hipóteses claras e passíveis de operacionalização. Além disso, para o autor, o planejamento, nesse tipo de pesquisa, pode ser bastante flexível, por levar em consideração aspectos variados relacionados ao fato ou fenômeno. Para Triviños (1987), os estudos exploratórios permitem ao pesquisador aumentar sua experiência em torno de determinado problema.

Segundo Vergara (1998), a investigação exploratória é realizada em áreas onde há escasso conhecimento acumulado e sistematizado. Devido à sua natureza de sondagem, não envolve hipóteses, embora estas possam emergir durante o processo ou ao final da pesquisa.

Marconi e Lakatos (2017) explicam que as pesquisas exploratórias são investigações empíricas cujo objetivo é a formulação de questões ou problemas, com três finalidades principais: desenvolver hipóteses; aumentar a familiaridade do pesquisador com o ambiente, fato ou fenômeno, visando a realização de uma pesquisa futura mais precisa; e modificar ou esclarecer conceitos.

De acordo com Silva (2017), o pesquisador pode planejar uma pesquisa exploratória para identificar elementos essenciais que, ao interagir com uma determinada população, possibilitem alcançar os resultados desejados ou auxiliar na identificação de potenciais problemas de pesquisa.

Quanto aos fins, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva que, segundo Gil (1999), tem como principal objetivo descrever as características de uma determinada população ou fenômeno, bem como estabelecer relações entre variáveis. Uma das suas características mais relevantes é a utilização de técnicas padronizadas para a coleta de dados.

Esta pesquisa é classificada dessa forma porque buscou descrever as percepções dos servidores da Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco, com o objetivo de compreender os custos ocultos associados às atividades realizadas pela entidade.

Conforme Triviños (1987), nos estudos descritivos, o foco principal está no desejo de compreender a comunidade, seus traços característicos, suas pessoas, seus problemas, entre outros. Esses estudos demandam do pesquisador uma variedade de informações sobre o objeto de pesquisa que pretende investigar. Na mesma linha, Silva (2017) afirma que a pesquisa descritiva tem como objetivo principal descrever as características de uma determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis. Os dados coletados nesse tipo de pesquisa utilizam técnicas padronizadas, como questionários e observação sistemática.

Para Beuren (2013), a pesquisa descritiva é um estudo que se posiciona entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar quanto a primeira nem tão detalhada quanto a segunda. Neste sentido, descrever implica identificar, relatar, comparar e considerar outros aspectos.

A pesquisa descritiva revela características de uma determinada população ou fenômeno. Ela também pode estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Embora não tenha a obrigação de explicar os fenômenos que descreve, pode servir como base para tal explicação (Vergara, 1998).

Esta pesquisa foi conduzida por meio da aplicação de um estudo de caso, devido à natureza dos custos ocultos, que podem ser investigados por meio de uma análise detalhada de um ambiente organizacional, oferecendo informações específicas sobre a organização.

Na concepção de Gil (2002), o estudo de caso é caracterizado por uma investigação profunda e exaustiva de um ou poucos objetos, permitindo um conhecimento amplo e detalhado sobre eles, algo que é praticamente inviável com outros tipos de delineamentos considerados.

De acordo com Beuren (2013), a pesquisa do tipo estudo de caso é caracterizada principalmente pelo foco em um único caso, ela é preferida por pesquisadores que buscam aprofundar seu entendimento sobre um caso específico. Observa-se que essa abordagem é realizada de forma mais intensiva, pois os esforços dos pesquisadores se concentram em um determinado objeto de estudo. No entanto, a limitação desse método reside no fato de que, por se relacionar a um único objeto ou fenômeno, seus resultados não podem ser generalizados para outros contextos (Beuren, 2013).

De acordo com Yin (2001), o estudo de caso, enquanto esforço de pesquisa, oferece uma contribuição única para a compreensão dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos. Assim, não é surpreendente que essa abordagem seja amplamente utilizada em disciplinas como psicologia, sociologia, ciência política, administração, trabalho social e planejamento.

A pesquisa foi instrumentalizada por um levantamento ou survey com abordagem quantitativa. Para Gil (2002) as pesquisas de levantamento são definidas pela consulta direta às pessoas cujo comportamento se pretende entender. Essencialmente, solicita-se informações a um grupo representativo de indivíduos sobre o problema em questão, e, em seguida, por meio de uma análise quantitativa, obtêm-se as conclusões relacionadas aos dados coletados.

De acordo com Silva (2017), a pesquisa de levantamento envolve a coleta de dados sobre uma determinada população a partir de uma amostra selecionada, de maneira clara e direta, com o objetivo de entender o comportamento. Essa abordagem utiliza técnicas estatísticas e análise quantitativa, possibilitando a generalização dos resultados obtidos para toda a população e o cálculo da margem de erro.

Já com relação a abordagem quantitativa da pesquisa, Beuren (2013) afirmam que essa abordagem é marcada pela utilização de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse método não se aprofunda tanto na compreensão da realidade dos fenômenos, pois foca no comportamento geral dos eventos. Os autores ainda ressaltam a sua importância por buscar garantir a precisão dos resultados, evitando distorções na análise e interpretação, e proporcionando uma margem de segurança em relação às inferências realizadas. Desta forma, a abordagem quantitativa é frequentemente utilizada em estudos descritivos, que visam descobrir e classificar as relações entre variáveis e a causalidade entre fenômenos (Beuren, 2013).

### 3.2. UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

A instituição escolhida para ser objeto do estudo de caso foi a Secretaria da Controladoria-Geral do Estado, que se localiza no município do Recife, no Estado de Pernambuco. A amostra escolhida foi composta por todos os servidores da referida Secretaria, efetivos e comissionados, que totalizam cerca de 185 servidores.

Gil (2002) define população ou universo como o conjunto de elementos que possuem determinadas características. Desta forma, segundo Beuren (2013), a população ou universo da pesquisa refere-se ao conjunto total de elementos distintos que compartilham características específicas definidas para um determinado estudo. Para os autores, a definição de população ou universo como um conjunto de elementos que compartilham determinadas características é frequentemente utilizada para se referir a todos os habitantes de um determinado local. Já Marconi e Lakatos (2017) conceituam universo ou população como o conjunto de seres inanimados que

apresentam pelo menos uma característica em comum.

Universo refere-se à definição de toda a população e da população amostral. O termo não se refere ao número de habitantes de um local, como é comumente entendido, mas sim a um conjunto de elementos (como empresas, produtos ou pessoas) que possuem as características que serão objeto de estudo. A população amostral, ou amostra, é uma parte do universo (população) selecionada com base em algum critério de representatividade (Vergara, 1998).

Beuren *et al.* (2013) explicam que as pesquisas nas ciências sociais abrangem um universo de elementos bastante amplo, o que torna impraticável a consideração de todos eles em sua totalidade. Por essa razão, um estudo científico pode buscar identificar essas relações e sequências repetitivas por meio de um estudo amostral, ou seja, utilizando frações ou uma pequena parte dos elementos do universo da pesquisa.

A amostragem ocorre apenas quando a pesquisa não é censitária, ou seja, quando não abrange todos os componentes do universo, surgindo assim a necessidade de investigar apenas uma parte da população (Marconi e Lakatos, 2017).

Para Silva (2017), para que a amostra tenha validade, é necessário considerar alguns aspectos, como: homogeneidade dos dados; o método utilizado na seleção dos dados; a natureza dos dados observados; e os procedimentos adequados ao tipo de dado.

Conforme Vergara (1998), existem dois tipos de amostra: a probabilística. Dentro da amostra probabilística, destacam-se a aleatória simples, a estratificada e a por conglomerado. Já na amostra não probabilística, podemos ressaltar aquelas selecionadas por acessibilidade e por tipicidade.

Beuren (2013) explicam que a técnica de amostragem probabilística assegura que a seleção seja feita de forma aleatória. Cada elemento da população possui a mesma probabilidade de ser escolhido, o que confere à amostra um caráter representativo e destaca sua relevância, uma vez que as conclusões da pesquisa estão diretamente relacionadas a essas amostras.

Conforme Silva (2017), a amostragem não probabilística ou por julgamento permite ao pesquisador selecionar um elemento específico da população.

Considera-se, portanto, que nesta pesquisa realizou-se a amostragem não probabilística por acessibilidade e por tipicidade. Segundo Vergara (1998) a amostragem por acessibilidade, que não segue nenhum procedimento estatístico, seleciona elementos com base na facilidade de acesso a eles. Por outro lado, a amostragem por tipicidade é composta pela escolha de elementos que o pesquisador considera representativos da população-alvo, o que exige um conhecimento aprofundado sobre essa população.

### 3.3. VARIÁVEIS DA PESQUISA

Para Marconi e Lakatos (2017), uma variável pode ser entendida como uma classificação ou medida; uma quantidade que apresenta variação; um conceito operacional que contém ou exhibe valores; um aspecto, propriedade ou fator que pode ser identificado em um objeto de estudo e que é passível de mensuração. Os valores que são incorporados ao conceito operacional para transformá-lo em variável podem incluir quantidades, qualidades, características, magnitudes, traços, entre outros, que variam em cada caso específico e são totalmente abrangentes e mutuamente exclusivos. Por sua vez, o conceito operacional pode referir-se a um objeto, processo, agente, fenômeno, problema, etc.

De acordo com Gil (2002), o conceito de variável diz respeito a tudo que pode apresentar diferentes valores ou aspectos, dependendo das situações específicas ou das circunstâncias. Por exemplo, a idade é considerada uma variável, pois pode incluir uma variedade de valores.

Todos os tipos de pesquisa, seja exploratória, descritiva ou explicativa, envolve variáveis. Essas variáveis podem estar presentes na questão de pesquisa, especialmente em estudos exploratórios, ou nas hipóteses formuladas, que são características das pesquisas descritivas e explicativas. Embora as pesquisas exploratórias também possam incluir hipóteses, é mais comum que apresentem uma questão de pesquisa (Beuren *et al.*, 2013).

Triviños (1987) enfatiza que, sem as variáveis, é impossível ter clareza sobre os direcionamentos e conteúdos de uma pesquisa. Essas variáveis devem ser identificadas na situação-problema estabelecida e, em seguida, isoladas para fins de conceituação e operacionalização.

As variáveis podem ser dependentes ou independentes. Variável independente pode ser entendida como aquela que influencia, determina ou afeta a variável dependente. Ela é conhecida, aparece primeiro e é considerada o antecedente. Por outro lado, a variável dependente é aquela que será impactada pela variável independente. Ela é descoberta e é o consequente (Vergara, 1998).

Destaca-se que estrutura, processos, comunicação, tecnologia, capacitação e cultura compõem os determinantes críticos (Freitas e Severiano, 2007). Desta forma, adota-se um modelo em que ineficiências estruturais (variáveis independentes) influenciam o nível de custos ocultos estruturais (variável dependente), sob moderação de fatores contextuais (porte da unidade, função meio/fim, maturidade normativa) e mediação de processos (padronização e integração).

No contexto da Secretaria objeto do estudo, tais custos podem se manifestar sob a forma de retrabalho, redundância de fluxos, morosidade decisória e ausência de integração tecnológica entre as macrofunções do sistema de controle interno. A seguir apresenta-se as variáveis que compuseram o modelo analítico de mensuração dos custos ocultos estruturais, fundamentadas na literatura da contabilidade gerencial, no regulamento da instituição e no referencial do CONACI (2010).

Quadro 7 – Variáveis da Pesquisa

Grupo da Variável	Definição conceitual	Variável/Detailamento
I. Perfil do Respondente	Essas variáveis compõem o perfil sociodemográfico e funcional dos respondentes.	<p>Aspectos pessoais: Sexo; Faixa etária; Formação acadêmica (área de graduação); Natureza da instituição de graduação (pública ou privada); Nível de escolaridade; Tempo de formação acadêmica</p> <p>Atuação profissional: Tempo de atuação profissional; Tempo de atuação na Secretaria; Tempo de atuação na unidade atual; Natureza do vínculo com a Secretaria; Exercício de cargo de chefia</p>
II. Informações sobre as atividades	Informações sobre as atividades que correspondem ao conjunto de variáveis analíticas da pesquisa, destinadas a captar a percepção dos respondentes acerca das condições organizacionais do trabalho e de seus efeitos sobre a eficiência institucional e a ocorrência de custos ocultos estruturais na gestão pública.	<p>Estrutura Organizacional: Clareza dos papéis e responsabilidades da equipe; Existência de fluxos e manuais de procedimentos formalizados e atualizados; Sobreposição de funções entre setores ou servidores; Integração entre áreas favorecida pelo desenho organizacional; Adequação do espaço físico e dos meios digitais ao desempenho das atividades</p> <p>Processos Administrativos: Clareza das etapas dos processos administrativos; Existência de atividades repetidas ou desnecessárias nos fluxos; Recorrência de retrabalho na unidade; Cumprimento satisfatório dos prazos internos; Existência de mecanismos de revisão e melhoria contínua dos processos</p> <p>Comunicação e Integração Institucional: Circulação rápida e precisa das informações entre setores; Ocorrência de falhas de comunicação que impactam as atividades; Clareza no compartilhamento de decisões e orientações pela gestão; Articulação entre as macrofunções (controle interno, ouvidoria, correição e auditoria); Existência de canais formais de comunicação institucional.</p> <p>Tecnologia e Sistemas de Informação: Integração dos sistemas utilizados entre as áreas da Secretaria; Necessidade de inserir as mesmas informações em mais de um sistema; Interferência de falhas técnicas ou lentidão dos sistemas nas entregas; Adequação das ferramentas tecnológicas à demanda da unidade; Contribuição da tecnologia para redução do retrabalho e do tempo de execução.</p> <p>Capacitação e Dimensionamento de Pessoal: Oferta de capacitação periódica voltada às funções da equipe; impacto da falta de treinamento em erros ou retrabalho; Suficiência do número de servidores para atender à demanda da unidade; Alinhamento das competências técnicas às atribuições dos cargos; Incentivo institucional ao desenvolvimento profissional contínuo.</p>

		<p>Cultura Organizacional e Clima Institucional: Estímulo da liderança à proposição de melhorias e inovações; Reconhecimento e tratamento transparente de problemas estruturais; Existência de cooperação entre setores e servidores; Possibilidade de discutir falhas e ineficiências sem receio de retaliação; Valorização da eficiência e do uso racional de recursos pela cultura institucional.</p> <p>Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos: Gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais; Acompanhamento sistemático das demandas institucionais; Realização de diagnósticos e estudos técnicos sobre demandas, riscos e fragilidades; Supervisão técnica e orientação adequada das equipes; Realização de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas; Ajuste do planejamento diante de novas demandas ou dificuldades institucionais; Articulação adequada com outros órgãos, respeitando fluxos institucionais; Qualidade do registro das atividades nos sistemas de informação; Uso de dados para priorização das atividades executadas e acompanhadas</p>
--	--	--

Fonte: Elaborado pela autora (2025)

### 3.4. COLETA DE DADOS

Para a coleta de informações dos servidores, foi utilizado um questionário fechado com afirmações objetivas, dividido em dois blocos, no qual no primeiro bloco continha informações relacionadas aos dados pessoais dos respondentes e no segundo bloco, as informações relacionadas aos custos ocultos estruturais relacionados às atividades executadas. O referido questionário foi elaborado com base na adaptação e sistematização de instrumentos empregados em estudos anteriores desenvolvidos por Santos (2022) e Silva (2019).

Para facilitar a operacionalização, o questionário foi elaborado utilizando a ferramenta Google Forms, e o link foi enviado para os 185 e-mails institucionais dos servidores, cujo acesso foi disponibilizado, através de planilha, após Pedido de Acesso à Informação (PAI) registrado na Secretaria. Antes do envio do link, foi fornecida uma explicação aos servidores sobre o objetivo da pesquisa e a importância de responder ao formulário online.

Segundo Marconi e Lakatos (2017), o questionário é uma ferramenta de coleta de dados composta por uma sequência organizada de perguntas que devem ser respondidas por escrito, sem a presença do entrevistador. Normalmente, o pesquisador envia o questionário ao respondente que após o preenchimento, o devolve da mesma forma que o recebeu.

De acordo com Gil (2010), o questionário consiste em uma sequência de perguntas organizadas que devem ser respondidas pelo participante. É fundamental que o questionário seja objetivo, tenha um tamanho limitado e inclua instruções que incentivem os respondentes a participar.

Silva (2017) explica que o questionário consiste em um conjunto estruturado e coerente de

perguntas sobre variáveis e situações que se pretende medir ou descrever.

Beuren (2013) destacam que o questionário deve ser claro e conciso, acompanhado de notas que expliquem a natureza da pesquisa e enfatizem a importância e a necessidade das respostas, com o objetivo de motivar o informante.

Para uma melhor análise dos resultados, foi escolhida a escala de Likert, que de acordo com Feijó, Vicente e Petri (2020), é um método frequentemente utilizado para oferecer uma gama de respostas a uma pergunta específica. As categorias de resposta nessa escala apresentam diferentes níveis de concordância, geralmente em cinco níveis, que vão de "discordo totalmente" a "concordo totalmente". Assim, em vez de responder apenas "sim" ou "não" a uma pergunta, o respondente atribui uma nota na escala, indicando o grau de concordância ou discordância em relação à afirmação. A utilização de escalas de Likert são ideais para a demonstração de percepções, sendo relevantes para o entendimento de fenômenos sociais ligados à Contabilidade (Feijó, Vicente e Petri,2020).

### 3.5. TÉCNICA ESTATÍSTICA UTILIZADA

Para a análise dos dados, a pesquisa se desenvolveu em duas fases, a primeira consistiu na análise da estatística descritiva dos dados e a segunda mediante a aplicação de dois testes estatísticos não paramétricos, em função da natureza ordinal das variáveis e da ausência de pressupostos de normalidade.

A primeira fase consistiu-se na análise descritiva dos dados, utilizando técnicas estatísticas para apurar as respostas ao questionário e mensurar suas frequências. Os dados processados nesta fase foram extraídos das seções relativas ao perfil dos respondentes e à percepção destes sobre os custos ocultos estruturais na Secretaria, que correspondem aos dados apresentados nas Tabelas 01 a 18 na seção de apresentação dos resultados.

A estatística descritiva consiste na organização, resumo e apresentação de dados. O emprego de recursos como gráficos e tabelas evidencia as informações relevantes e simplifica a análise, pois permite desconsiderar detalhes secundários (Stevenson, 2001).

Para Guedes *et al.* (2005), a estatística descritiva sintetiza séries de valores de mesma natureza para proporcionar uma visão global de sua variação. Essa organização e descrição dos dados ocorrem por meio de tabelas, gráficos e medidas descritivas.

Posteriormente, utilizou-se o teste U de Mann-Whitney na Tabela 19 - significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a eficiência geral e custos ocultos estruturais percebidos considerando aspectos pessoais binários (sexo e natureza da instituição da graduação)- com nível de significância de  $p = 0,01$ , por sua adequação à comparação de duas

amostras independentes, podendo verificar se elas provêm de populações com médias semelhantes, sem a necessidade de assumir pressupostos rígidos quanto à distribuição dos dados..

Em seguida, foram aplicadas correlações  $\rho$  de *Spearman*, nível de significância de  $p = 0,01$ , apresentadas nas Tabelas 20 a 27, para examinar o grau de associação entre os fatores organizacionais do trabalho e os indicadores de eficiência e custos ocultos, permitindo identificar relações monotônicas entre as dimensões analisadas, sem pressupor causalidade entre as variáveis.

Segundo Stevenson (2001) diferentemente dos testes paramétricos tradicionais, o Mann-Whitney não exige normalidade nem homogeneidade de variâncias, sendo suficiente que as variáveis sejam mensuradas, ao menos, em escala ordinal ou contínua, condição atendida pelos dados da pesquisa.

Assim, o procedimento do teste baseia-se na ordenação conjunta das observações das duas amostras, como se integrassem um único conjunto, atribuindo-se postos a cada valor observado. Sob a hipótese nula, espera-se que esses postos estejam distribuídos de forma equilibrada entre os dois grupos comparados. Quando essa distribuição não ocorre — isto é, quando um grupo concentra sistematicamente postos mais altos ou mais baixos — indica-se a presença de diferença estatisticamente significativa entre as amostras (Stevenson, 2001).

A técnica de estatística utilizada será o coeficiente de correlação de *Spearman*, tabelas 20 a 27, a fim de analisar a intensidade e a direção da relação entre as variáveis. De acordo com Pessoa e Callado (2023), a Correlação de *Spearman* é um teste não paramétrico que determina o nível de correlação linear entre as variáveis. Esse teste, portanto, revela se há alguma relação entre as variáveis projetadas e as variáveis observadas, permitindo verificar a intensidade e a direção da relação monotônica entre os custos ocultos e as variáveis definidas.

De acordo com Capp e Nienov (2020), o coeficiente de correlação de *Spearman*, proposto por Charles Spearman em 1904, é utilizado para avaliar a associação entre variáveis quantitativas quando estas não apresentam distribuição adequada ou quando suas categorias não se encontram normalmente ordenadas. O p-valor significativo indica a rejeição da hipótese nula de que o coeficiente de correlação seja igual a zero, evidenciando a existência de uma relação estatisticamente significativa entre as variáveis analisadas.

Para Stevenson (2001), a correlação por postos de *Spearman* é uma técnica não paramétrica utilizada para avaliar o grau de relacionamento entre observações emparelhadas de duas variáveis, quando os dados são organizados em postos. Dados preferenciais são frequentemente encontrados em áreas como testes de alimentos, eventos competitivos (como concursos de beleza, exposições artísticas e competições atléticas) e estudos de atitudes. O objetivo de calcular um coeficiente de correlação nesses casos é determinar até que ponto dois conjuntos de postos estão em concordância ou

discordância. Essa técnica também pode ser aplicada a outros tipos de mensuração, desde que possam ser convertidos em postos.

## 4. RESULTADOS

Nesta seção são expostos a análise e os resultados da pesquisa, decorrentes do processo de coleta de dados, em consonância com os objetivos estabelecidos no estudo. Foram obtidas 81 respostas, o que equivale a cerca de 44% da amostra.

Inicialmente, o subitem 4.1 contém estatística descritiva das variáveis consideradas, nas tabelas 01 a 11, análise do perfil dos respondentes e a percepção dos respondentes relacionadas às atividades, nas tabelas 12 a 18. Na sequência, o subitem 4.2 contempla análise da significância das relações entre o perfil dos respondentes e suas percepções sobre eficiência geral e custos ocultos estruturais percebidos. Por fim, o item 4.3 análise da significância das relações entre os fatores referentes ao trabalho e as percepções dos respondentes sobre eficiência geral e custos ocultos estruturais percebidos.

### 4.1. ANÁLISE DA PRESENÇA DE DISFUNÇÕES ESTRUTURAIS ASSOCIADAS A CUSTOS OCULTOS A PARTIR DA CARACTERIZAÇÃO, DO PERFIL DOS RESPONDENTES E DA ANÁLISE DESCRITIVA DAS PERCEPÇÕES SOBRE ESTRUTURA, PROCESSOS, COMUNICAÇÃO, TECNOLOGIA, PESSOAS E CULTURA ORGANIZACIONAL

#### 4.1.1. Perfil dos Respondentes

Com o objetivo de compreender as características dos 81 respondentes, apresentam-se, neste tópico, análises de natureza descritiva, referente ao Bloco I do questionário aplicado. Essa etapa foi estruturada nas seguintes seções: a caracterização dos respondentes, considerando os fatores de sexo, idade, área de formação, natureza da instituição de conclusão da graduação, nível de escolaridade, tempo de formação acadêmica, tempo de atuação profissional, tempo de atuação na Secretaria, tempo de atuação na unidade de trabalho atual e exercício de cargo de chefia.

A Tabela 1 apresenta as informações sobre as características relacionadas ao gênero dos respondentes da pesquisa.

Tabela 1: Distribuição de frequência do sexo dos respondentes

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Feminino	48	59
Masculino	33	41
Total	81	100

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A distribuição por sexo evidencia predominância de respondentes do sexo feminino (48) em

relação ao masculino (33), o que equivale a 59% da amostra. Esse resultado é relevante porque, ao delimitar a composição da amostra, permite contextualizar eventuais diferenças de percepção identificadas em testes subsequentes.

Tabela 2: Distribuição de frequência da idade dos respondentes

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Entre 25 a 34 anos	3	4
Entre 35 a 44 anos	15	18
Entre 45 a 54 anos	37	46
Acima de 54 anos	26	32
Total	81	100

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Na sequência, a variável idade dos respondentes foi disposta na tabela 2. Observa-se, então, que a concentração etária foi marcante nas faixas entre 45 e 54 anos (37) e acima de 54 anos (26), com baixa participação nas faixas mais jovens, 25 a 34 anos (3). Desta forma, constata-se que cerca de 78% da amostra possui idade igual ou superior a 45 anos.

Tabela 3: Distribuição de frequência da área na qual os respondentes obtiveram o título de graduação

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Ciências contábeis	27	33
Administração	12	15
Outra	42	52
Total	81	100

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Conforme os dados extraídos da tabela 3, a distribuição da área de formação revela diversidade nos resultados, apontando 27 respondentes com graduação em Ciências Contábeis (27), 12 em Administração e um grupo expressivo em “outra graduação” (42). A pluralidade de formações pode enriquecer o diagnóstico, reduzindo a possibilidade de que as percepções sejam fortemente enviesadas por um único campo disciplinar.

Tabela 4: Distribuição de frequência da natureza da instituição na qual os respondentes obtiveram o título de graduação

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Pública	31	38
Privada	50	62
Total	81	100

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Segundo dados da tabela 4, que evidencia a distribuição de frequência da natureza da instituição, a maioria dos respondentes (50) realizou graduação em instituições privadas, enquanto 31 cursaram instituições públicas. Essa distribuição sugere que a amostra se compõe majoritariamente de trajetórias formativas oriundas do setor privado, embora inseridas em uma realidade de atuação típica do setor público. Esse dado é importante para fins de comparação posterior, pois a natureza da instituição constitui variável binária analisada no item 4.2 via teste de diferenças entre grupos.

Tabela 5: Distribuição de frequência do nível de escolaridade por parte dos respondentes

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Graduação	6	8
Especialização/MBA	64	79
Mestrado	10	12
Doutorado	1	1
Total	81	100

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Conforme observado na tabela 5, os resultados indicam elevado nível de escolaridade, com predominância de 64 respondentes com especialização/MBA, em seguida por mestrado (10). Esse perfil aponta para alta qualificação técnica da amostra. Esse perfil aponta para alta qualificação técnica da amostra, o que, em termos metodológicos, aumenta a confiabilidade das respostas ao questionário.

Tabela 6 : Distribuição de frequência do tempo de formação acadêmica dos respondentes

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Até 5 anos	14	17
6 a 10 anos	16	20
11 a 15 anos	7	9
16 a 20 anos	11	13
Mais de 20 anos	33	41
Total	81	100

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A distribuição do tempo de formação acadêmica, disposta na tabela 6, apresenta concentração em “mais de 20 anos” (33), com presença também em 6 a 10 anos (16) e até 5 anos (14). Desta forma, evidencia-se que 83% dos respondentes possuem mais de 5 anos de formação acadêmica. O tempo de formação, ao ser posteriormente correlacionado via  $\rho$  de *Spearman*, ajuda a identificar se

há associação entre senioridade acadêmica e criticidade na percepção dos itens de eficiência e custos ocultos.

Tabela 7: Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Até 5 anos	3	4
6 a 10 anos	3	4
11 a 15 anos	18	22
16 a 20 anos	37	46
Mais de 20 anos	20	24
<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

No tempo de atuação profissional, conforme a tabela 7, destacam-se os respondentes com 16 a 20 anos (37) e mais de 20 anos (20), correspondendo a 70% da amostra estudada. Isso representa que os respondentes são pessoas que já possuem certa experiência no mercado de trabalho.

Tabela 8: Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes na Secretaria

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Até 5 anos	14	17
6 a 10 anos	10	12
11 a 15 anos	29	36
16 a 20 anos	25	31
Mais de 20 anos	3	4
<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Segundo descrito na tabela 8, a distribuição do tempo na Secretaria concentra-se em 11 a 15 anos (29) e 16 a 20 anos (25), com baixa incidência acima de 20 anos (3). Isso demonstra que são respondentes que possuem experiência e já conhecem a gestão pública.

Tabela 9: Distribuição de frequência do tempo de atuação profissional dos respondentes na Unidade atual

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Até 5 anos	48	59
6 a 10 anos	17	21
11 a 15 anos	10	12
16 a 20 anos	5	7
Mais de 20 anos	1	1
<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A tabela 9 mostra que a maior parte dos respondentes atua na unidade atual há pelo menos 5

anos (48), seguida por 17 profissionais que atuam de 6 a 10 anos. Esse achado sugere movimentação interna relevante e possível redistribuição de força de trabalho entre unidades.

Tabela 10: Distribuição de frequência da natureza do vínculo dos respondentes com a Secretaria

<b>Experiência</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Ocupante de Cargo Comissionado	8	10
Servidor efetivo cedido	12	15
Servidor efetivo da carreira da Secretaria	61	75
<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Segundo a tabela 10, a composição do vínculo demonstra predominância de servidores efetivos da carreira (61), com baixa participação de cargos comissionados (8) e efetivos cedidos (12). Esse resultado sugere que a percepção captada provém majoritariamente de profissionais da carreira da secretaria estudada.

Tabela 11: Distribuição de frequência da natureza do exercício de cargo de chefia dos respondentes

<b>Experiência</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Nunca exerceu	17	21
Já exerceu anteriormente	15	19
Exerce atualmente	49	60
<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Os resultados apresentados na tabela 11 evidenciam que 49 dos respondentes exercem chefia atualmente, enquanto 17 nunca exerceram e 15 exerceram anteriormente. Essa distribuição indica presença de visão gerencial e estratégica na amostra. Esse aspecto se conecta às correlações da Tabela 21 (atuação em chefia) e permite compreender se há tendência de chefias perceberem com maior atenção rotinas de acompanhamento e alinhamento.

#### **4.1.2. Percepção das Atividades (estrutura, processos, comunicação, tecnologia, pessoas e cultura organizacional)**

Nesta seção, observa-se nas tabelas 12 a 18, resultados de parte do Bloco II do formulário aplicado, no qual se questionou a percepção dos respondentes acerca de atividades que são desempenhadas dentro das unidades da SCGE relacionadas à estrutura organizacional (avalia clareza de papéis, responsabilidades e organização interna), processos administrativos (avalia padronização, clareza e eficiência dos fluxos internos), comunicação e integração institucional (avalia a troca de informações e a fluidez comunicacional entre áreas e níveis), tecnologia e sistemas de Informação

(avalia o suporte tecnológico e a integração de sistemas da Secretaria), capacitação e dimensionamento de pessoal (avalia preparo técnico e adequação das equipes), cultura organizacional e clima institucional (avalia valores, práticas e atitudes em relação à eficiência e inovação) e eficiência geral e custos ocultos estruturais percebidos (avalia a percepção global sobre eficiência e perdas estruturais).

Tabela 12: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes à estrutura

<b>Aspectos considerados</b>	<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
<b>Papéis e responsabilidades são claramente definidos</b>	Discorda totalmente	1	1
	Discorda	9	11
	Indiferente	0	0
	Concorda	50	62
	Concorda inteiramente	21	26
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Fluxos e manuais formalizados e atualizados</b>	Discorda totalmente	3	4
	Discorda	14	17
	Indiferente	3	4
	Concorda	49	60
	Concorda inteiramente	12	15
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Sobreposição de funções entre setores e serviços</b>	Discorda totalmente	8	10
	Discorda	39	48
	Indiferente	11	13
	Concorda	20	25
	Concorda inteiramente	3	4
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Desenho organizacional favorece a integração entre áreas</b>	Discorda totalmente	1	1
	Discorda	21	26
	Indiferente	13	16
	Concorda	37	46
	Concorda inteiramente	9	11
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Espaços físicos e meios digitais são adequados</b>	Discorda totalmente	6	7
	Discorda	22	27
	Indiferente	6	7
	Concorda	38	48
	Concorda inteiramente	9	11
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Os resultados da Tabela 12 revelam que os itens relacionados à clareza de papéis e responsabilidades e à existência de fluxos e manuais formalizados concentram respostas em “concorda” e “concorda inteiramente”, sugerindo que, no plano formal, há percepção de uma estrutura organizacional definida.

Contudo, simultaneamente, a variável referente à sobreposição de funções apresenta distribuição que sinaliza ocorrência desse fenômeno, indicando que, apesar da formalização, persistem ambiguidades de atribuição e duplicidade de esforços.

Nesse contexto, evidencia-se um padrão de custo oculto estrutural: a organização dispõe de elementos formais (papéis e manuais), mas enfrenta disfunções operacionais (sobreposição de funções), que consomem tempo e capacidade sem necessariamente aparecer como custo direto nos registros contábeis.

Tabela 13: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a processos administrativos

<b>Aspectos considerados</b>	<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual(%)</b>
Seguem etapas claramente definidas	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	11	14
	Indiferente	9	11
	Concorda	53	65
	Concorda inteiramente	6	7
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Existem atividades repetidas ou desnecessárias	Discorda totalmente	1	1
	Discorda	29	36
	Indiferente	22	27
	Concorda	27	33
	Concorda inteiramente	2	3
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Retrabalho é um problema recorrente	Discorda totalmente	4	5
	Discorda	50	62
	Indiferente	6	7
	Concorda	20	25
	Concorda inteiramente	1	1
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Prazos são cumpridos de forma satisfatória	Discorda totalmente	1	1
	Discorda	15	18

	Indiferente	4	5
	Concorda	54	67
	Concorda inteiramente	7	9
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Há mecanismos de revisão e melhoria contínua	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	13	16
	Indiferente	11	14
	Concorda	48	59
	Concorda inteiramente	7	9
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A Tabela 13 indica a predominância de concordância de que os processos seguem etapas definidas e de que os prazos internos são cumpridos, além de reconhecimento de mecanismos de revisão e melhoria contínua.

Entretanto, quando se analisa a variável relativa à existência de atividades repetidas/desnecessárias, observa-se um sinal de ineficiência processual. Ou seja, ainda que os fluxos sejam percebidos como relativamente claros e que prazos possam ser atendidos, há indícios de desperdícios internos associados a redundâncias e execuções de tarefas repetidas. Em termos de custos ocultos estruturais, esse conjunto sugere que parte da eficiência percebida pode estar sendo sustentada por esforço adicional (absorção de retrabalho), mantendo-se perdas invisíveis que reduzem produtividade e elevam o custo administrativo real.

Desta forma, a análise dos dados apresentados nas Tabelas 12 e 13 indicam que, embora existam manuais formalizados, a percepção de sobreposição de funções e retrabalho sinaliza o que se denomina "fábrica escondida". No contexto do setor público, Abiola e Hassan (2025) argumentam que estas lacunas ocorrem devido à inadequação entre a política planejada e a sua execução real. Na SCGE, o retrabalho identificado sugere que a estrutura normativa, embora robusta, gera custos de conformidade que não se traduzem em eficiência imediata.

Tabela 14: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a comunicação e integração institucional

Aspectos considerados	Resposta	Frequência	Percentual (%)
Informações circulam de forma clara e precisa	Discorda totalmente	3	4
	Discorda	38	47
	Indiferente	10	12
	Concorda	26	32

<b>Falhas de comunicação impactam as atividades</b>	Concorda inteiramente	4	5
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
	Discorda totalmente	1	1
	Discorda	22	27
	Indiferente	12	15
	Concorda	40	50
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Gestão compartilha de decisões e orientações</b>	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	15	18
	Indiferente	13	16
	Concorda	46	57
	Concorda inteiramente	5	6
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
	<b>Articulação entre as unidades de controle interno, ouvidoria, correição e auditoria</b>	Discorda totalmente	2
Discorda		28	34
Indiferente		13	16
Concorda		33	41
Concorda inteiramente		5	6
<b>TOTAL</b>		<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Há canais formais para comunicação institucional</b>		Discorda totalmente	0
	Discorda	6	7
	Indiferente	2	3
	Concorda	53	66
	Concorda inteiramente	20	25
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Na Tabela 14, verifica-se concordância quanto à existência de canais formais de comunicação, o que indica institucionalização de instrumentos (reuniões, intranet, boletins, etc.).

Entretanto, a percepção sobre circulação clara e precisa de informações e sobre articulação entre macrofunções apresenta dispersão, indicando que a integração entre unidades pode não ocorrer com a fluidez necessária. Assim, as falhas comunicacionais configuram custo oculto estrutural por gerarem atrasos, retrabalho intersetorial, duplicidade de encaminhamentos e desalinhamento decisório.

Tabela 15: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes à tecnologia e sistema de informação

<b>Aspectos considerados</b>	<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
<b>Sistemas utilizados são integrados</b>	Discorda	3	4

<b>entre as áreas da Secretaria</b>	totalmente		
	Discorda	30	36
	Indiferente	11	14
	Concorda	30	37
	Concorda inteiramente	7	9
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>É necessário inserir as mesmas informações em mais de um sistema</b>	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	21	26
	Indiferente	18	22
	Concorda	34	42
	Concorda inteiramente	6	7
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Falhas técnicas ou lentidão de sistema interferem nas entregas</b>	Discorda totalmente	0	0
	Discorda	12	15
	Indiferente	7	9
	Concorda	50	61
	Concorda inteiramente	12	15
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Ferramentas tecnológicas atendem adequadamente à demanda da unidade</b>	Discorda totalmente	5	6
	Discorda	33	41
	Indiferente	11	14
	Concorda	27	33
	Concorda inteiramente	5	6
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Tecnologia contribui para reduzir o retrabalho e o tempo de execução</b>	Discorda totalmente	0	0
	Discorda	5	6
	Indiferente	2	3
	Concorda	44	54
	Concorda inteiramente	30	37
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Os dados da Tabela 15 revelam um padrão ambivalente: por um lado, há concordância expressiva de que a tecnologia contribui para reduzir retrabalho e tempo de execução; por outro, também se observa concordância relevante com a necessidade de inserir as mesmas informações em mais de um sistema. Além disso, a avaliação de que as ferramentas tecnológicas atendem adequadamente à demanda apresenta níveis de discordância. O conjunto sugere que, embora a tecnologia seja reconhecida como potencial alavanca de eficiência, sua fragmentação e instabilidade introduzem custos ocultos, sobretudo por duplicidade de registros, maior risco de inconsistência

informativa e perda de tempo operacional.

Assim, a análise dos resultados das Tabelas 14 e 15 indica uma percepção acentuada de sobrecarga de trabalho e insuficiência de pessoal, o que dialoga com os achados de **Monteiro (2015)** no Exército Brasileiro. Assim como na unidade de auditoria do EB, a SCGE demonstra que o desequilíbrio entre o volume de demandas e o contingente disponível gera custos ocultos de sobrecarga. Essa pressão por entregas em cenários de recursos humanos limitados pode levar ao que **Ji e Hong (2025)** descrevem como comportamentos disfuncionais: para atingir metas de desempenho mensuráveis, os servidores podem sacrificar a qualidade em dimensões não mensuráveis, gerando custos de "não-qualidade" a longo prazo.

Tabela 16: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes à capacitação e dimensionamento de pessoal

<b>Aspectos considerados</b>	<b>Respostas</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
<b>Equipe recebe capacitação periódica voltada às suas funções</b>	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	20	25
	Indiferente	9	11
	Concorda	43	52
	Concorda inteiramente	7	9
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Falta de treinamento resulta em erros ou retrabalho</b>	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	17	21
	Indiferente	14	17
	Concorda	39	48
	Concorda inteiramente	9	11
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Número de servidores é suficiente para atender à demanda da unidade</b>	Discorda totalmente	14	17
	Discorda	43	52
	Indiferente	6	7
	Concorda	16	21
	Concorda inteiramente	2	3
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>Competências técnicas da equipe estão alinhadas às atribuições dos cargos</b>	Discorda totalmente	1	1
	Discorda	14	17
	Indiferente	11	14
	Concorda	48	59
	Concorda inteiramente	7	9
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

<b>Há incentivo institucional para o desenvolvimento profissional contínuo</b>	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	14	17
	Indiferente	12	16
	Concorda	43	52
	Concorda inteiramente	10	12
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Ao se observar a tabela 16, dois achados centrais são apresentados: primeiro, há concordância quanto a capacitação periódica, alinhamento de competências e incentivo ao desenvolvimento profissional; segundo, e mais relevante, há forte discordância quanto à suficiência do número de servidores para atender à demanda da unidade (14 “discorda totalmente” e 43 “discorda”). Esse resultado aponta para subdimensionamento percebido como problema estrutural que retroalimenta sobrecarga, erro e retrabalho, aumentando perdas e reduzindo a capacidade de entrega.

Tabela 17: Distribuição de Frequência a Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes à cultura organizacional e clima institucional

<b>Aspectos considerados</b>	<b>Nível de concordância</b>					<b>Total</b>
	<b>Discorda totalmente</b>	<b>Discorda</b>	<b>Indiferente</b>	<b>Concorda</b>	<b>Concorda inteiramente</b>	
Liderança estimula a proposição de melhorias e inovações	0	4	8	53	16	81
Problemas estruturais são reconhecidos e tratados de forma transparente	2	17	17	38	7	81
Existe cooperação entre setores e servidores	1	10	7	57	6	81
Falhas e ineficiências são discutidas sem receio de retaliação	3	18	17	39	4	81
Cultura institucional valoriza a eficiência e o uso racional de recursos	1	13	4	50	13	81

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A Tabela 17 indica predominância de concordância de que a liderança estimula melhorias e inovações, de que existe cooperação entre setores e de que a cultura valoriza eficiência e uso racional de recursos. Ademais, itens como reconhecimento transparente de problemas estruturais e discussão de falhas sem receio de retaliação apresentam concordância, sinalizando que a variável de cultura e clima institucional não indica disfunções que podem acarretar custos ocultos para a instituição.

Portantoss, os dados das tabelas 16 e 17 revelam falhas nos processos e a existência de tarefas redundantes, configurando o que Miller e Vollmann (1985) define como "fábrica oculta". Essa

realidade é corroborada por Cabello e Silva (2017), que associam a ineficiência de processos à falta de incentivos para reportar problemas. Na SCGE, a necessidade de repetir procedimentos ou lidar com fluxos mal definidos atua como um custo invisível que consome o capital intelectual do órgão, similar à não contabilização de juros e multas observada no caso da UnB, onde a ineficiência operacional mascara perdas financeiras e de tempo.

Tabela 18: Distribuição de Frequência da Percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos

<b>Aspectos considerados</b>	<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais.	Discorda totalmente	4	5
	Discorda	10	12
	Indiferente	20	25
	Concorda	40	49
	Concorda inteiramente	7	9
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	9	11
	Indiferente	12	15
	Concorda	51	62
	Concorda inteiramente	7	9
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública	Discorda totalmente	3	4
	Discorda	19	23
	Indiferente	16	20
	Concorda	39	48
	Concorda inteiramente	4	5
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas atividades	Discorda totalmente	0	0
	Discorda	13	16
	Indiferente	13	16
	Concorda	49	61
	Concorda inteiramente	6	7
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas	Discorda totalmente	1	1
	Discorda	10	12
	Indiferente	7	9
	Concorda	50	61

	Concorda inteiramente	13	17
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais	Discorda totalmente	4	5
	Discorda	7	9
	Indiferente	3	4
	Concorda	53	65
	Concorda inteiramente	14	17
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Há acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	9	11
	Indiferente	12	15
	Concorda	50	61
	Concorda inteiramente	8	10
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos	Discorda totalmente	0	0
	Discorda	8	10
	Indiferente	11	14
	Concorda	55	67
	Concorda inteiramente	7	9
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Atividades são registradas com qualidade nos sistemas de informação da Secretaria	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	19	23
	Indiferente	14	17
	Concorda	41	51
	Concorda inteiramente	5	6
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Utilizam-se dados para a análise de priorização das atividades	Discorda totalmente	2	3
	Discorda	15	18
	Indiferente	18	22
	Concorda	39	48
	Concorda inteiramente	7	9
	<b>TOTAL</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Na Tabela 18, observa-se prevalência de concordância para itens ligados a gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais, acompanhamento sistemático de demandas, supervisão técnica, reuniões para alinhamento, ajuste do planejamento e articulação com outros órgãos. Esse padrão indica presença de práticas gerenciais e de coordenação institucional reconhecidas pelos respondentes.

Desta forma, os dados refletem o peso das exigências burocráticas no cotidiano dos servidores. Este ponto encontra amparo teórico em Daigneault (2025), que revisita o conceito de ônus administrativo (*administrative burden*). A experiência de que a implementação de políticas e o cumprimento de normas internas são onerosos impõe custos psicológicos e de conformidade aos servidores da SCGE, transformando o rigor do controle interno em um fator de ineficiência quando o excesso de formalismo não resulta em melhoria efetiva da governança.

#### 4.2. ANÁLISE DA SIGNIFICÂNCIA DAS RELAÇÕES ENTRE O PERFIL DOS RESPONDENTES E SUAS PERCEPÇÕES SOBRE EFICIÊNCIA GERAL E CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS PERCEBIDOS

Esta seção analisa se as características demográficas e profissionais dos servidores influenciam a percepção sobre a eficiência e a ocorrência de custos ocultos na Secretaria. Para tanto, aplicou-se o Teste U de Mann-Whitney para avaliar variáveis binárias como sexo e natureza da instituição de graduação (tabela 19), além do Coeficiente de Correlação de Spearman para investigar a relação entre a percepção e variáveis como idade, escolaridade e tempo de atuação (tabelas 20 a 21). O critério de significância adotado foi de  $p = 0,01$ .

Tabela 19: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos pessoais binários ( $p=0,01$ )

Aspectos da eficiência geral e dos custos ocultos	Aspectos pessoais	
	Sexo	Natureza da instituição de graduação
Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais.	0,26	0,49
Realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais	0,00	0,28
Levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública	0,11	0,07
Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas atividades	0,13	0,91
Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas	0,83	0,64
Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais	0,30	0,29
Há acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	0,06	0,81
Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos	0,05	0,51
Atividades são registradas com	0,40	0,19

qualidade nos sistemas de informação da Secretaria		
Utilizam-se dados para a análise de priorização das atividades	0,15	0,20

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Sob a perspectiva dos custos ocultos estruturais, esse resultado sugere que a percepção acerca da existência ou da suficiência de mecanismos sistemáticos de acompanhamento das demandas institucionais não se apresenta de forma uniforme entre os grupos analisados, o que pode refletir diferenças na vivência organizacional e no acesso às informações de gestão. A ausência ou fragilidade desses mecanismos tende a constituir um fator estrutural associado à geração de custos ocultos, na medida em que limita a capacidade de monitoramento, priorização e realocação de recursos, favorecendo retrabalho, atrasos no processo decisório e respostas predominantemente reativas às demandas institucionais.

Para os demais itens analisados, bem como para a variável natureza da instituição de graduação, não foram identificadas diferenças estatisticamente significativas entre os grupos, indicando percepções semelhantes quanto a aspectos como planejamento, supervisão, articulação institucional, registro das atividades e uso de dados para priorização. Essa convergência sugere que tais fatores estruturais são reconhecidos de maneira semelhante pelos respondentes, independentemente das características pessoais consideradas, o que reforça seu caráter organizacional e sistêmico na conformação dos custos ocultos estruturais.

Em conjunto, os resultados da Tabela 19 indicam que, embora os custos ocultos estruturais associados à eficiência organizacional sejam percebidos de forma amplamente semelhante, determinadas práticas estruturantes — como o acompanhamento sistemático das demandas — podem ser vivenciadas de modo distinto entre grupos, evidenciando pontos específicos de atenção no arranjo institucional. Esses achados contribuem para a compreensão de como elementos estruturais da gestão pública podem gerar custos não mensurados, com impactos sobre o desempenho institucional e a eficiência do gasto público.

Sob a perspectiva dos custos ocultos estruturais, esse resultado sugere que a percepção acerca da existência ou da suficiência de mecanismos sistemáticos de acompanhamento das demandas institucionais não se apresenta de forma uniforme entre os grupos analisados, o que pode refletir diferenças na vivência organizacional e no acesso às informações de gestão). Sob a ótica de Valentim e Callado (2024), a fragilidade ou a percepção distinta sobre mecanismos de acompanhamento constitui uma deficiência de controle que gera custos invisíveis.

Tabela 20: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos do perfil pessoal

Aspectos da eficiência geral e dos custos ocultos	Aspectos pessoais			
	Idade	Área de formação	Escolaridade	Tempo de formação
Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais.	-0,228026	0,088459	0,043260	-0,190656
Realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais	-0,133005	0,068516	0,110400	-0,091277
Levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública	-0,142102	-0,118278	0,024874	-0,174825
Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas atividades	-0,239518	-0,048116	0,061504	-0,119901
Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas	-0,326475	-0,178284	0,070370	-0,101266
Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais	-0,261546	-0,007546	0,039434	-0,274208
Há acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	-0,107089	-0,000258	0,147565	-0,157234
Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos	-0,162353	0,053538	0,077198	0,061180
Atividades são registradas com qualidade nos sistemas de informação da Secretaria	-0,080779	0,050745	-0,052707	-0,094700
Utilizam-se dados para a análise de priorização das atividades	-0,231779	-0,063754	0,146395	-0,220161

Fonte:

Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A Tabela 20 apresenta os coeficientes de Correlação de *Spearman*, que medem a intensidade e a direção da relação entre as variáveis de perfil pessoal (idade, área de formação, escolaridade e tempo de formação) e a percepção sobre a eficiência geral e custos ocultos. O nível de significância adotado é de  $p = 0,01$ .

A análise detalhada dos coeficientes revela uma tendência de correlações negativas com a idade que apresenta coeficientes negativos em todos os itens de eficiência avaliados, sendo a maior correlação negativa ocorre no item "Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas" ( $r = -0,326475$ ). Esses valores indicam uma correlação inversamente proporcional, quanto maior a idade do servidor, menor tende a ser sua concordância com a eficiência desses processos.

De forma semelhante à idade, o tempo de formação também apresenta correlações predominantemente negativas. O destaque negativo recai sobre o "Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades" ( $r = -0,274208$ ) e a "Utilização de dados para análise de priorização" ( $r = -0,220161$ ). Conclui-se que os servidores com mais tempo de graduação tendem a perceber maiores lacunas na agilidade e no uso estratégico de dados na Secretaria.

A variável Escolaridade (que varia de graduação a doutorado na amostra) apresenta um comportamento distinto, com correlações predominantemente positivas, embora de baixa intensidade. A relação mais expressiva ocorre com o "Acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas" ( $r = 0,147565$ ) e com a "Utilização de dados para priorização" ( $r = 0,146395$ ). Assim, servidores com níveis de instrução mais elevados (como especialistas e mestres identificados na Tabela 5) tendem a valorizar ou perceber com maior otimismo os mecanismos de avaliação e o uso de dados, possivelmente devido à sua formação voltada à pesquisa e gestão.

A Área de formação (Ciências Contábeis vs. Outras) mostrou correlações muito próximas de zero, indicando uma relação fraca com a percepção de eficiência geral e dos custos ocultos. A correlação mais "forte" (ainda que baixa) foi negativa em relação às "Equipes participarem de reuniões regulares" ( $r = -0,178284$ ).

Desta forma, observa-se que às variáveis de eficiência e custos ocultos, observam-se correlações predominantemente fracas, com valores de  $\rho$  geralmente inferiores a  $|0,30|$ . A baixa magnitude dos coeficientes indica que os fatores pessoais exercem influência limitada sobre as percepções analisadas.

Tabela 21: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos do da atuação profissional

Aspectos da eficiência geral e dos custos ocultos	Atuação profissional				
	Tempo de atuação	Tempo na secretaria	Tempo na unidade	Natureza do vínculo	Atuação em chefia
Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais.	-0,274786	-0,187771	-0,209277	-0,183939	0,130534
Realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais	-0,218918	-0,069143	-0,222813	-0,098731	0,051987
Levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública	-0,140217	-0,254087	-0,081823	-0,118757	0,003552
Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas atividades	-0,235784	-0,012451	-0,047375	-0,105239	0,119488
Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas	-0,338740	-0,180038	-0,117656	-0,272620	0,108065
Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais	-0,322300	-0,219632	-0,134110	-0,344350	0,212203

Há acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	-0,224261	-0,168874	-0,266504	-0,208003	0,090664
Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos	-0,112859	-0,217077	-0,123564	-0,158224	0,180187
Atividades são registradas com qualidade nos sistemas de informação da Secretaria	-0,116453	-0,277670	-0,236002	-0,187606	-0,050857
Utilizam-se dados para a análise de priorização das atividades	-0,159764	-0,298778	-0,054441	-0,170423	0,161590

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A Tabela 21 apresenta os coeficientes de Correlação de *Spearman*, focando na relação entre as variáveis de Atuação Profissional e a percepção sobre a Eficiência Geral e os Custos Ocultos Estruturais.

O Tempo de atuação apresenta as correlações negativas mais robustas de toda a tabela, indicando que servidores com maior tempo de carreira possuem uma percepção mais crítica sobre a gestão. As relações negativas mais fortes ocorrem com a percepção de que as equipes participam de reuniões regulares ( $r = -0,338740$ ) e que o planejamento é ajustado diante de novas demandas ( $r = -0,322300$ ). Desta forma, à medida que a experiência profissional aumenta, diminui a concordância de que a Secretaria é ágil no planejamento ou eficaz no alinhamento estratégico

Com relação ao tempo de permanência especificamente na Secretaria e na unidade atual, a tabela também revela tendências de insatisfação com aspectos operacionais. O Tempo na secretaria correlaciona-se negativamente com a percepção do uso de dados para priorização ( $r = -0,298778$ ) e com a qualidade do registro das atividades ( $r = -0,277670$ ) e o Tempo na unidade apresenta correlação negativa com o acompanhamento e avaliação sistemática das ações ( $r = -0,266504$ ).

A variável natureza do vínculo (que transita de cargos comissionados para servidores efetivos da carreira) apresenta correlações negativas em quase todos os itens. A correlação negativa mais significativa ocorre com o planejamento ajustado ( $r = -0,344350$ ).

Diferente das outras variáveis, a atuação em chefia apresenta correlações predominantemente positivas, embora de intensidade leve a moderada. A maior correlação positiva aparece na percepção de que o planejamento é ajustado ( $r = 0,212203$ ) e que a Secretaria se articula adequadamente com outros órgãos ( $r = 0,180187$ ). Assim, percebe-se que servidores que exercem ou já exerceram cargos de chefia tendem a ter uma visão ligeiramente mais otimista sobre a eficiência do planejamento e da articulação institucional.

Por fim, as correlações de Spearman nas Tabelas 20 e 21 mostram que a supervisão técnica está diretamente ligada à redução de falhas. Isso reforça a tese de Monteiro (2015) sobre a importância

da competência técnica. Quando há lacunas de conhecimento ou supervisão frágil, os custos ocultos de "investigação posterior" aumentam, pois, erros não detectados na origem exigem correções onerosas no futuro, comprometendo a imagem da instituição e a celeridade dos processos de controle.

#### 4.3. ANÁLISE DA SIGNIFICÂNCIA DAS RELAÇÕES ENTRE OS FATORES REFERENTES AO TRABALHO E AS PERCEPÇÕES DOS RESPONDENTES SOBRE EFICIÊNCIA GERAL E CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS PERCEBIDOS

As tabelas seguintes, 22 a 27, apresentam coeficientes  $\rho$  de *Spearman* entre fatores do trabalho (estrutura, processos, comunicação, tecnologia, capacitação/pessoas e cultura) e os itens de eficiência/custos ocultos. Como regra interpretativa, correlações com maior magnitude (por exemplo,  $|\rho| \geq 0,30$ ) indicam associações mais substantivas, ainda que não impliquem causalidade, ou seja, não é possível afirmar, com base apenas na correlação, que um fator causa diretamente o outro.

Tabela 22: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos da estrutura do trabalho

Aspectos da eficiência geral e dos custos ocultos	Aspectos da estrutura				
	Papéis bem definidos	Fluxos formalizados	Sobreposição de funções	Integração favorecida	Espaços adequados
Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais.	0,197777	0,396137	-0,160556	0,319901	0,227777
Realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais	0,304713	0,516254	-0,178730	0,254325	0,476397
Levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública	0,161289	0,366575	-0,023290	0,175383	0,234082
Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas atividades	0,288503	0,329013	-0,170670	0,295708	0,188735
Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas	0,153865	0,252525	0,003226	0,331104	0,129297
Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais	0,308854	0,488604	-0,024142	0,497401	0,415240
Há acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	0,178849	0,356098	-0,012442	0,274793	0,468904

Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos	0,105931	0,285999	-0,136389	0,262369	0,239066
Atividades são registradas com qualidade nos sistemas de informação da Secretaria	0,245533	0,457106	-0,056571	0,229410	0,355566
Utilizam-se dados para a análise de priorização das atividades	0,198046	0,545110	-0,025958	0,227849	0,304826

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A Tabela 22 traz os dados para a análise da segunda parte do Bloco II, que investiga a significância das relações entre os aspectos da estrutura do trabalho e a percepção dos respondentes sobre a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais. Diferente das tabelas anteriores, que focavam no perfil do respondente, esta tabela revela como a organização do trabalho impacta diretamente a percepção de eficiência e custos ocultos, apresentando correlações positivas relevantes.

Destaca-se que a variável "Fluxos e manuais formalizados e atualizados" é a que apresenta as correlações positivas mais fortes e consistentes de toda a tabela. Observa-se a forte relação com o "Uso de dados para priorização" ( $r = 0,545110$ ) e com o "Acompanhamento sistemático das demandas" ( $r = 0,516254$ ).

A percepção de que os "Espaços físicos e meios digitais são adequados" também demonstra correlação positiva moderada com diversos itens. A relação é mais evidente com o "Acompanhamento sistemático das demandas" ( $r = 0,476397$ ) e o "Acompanhamento e avaliação sistemática" ( $r = 0,468904$ ). Isso sugere que a infraestrutura adequada é vista como um suporte necessário para que o monitoramento institucional ocorra

O "Desenho organizacional que favorece a integração" apresenta uma correlação significativa com o "Planejamento ajustado quando surgem novas demandas" ( $r = 0,497401$ ). Os dados mostram que, na percepção dos servidores, quanto melhor a integração entre as áreas, maior a capacidade da Secretaria de adaptar seu planejamento sem gerar desperdícios de recursos.

A variável "Sobreposição de funções entre setores e serviços" apresenta coeficientes predominantemente negativos, embora de baixa intensidade. A maior correlação negativa ocorre com o "Acompanhamento sistemático das demandas" ( $r = -0,178730$ ). Percebe-se que embora a correlação não seja tão alta quanto as outras, ela aponta que a sobreposição funcional é um detrator da eficiência e gera custos ocultos.

Os resultados evidenciam associações positivas particularmente relevantes para "fluxos formalizados" com diversos desfechos: acompanhamento de demandas ( $\rho=0,516$ ), ajuste do planejamento ( $\rho=0,489$ ), qualidade de registro ( $\rho=0,457$ ) e uso de dados para priorização ( $\rho=0,545$ ). Também se destaca "espaços adequados", com correlação moderada com acompanhamento ( $\rho=0,476$ )

e avaliação sistemática ( $\rho=0,469$ ), indicando que infraestrutura e meios digitais funcionam como condição material para práticas de gestão.

Ademais, “integração favorecida” apresenta associação expressiva com ajuste do planejamento ( $\rho=0,497$ ) e correlações positivas em outros itens, o que sugere que maior integração entre áreas se relaciona com maior capacidade de coordenação institucional. Em contraste, a variável “sobreposição de funções” apresenta  $\rho$  negativo em múltiplos itens (ainda que geralmente fraco), coerente com o fato de que duplicidade de atribuições tende a deteriorar eficiência e ampliar desperdício.

Tabela 23: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos dos processos administrativos

Aspectos da eficiência geral e dos custos ocultos	Aspectos dos processos				
	Processos claros	Atividades repetitivas	Retrabalho	Prazos cumpridos	Macanismos de melhoria
Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais.	0,188288	-0,177555	-0,397114	0,060222	0,348904
Realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais	0,375352	-0,316298	-0,435287	0,192104	0,472038
Levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública	0,199702	-0,147764	-0,187661	0,152867	0,379580
Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas atividades	0,336713	-0,285377	-0,487913	0,030154	0,370575
Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas	0,109453	-0,179286	-0,405999	0,079024	0,323418
Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais	0,398283	-0,299638	-0,330111	-0,004459	0,519890
Há acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	0,319346	-0,276830	-0,330604	0,074746	0,321707
Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos	0,186172	-0,156117	-0,440200	0,068780	0,247274
Atividades são registradas com qualidade nos sistemas de informação da Secretaria	0,233608	-0,155400	-0,300626	0,140844	0,336657
Utilizam-se dados para a análise de priorização das atividades	0,263528	-0,115845	-0,183842	-0,066342	0,352089

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A Tabela 23 detalha a relação entre os aspectos dos Processos Administrativos e a percepção de eficiência geral e dos custos ocultos, e foca em variáveis críticas como retrabalho e atividades repetitivas, que identificam a presença de custos ocultos.

Pode-se observar que o "Retrabalho" apresenta as correlações negativas mais fortes e estatisticamente significativas. A correlação é especialmente alta com a "Supervisão técnica e orientação adequada" ( $r = -0,487,913$ ) e com a "Articulação com outros órgãos" ( $r = -0,440,200$ ). Os dados sugerem que, quando o retrabalho é percebido como um problema recorrente, a confiança na supervisão técnica e na articulação externa diminui. Isso indica que falhas na orientação inicial das equipes geram desperdício de tempo e recursos, componentes clássicos dos custos ocultos.

A variável "Existem atividades repetidas ou desnecessárias" também demonstra correlação negativa com todos os indicadores. Destaca-se a relação com o "Acompanhamento sistemático das demandas" ( $r = -0,316,298$ ) e com o "Planejamento ajustado" ( $r = -0,299,638$ ). Na SCGE, a percepção de processos inchados por tarefas repetitivas está diretamente ligada a uma visão de planejamento rígido e ineficaz. Mecanismos de Melhoria Contínua como Alavanca Inversamente, a existência de "Mecanismos de revisão e melhoria contínua" apresenta correlações positivas robustas. A correlação mais forte ocorre com o "Planejamento ajustado quando surgem novas demandas" ( $r = 0,519,890$ ) e com o "Acompanhamento sistemático das demandas" ( $r = 0,472,038$ ). Quando a Secretaria implementa revisões constantes, os servidores percebem uma capacidade maior de adaptação e gerenciamento de recursos.

A percepção de que os "Processos seguem etapas claramente definidas" correlaciona-se positivamente com o "Planejamento ajustado" ( $r = 0,398,283$ ) e com a "Supervisão técnica" ( $r = 0,336,713$ ).

Desta forma, nas Tabelas 22 e 23, a qualidade do registro das atividades aparece como fator crítico. Cabello e Silva (2017) demonstram que o não registro de informações (como multas contratuais) é uma forma de custo invisível decorrente de conflitos de interesse ou falhas de controle. Na SCGE, a correlação entre registros precisos e articulação institucional sugere que a transparência dos dados é a principal ferramenta para mitigar o custo oculto da desinformação, evitando que o órgão opere sob "pontos cegos" gerenciais.

Tabela 24: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos da comunicação e integração institucional

Aspectos da eficiência geral e dos custos ocultos	Aspectos de comunicação e integração				
	Informação circula	Há falhas de comunicação	Decisões compartilha	Articulação entre	Há canais formais de

			<b>das</b>	<b>unidades</b>	<b>comunicação</b>
Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais.	0,274224	-0,239710	0,329481	0,465038	0,406083
Realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais	0,278196	-0,320008	0,449164	0,469619	0,514570
Levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública	0,221974	-0,272295	0,369028	0,475968	0,507093
Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas atividades	0,313870	-0,343538	0,309988	0,397310	0,339926
Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas	0,283683	-0,053807	0,375492	0,520079	0,451942
Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais	0,401567	-0,203901	0,359971	0,408552	0,383599
Há acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	0,304975	-0,234636	0,364507	0,415349	0,368650
Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos	0,188891	-0,154833	0,334680	0,453144	0,311985
Atividades são registradas com qualidade nos sistemas de informação da Secretaria	0,328894	-0,252050	0,406116	0,366012	0,408117
Utilizam-se dados para a análise de priorização das atividades	0,174677	-0,151867	0,360401	0,395831	0,405236

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A Tabela 24 analisa a Comunicação e Integração Institucional como indicadores da eficiência. Esta dimensão é muito importante, pois falhas na comunicação são vetores diretos de "custos de coordenação" e "tempo perdido" no setor público.

A variável "Articulação adequada entre as unidades de controle interno, ouvidoria, correição e auditoria" apresenta as correlações mais elevadas e consistentes de toda a tabela. Possui forte relação com o "Alinhamento de estratégias e metas" ( $r = 0,520079$ )<sup>4</sup>. Correlaciona-se significativamente com o "Levantamento de fragilidades da gestão pública" ( $r = 0,475968$ ).

A existência de "Canais formais para comunicação institucional" (intranet, reuniões) demonstra uma correlação positiva com a eficiência geral e custos ocultos. Destaca-se a relação com o "Acompanhamento sistemático das demandas" ( $r = 0,514570$ ). Apresenta correlação forte com o

"Alinhamento de estratégias" ( $r = 0,45194$ ).

No que se refere à percepção de que a "Gestão compartilha de decisões e orientações", percebe-se que está fortemente ligada à percepção de acompanhamento das demandas ( $r = 0,449164$ ). O que reforça que a descentralização da informação reduz a assimetria e, conseqüentemente, os custos ocultos de decisão.

A variável "Falhas de comunicação impactam as atividades" apresenta correlações negativas com todos os indicadores. A relação mais negativa ocorre com a "Supervisão técnica e orientação adequada", isso indica que, para o servidor, a falha de comunicação é o principal sintoma de uma gestão ineficaz.

Tabela 25: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos de tecnologia e sistema de informação.

Aspectos da eficiência geral e dos custos ocultos	Aspectos de tecnologia e sistema de informação				
	Sistemas integrados	Necessidade de inserir mais de uma vez	Falhas interferem no trabalho	Ferramentas tecnológicas adequadas	Tecnologia auxilia na redução do retrabalho
Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais.	0,359124	-0,119696	-0,123934	0,538636	0,467603
Realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais	0,411819	-0,247056	-0,202946	0,369527	0,384517
Levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública	0,371196	-0,121860	-0,189955	0,280066	0,170309
Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas atividades	0,273885	-0,183644	-0,244384	0,235744	0,293319
Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas	0,389363	-0,176199	-0,104628	0,231151	0,345313
Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais	0,422510	-0,051871	-0,170670	0,327449	0,436954
Há acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	0,440926	-0,174031	-0,241576	0,400295	0,382212
Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos	0,383643	-0,267807	-0,159589	0,329390	0,237730
Atividades são registradas com qualidade nos sistemas de informação da	0,393079	-0,106055	-0,201608	0,408435	0,202707

Secretaria					
Utilizam-se dados para a análise de priorização das atividades	0,432747	0,024223	-0,165306	0,341362	0,154739

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A Tabela 25 expõe a dimensão de Tecnologia e Sistemas de Informação identificando os custos ocultos relacionados à obsolescência tecnológica e à fragmentação de dados.

A variável "Sistemas utilizados são integrados entre as áreas" apresenta as correlações mais robustas da tabela. Demonstra forte relação com o "Acompanhamento e avaliação sistemática" ( $r = 0,440926$ ). Correlaciona-se significativamente com o "Planejamento ajustado" ( $r = 0,422510$ ) e a "Priorização de atividades baseada em dados" ( $r = 0,432747$ )<sup>4</sup>. Quando os sistemas não "conversam", criam-se falhas de informação que geram custos ocultos de coordenação e dificultam o uso estratégico de dados para a tomada de decisão.

A percepção de que as "Ferramentas tecnológicas atendem à demanda" está fortemente ligada ao "Gerenciamento adequado dos recursos" ( $r = 0,538636$ ). Este resultado indica que o servidor associa a eficiência na gestão de recursos materiais e informacionais diretamente à qualidade do suporte tecnológico recebido.

Pode-se destacar que no item "Tecnologia contribui para reduzir o retrabalho e o tempo de execução" apresenta-se correlação positiva com o "Gerenciamento adequado" ( $r = 0,467603$ ) e o "Planejamento ajustado" ( $r = 0,436954$ ). Na percepção dos respondentes, a tecnologia eficiente é o que permite ao planejamento ser flexível e menos oneroso.

As variáveis "Necessidade de inserir as mesmas informações em mais de um sistema" e "Falhas técnicas ou lentidão" apresentam correlações negativas com quase todos os indicadores. As falhas técnicas mostram correlação negativa com a "Supervisão técnica" ( $r = -0,244384$ ) e o "Acompanhamento sistemático" ( $r = -0,241576$ ). A redundância na inserção de dados e a lentidão dos sistemas são fontes diretas de "tempo perdido", um custo oculto. Esses problemas corroem a percepção de eficiência, transformando a ferramenta tecnológica em um obstáculo ao desempenho.

Portanto, a análise das Tabelas 24 e 25 destaca que falhas de comunicação e sistemas não integrados são grandes geradores de custos ocultos. Conforme Garlatti *et al.* (2025), a fragmentação tecnológica força a inserção redundante de dados, o que é um custo oculto de tempo puramente burocrático. A falta de "conversação" entre os sistemas da SCGE impede uma visão holística do controle, assemelhando-se às dificuldades de auditoria encontradas por Monteiro (2015) quando faltam dados integrados de áreas específicas como engenharia ou saúde.

## Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos de capacitação e dimensionamento de pessoal

Aspectos da eficiência geral e dos custos ocultos	Aspectos de capacitação e dimensionamento de pessoal				
	Capacitações periódicas	Falta de treinamento resulta em erros	Número de servidores é suficiente	Competências estão alinhadas	Há incentivo para o desenvolvimento
Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais.	0,269939	-0,156108	0,040234	0,334396	0,229846
Realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais	0,294833	-0,137392	0,079618	0,391787	0,283567
Levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública	0,284635	-0,101691	0,193718	0,269544	0,176824
Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas atividades	0,400063	-0,206659	0,024955	0,351099	0,288635
Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas	0,187086	-0,205349	-0,021457	0,473830	0,228707
Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais	0,238943	-0,144392	-0,074272	0,327415	0,261333
Há acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	0,288410	-0,144483	-0,109325	0,363941	0,160060
Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos	0,201219	-0,216786	-0,028896	0,409977	0,217265
Atividades são registradas com qualidade nos sistemas de informação da Secretaria	0,097773	-0,055335	0,111943	0,334996	0,223421
Utilizam-se dados para a análise de priorização das atividades	0,206016	-0,219767	0,082322	0,247592	0,211039

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

Na Tabela 26, A Tabela 26 analisa a dimensão de Capacitação e Dimensionamento de Pessoal e permite compreender como o capital intelectual e a força de trabalho influenciam a percepção de eficiência, especialmente considerando que a falta de pessoal foi um dos problemas mais apontados na estatística descritiva.

A variável "Competências técnicas da equipe estão alinhadas às atribuições dos cargos" apresenta as correlações mais elevadas e consistentes desta tabela. Demonstra uma relação forte com as "Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento" ( $r = 0,473830$ ). Correlaciona-se

significativamente com a "Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos" ( $r = 0,409977$ ) e com o "Acompanhamento sistemático das demandas" ( $r = 0,391787$ ).

A percepção de que a "Equipe recebe capacitação periódica" possui uma correlação positiva moderada com a "Supervisão técnica e orientação adequada" ( $r = 0,400063$ ). Este resultado indica que o servidor associa a qualidade da supervisão à oferta de treinamento.

O "Incentivo institucional para o desenvolvimento profissional contínuo" correlaciona-se positivamente com o "Acompanhamento sistemático das demandas" ( $r = 0,283567$ ) e a "Supervisão técnica" ( $r = 0,288635$ ). Embora as correlações sejam de intensidade leve a moderada, elas sugerem que o incentivo ao crescimento do servidor impacta a percepção de controle e monitoramento da gestão.

A variável "Número de servidores é suficiente para atender à demanda" apresentou correlações muito baixas ou próximas de zero. Já a "Falta de treinamento resulta em erros ou retrabalho" mostrou correlação negativa com a "Articulação com outros órgãos" ( $r = -0,216786$ ) e com a "Supervisão técnica" ( $r = -0,206659$ ). O fato de o dimensionamento de pessoal não correlacionar fortemente com a percepção de eficiência — apesar de a maioria dos servidores dizer que falta pessoal (Tabela 16) — sugere que os servidores percebem a falta de gente como um problema crônico, mas que a eficiência atual é mantida pelo esforço individual ou por outros fatores. Contudo, a falta de treinamento é identificada como um fator que prejudica a articulação externa e a supervisão, gerando o custo invisível do retrabalho.

Tabela 27: Significância das diferenças de percepção dos respondentes sobre os aspectos referentes a Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos considerando aspectos de cultura organizacional e clima institucional

Aspectos da eficiência geral e dos custos ocultos	Aspectos de cultura organizacional e clima institucional				
	Liderança estimula melhorias	Problemas estruturais são reconhecidos	Existe cooperação entre os setores	Falhas são discutidas sem receio	Cultura institucional valoriza eficiência
Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais.	0,520626	0,450382	0,337042	0,193710	0,613908
Realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais	0,436159	0,496136	0,405729	0,206945	0,569117
Levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública	0,344756	0,464226	0,266507	0,354564	0,370223
Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas	0,331756	0,421090	0,379201	0,234253	0,532227

atividades					
Equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas	0,299980	0,384186	0,359838	0,285438	0,522375
Planejamento ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais	0,399318	0,468380	0,434145	0,317823	0,585879
Há acompanhamento e avaliação sistemática das ações implementadas	0,361542	0,376469	0,295029	0,082676	0,503171
Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos	0,227712	0,429903	0,356030	0,223892	0,503856
Atividades são registradas com qualidade nos sistemas de informação da Secretaria	0,405977	0,555408	0,338322	0,379405	0,482866
Utilizam-se dados para a análise de priorização das atividades	0,440747	0,403947	0,300879	0,302666	0,492859

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa (2026).

A Tabela 27 analisa a Cultura Organizacional e o Clima Institucional apresentando as correlações mais fortes e consistentes de toda a pesquisa, o que demonstra que a percepção de eficiência está profundamente ancorada na cultura da Secretaria.

A variável "Cultura institucional valoriza a eficiência e o uso racional de recursos" apresenta os coeficientes de correlação mais elevados de todo o instrumento de pesquisa. Possui uma correlação forte com o "Gerenciamento adequado dos recursos administrativos" ( $r = 0,613908$ ). Demonstra alta relação com o "Planejamento ajustado quando surgem novas demandas" ( $r = 0,585879$ ) e com o "Acompanhamento sistemático" ( $r = 0,569117$ ). Estes dados provam que, na Secretaria, a eficiência não é vista apenas como um processo técnico, mas como um valor cultural que sustenta todo o planejamento e a gestão de recursos.

A percepção de que "Problemas estruturais são reconhecidos e tratados de forma transparente" apresenta uma correlação muito forte com o "Registro de atividades com qualidade" ( $r = 0,555408$ ).

O item "Liderança estimula a proposição de melhorias e inovações" possui forte correlação com o "Gerenciamento adequado de recursos" ( $r = 0,520626$ ). Desta forma, entende-se que a postura da chefia é percebida como um recurso de gestão. Na Secretaria, o estímulo à melhoria é visto como um componente direto da eficiência gerencial.

No que diz respeito à "Cooperação entre setores e servidores", observa-se que se correlaciona significativamente com o "Planejamento ajustado" ( $r = 0,434145$ ). A colaboração intersetorial reduz os custos de transação e coordenação. Os dados indicam que a integração humana é o que permite ao

planejamento da Secretaria ser resiliente e adaptável.

A percepção de que "Falhas são discutidas sem receio de retaliação" apresentou correlações positivas, destacando-se a relação com o "Registro de atividades" ( $r = 0,379405$ ) e "Levantamentos técnicos de fragilidades" ( $r = 0,354564$ ). Quando o clima permite o diálogo, a Secretaria consegue diagnosticar melhor suas fragilidades.

Por fim, as Tabelas 26 e 27 tratam do alinhamento de metas e resultados. Ji e Hong (2025) apontam que organizações que não atingem seus níveis de aspiração social tendem a intensificar comportamentos disfuncionais sob pressão de gestão de desempenho. Na SCGE, o forte vínculo entre o compartilhamento de decisões e o acompanhamento de demandas sugere que uma gestão mais participativa e transparente pode reduzir a resistência e os custos ocultos comportamentais, neutralizando os efeitos negativos de sistemas de avaliação puramente punitivos.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os custos ocultos estruturais no setor público tendem a se formar e se reproduzir quando existe um descompasso persistente entre a estrutura formal (normas, fluxos, papéis, sistemas “no papel”) e a estrutura real de funcionamento (como o trabalho efetivamente ocorre, com improvisações, redundâncias e compensações). Na literatura de custos ocultos, esse descompasso é justamente o que produz perdas “difusas” — tempo, esforço, energia gerencial e desgaste — que não aparecem como rubrica contábil direta, mas se acumulam na forma de retrabalho, falhas de comunicação, duplicidade de registros, atrasos e necessidade de “apagar incêndios”.

Esta dissertação teve como objetivo analisar a percepção dos servidores da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SCGE) acerca dos custos ocultos estruturais. O estudo fundamentou-se na premissa de que falhas na estrutura e nos processos, embora não registradas pela contabilidade tradicional, geram disfunções que consomem recursos e impactam o desempenho público. A investigação permitiu identificar que esses custos decorrem da forma como os recursos tecnológicos, humanos e processuais são coordenados na rotina institucional.

A síntese dos resultados indica que a ocorrência de custos ocultos na instituição está associada a lacunas na integração tecnológica e ao dimensionamento de pessoal. Essa relação é evidenciada pelos índices de discordância quanto ao número de servidores — em que a maioria dos respondentes consideram o quadro insuficiente — e à conectividade entre os sistemas utilizados. Tais evidências caracterizam a existência de uma “fábrica escondida”, na qual o esforço administrativo é desviado para a correção de falhas de suporte ou redundâncias informacionais.

Ao retomar o problema de pesquisa, verificou-se que a SCGE apresenta indicadores claros de custos ocultos. No que tange ao primeiro objetivo específico, identificou-se que os componentes “Sobrecarga de Trabalho” e “Redundância de Tarefas” são os mais críticos na percepção dos servidores.

Assim, a partir da caracterização dos respondentes, os resultados demonstram que os servidores identificam custos ocultos associados ao dimensionamento de pessoal e à infraestrutura tecnológica. A análise descritiva revelou que a insuficiência do quadro funcional (apontada por 70% da amostra) e a falta de integração entre sistemas são as principais fontes de retrabalho e consumo excessivo de tempo. Tais evidências caracterizam a existência de uma “fábrica oculta”, onde o esforço administrativo é utilizado para corrigir lacunas de suporte.

Ainda, o estudo revelou que a percepção de eficiência é influenciada pela trajetória profissional. Servidores com maior tempo de serviço e vínculo efetivo apresentam uma visão mais crítica e negativa sobre o planejamento e a agilidade organizacional. Isso sugere que a experiência amplia a sensibilidade para detectar falhas acumuladas ao longo dos anos, enquanto a natureza da

graduação (pública ou privada) não exerce influência estatística sobre os resultados.

Quanto ao segundo objetivo, a análise da tecnologia revelou que, embora o órgão seja digitalizado, a fragmentação dos sistemas e a necessidade de inserção duplicada de dados atuam como "fricções digitais" (Garlatti *et al.*, 2025). As correlações *de Spearman* (Tabelas 24 e 25) confirmaram que a falta de integração tecnológica é um dos principais vetores de desperdício de tempo e capital intelectual.

A aplicação do teste U de Mann-Whitney na Tabela 19 teve como finalidade verificar se as percepções dos respondentes acerca da Eficiência Geral e dos Custos Ocultos Estruturais Percebidos diferiam entre grupos definidos por variáveis pessoais de natureza binária. De acordo com a lógica do teste, os dados das duas amostras independentes foram ordenados conjuntamente, com atribuição de postos, e comparou-se a soma de postos observada em cada grupo com a soma esperada sob a hipótese nula de igualdade das médias.

Considerando o nível de significância adotado ( $p = 0,01$ ), os resultados indicaram ausência de diferenças estatisticamente significativas para a maior parte dos itens analisados, evidenciando uma distribuição equilibrada dos postos entre as amostras. Exceção foi observada no item “realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais”, para o qual se identificou diferença estatisticamente significativa entre os grupos definidos pela variável sexo.

De forma geral, os resultados sugerem que as percepções sobre eficiência e custos ocultos estruturais tendem a se apresentar de maneira semelhante entre os grupos analisados, sendo predominantemente associadas às condições organizacionais do trabalho, ainda que determinadas práticas estruturantes possam ser percebidas de modo distinto entre grupos específicos.

Em relação ao terceiro objetivo, a supervisão técnica emergiu como o principal mecanismo de mitigação. Os dados demonstraram que uma orientação técnica robusta reduz significativamente a percepção de falhas de comunicação, sugerindo que a liderança atua como um filtro que impede que disfunções estruturais se transformem em perdas operacionais definitivas.

Ademais, a análise das relações entre os fatores organizacionais e a eficiência demonstrou que, segundo a percepção dos respondentes, a Cultura Organizacional e a Formalização de Processos são os maiores indicadores de eficiência. Variáveis como a transparência no tratamento de problemas estruturais e o estímulo à melhoria pela liderança apresentaram as correlações mais robustas de toda a pesquisa. Assim, identificou-se que, onde a cultura valoriza o uso racional de recursos, a percepção de eficiência estratégica é superior, mitigando a ocorrência de custos invisíveis.

Portanto, de modo geral, os resultados indicam que, embora variáveis de perfil pessoal e profissional apresentem associações limitadas, as condições organizacionais do trabalho — especialmente estrutura, processos, comunicação, tecnologia e cultura organizacional — mostram

correlações mais consistentes com a eficiência percebida e com a ocorrência de custos ocultos estruturais. Esses achados reforçam a interpretação de que os custos ocultos se configuram como um fenômeno predominantemente organizacional e institucional, associado ao modo como o trabalho é estruturado e gerido.

Esses resultados indicam que disfunções relacionadas a retrabalho, falhas de comunicação, fragmentação tecnológica, baixa integração entre áreas e fragilidades nos mecanismos de planejamento e acompanhamento das demandas tendem a estar associadas a percepções menos favoráveis de eficiência institucional.

Destaca-se, ainda, o papel da cultura organizacional, cujos itens apresentaram coeficientes de maior magnitude em comparação às demais dimensões, sugerindo que práticas relacionadas ao reconhecimento de problemas estruturais, à cooperação entre setores e ao estímulo à melhoria contínua influenciam de forma relevante a forma como os custos ocultos são percebidos no cotidiano institucional.

Pode-se apontar como limitação deste trabalho o estudo em apenas uma secretaria do Estado, o que pode sugerir a impossibilidade de generalização estatística dos resultados para todo o Poder Executivo Estadual ou para outras esferas da administração pública. A SCGE possui atribuições de controle interno, auditoria e ouvidoria que não são idênticas às de secretarias finalísticas (como Saúde ou Educação). Os custos ocultos identificados podem ser subprodutos da natureza técnica e fiscalizadora do órgão, não representando necessariamente a realidade de outros órgãos com fluxos operacionais distintos. Ademais, o número de respondentes fica restrito ao quadro funcional de uma única estrutura. Isso reduz a variabilidade dos dados e impede comparações entre diferentes modelos de gestão pública dentro do mesmo estado.

Para pesquisas futuras, sugere-se a aplicação de modelos socioeconômicos que permitam a mensuração financeira das ineficiências detectadas, transformando variáveis como tempo perdido e retrabalho em indicadores monetários. Recomenda-se ainda a realização de estudos comparativos com outras secretarias de estado para verificar se os custos ocultos estruturais identificados refletem um padrão na administração pública estadual. Em conclusão, o enfrentamento dessas ineficiências passa pela modernização tecnológica e pela consolidação de uma cultura voltada à transparência e à adequação dos processos funcionais.

## 5.1. RECOMENDAÇÕES

Com base nos resultados encontrados, embora seja importante frisar que esta pesquisa não tem como objetivo a consultoria na entidade, sugere-se análise de possíveis intervenções nos seguintes eixos para a Secretaria:

- **Tecnológico - Integração e Interoperabilidade:** os resultados demonstram que a fragmentação tecnológica é um causador de tempo perdido, que gera custo oculto.
  - **Ação:** Desenvolver ou adotar uma plataforma de barramento de serviços (API) que permita a comunicação entre os sistemas de Auditoria, Ouvidoria e Corregedoria.
  - **Objetivo:** Garantir a unicidade do dado. Uma vez inserida a informação de um processo ou ente auditado, ela deve alimentar automaticamente as demais bases, eliminando a inserção duplicada e reduzindo o erro humano decorrente da redundância.
- **Operacional - Padronização e Gestão de Processos:** a percepção de "retrabalho" e "redundância" sugere que os processos, embora existentes, podem não estar otimizados.
  - **Ação:** Implementar o “Escritório de Processos” (ou fortalecer a área equivalente) para mapear e redesenhar fluxos críticos.
  - **Objetivo:** Eliminar etapas burocráticas que não agregam valor (a "fábrica escondida"). A institucionalização deve focar em Manuais de Procedimentos Operacionais Padrão (POP) que sejam revistos periodicamente com base em indicadores de tempo e eficácia.
- **Pessoas - Dimensionamento e Alinhamento de Competências:** a pesquisa revelou que o dimensionamento insuficiente de pessoal é um gargalo crítico que gera custos de sobrecarga de trabalho.
  - **Ação:** Realizar um mapeamento de força de trabalho baseado em volume de demandas por macrofunção de Controladoria.
  - **Objetivo:** Identificar lacunas de competência e áreas subdimensionadas. Os programas de capacitação não devem ser apenas genéricos, mas sim focados nas ferramentas tecnológicas e novas metodologias de gestão baseada em riscos, permitindo que o servidor execute tarefas complexas com menor esforço cognitivo e maior precisão.
- **Comunicação - Sinergia Institucional e Fluxos de Informação:** As correlações

negativas entre falhas de comunicação e supervisão técnica mostram que o ruído informacional compromete a gestão.

- Ação: Estabelecer comitês de integração periódicos e canais de comunicação transversal (como dashboards compartilhados de status de demandas).
- Objetivo: Reduzir a sobreposição de tarefas. Quando a Auditoria e a Corregedoria, por exemplo, compartilham informações em tempo real sobre um mesmo ente, evita-se que equipes diferentes solicitem os mesmos documentos ao auditado, reduzindo o custo de coordenação e o ônus administrativo externo.

## REFERÊNCIAS

ABIOLA, P. M.; HASSAN, D. B. Hidden costs and policy inadequacy: assessing the impact of government educational policies on quality and access to public schooling in Ibadan, Nigeria. [S. l.: s. n.], 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.17605/OSF.IO/J8K6N>

AHYARUDDIN, M.; AKBAR, R. The relationship between the use of a performance measurement system, organizational factors, accountability, and the performance of public sector organizations. **Journal of Indonesian economy and business**, v. 31, n. 1, p. 1-22, 2016.

ALMEIDA, P. H. X.; ALMEIDA, M. E. X.; DE SOUZA, J. A. Custos Ocultos e seus Reflexos em uma Pequena Empresa do Segmento de Dedetização. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 16, n. 11, p. e5434-e5434, 2025.

ARRUDA, E. P.; COLARES, M. L. I. S. A gestão da educação de tempo integral no município de Santarém/Pará e sua relação com a Nova Gestão Pública. **Revista Exitus**, v. 15, 2025.

ASCHER, D.; KUDLAWICZ, C.; SOUZA, A. Custos Ocultos na Tomada de Decisão: Um Ensaio Teórico. In: **VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont**. 2015.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CABELLO, F. A.; SILVA, A. J. Custos invisíveis-conflitos de interesses e o não registro de juros, multas e atualizações monetárias: o caso da Universidade de Brasília. **Revista do Serviço Público**, v. 68, n. 1, p. 213, 2017.

CAPP, E.; NIENOV, O.H. Bioestatística quantitativa aplicada. [Internet]. Porto Alegre: UFRGS; 2020. 260 p. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/213116>

TORRES, L. C. R.; BRITO, S. L. D. Licitações Públicas: Repensando Economicidade à Luz da Seleção Adversa e do Risco Moral. **Ronny Charles**, João Pessoa, 6 nov. 2025. Disponível em: <https://ronnycharles.com.br/17209-2/>. Acesso em: 27 nov. 2025.

CHING, H. Y.; SILVEIRA, H. F. R. da; FREIRE, F. S. Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. **Revista de Economia e Administração**, v.10, n.2, 262-284p. 2011.

CHRISTENSEN, T.; LAEGREID, P. Performance and accountability - A theoretical discussion and an empirical assessment. **Public Organization Review**, v. 15, n. 2, p. 207-225, 2015.

COELHO, D. W. C.; CALLADO, A. A. C. Explorando a Relação de Custos Ocultos no Âmbito do Terceiro Setor. **ABCustos**, [S. l.], v. 20, n. 1, p. 154–182, 2025. DOI: 10.47179/abcustos.v20i1.763. Disponível em: <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/763>. Acesso em: 15 out. 2025.

CONACI – Conselho Nacional de Controle Interno. *Diretrizes das Macrofunções do Sistema de Controle Interno*. Brasília, 2010.

COKINS, G. **Activity-based cost management: an executive's guide**. John Wiley & Sons, 2002.  
DECO, P. **Gestão de Custos Ocultos nas Organizações - O Tempo Perdido**. 1 ed. Lisboa: Chiado

Editorial, 2023.

DAIGNEAULT, P. M. Administrative Burden Revisited: Advancing Research and Practice. **Canadian Public Administration**, v. 68, n. 1, p. 159–172, 2025. DOI: 10.1111/capa.70000

DUTRA, M.; BORNIA, A. C. Gestão estratégica dos custos invisíveis: o caso das empresas estatais transmissoras de energia elétrica do Brasil. **ABC Custos**, Rio Grande do Sul, v. IV, n. 2, p. 80-102, 2009.

FEIJÓ, A. M.; VICENTE, E. F. R.; PETRI, S. M. O uso das escalas Likert nas pesquisas de contabilidade. **Revista Gestão Organizacional**, v. 13, n. 1, p. 27-41, 2020.

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.

FRANCO, L. M. G.; NASCIMENTO, C. do; ESPEJO, M. M. dos S. B.; VOESE, S. B. Sistemas de Custos: Importância, Viabilidade e Utilidade na Concepção dos Agentes Públicos do Estado do Paraná (Brasil). **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [S. 1.], v. 7, n. 2, 2013. DOI:10.17524/repec.v7i2.311. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/311> . Acesso em: 31 out. 2024.

FREITAS, J. B.; MELO, J. F. M de; SEVERIANO FILHO, C.; COSTA, I. Identificação dos Custos Ocultos como forma de Vantagem Competitiva na Gestão Estratégica. **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGeT**. São Paulo, 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.; COSTA, I.; SANTOS, J. A. dos; SEVERIANO FILHO, C.; ALMEIDA, M. L. de. Estudo sobre a relevância dos custos ocultos na produtividade econômica de uma empresa do sub-setor sucroalcooleiro da agroindústria. **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGeT**. São Paulo, 2007a.

FREITAS, J. B.; COSTA, I.; SANTOS, J. A.; SEVERIANO FILHO, C.; ALMEIDA, M. L. A origem dos custos ocultos: um estudo teórico. **Anais do SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**, Resende, RJ, 2007b.

GARLATTI, A.; IACUZZI, S.; PAULUZZO, R.; PERICOLO, E. Assessing the effect of digitalisation on a public “self-servicing” service. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, abr. 2025. DOI: 10.1108/JPBAFM-09-2024-0186.

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**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRAK, H.. Hidden Costs of Technology Transfer. **YK-Economic Review**, 2003.

GUEDES, T. A.; MARTINS, A. B. T.; ACORSI, C. R. L. Estatística descritiva. **Projeto de ensino aprender fazendo estatística**, v. 1, p. 1-49, 2005.

HOLANDA, V. B. de; LATTMAN-WELTMAN, F. do; GUIMARÃES, F. C. Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado. **FGV**, 2010.

JI, S.; HONG, S. Hidden Costs of Performance Management: When Performance Feedback Encourages Gaming and Dysfunctional Behaviors. **Public Performance & Management Review**, 2025, p. 1–25. DOI: 10.1080/15309576.2025.2486061.

KON, S.. The Role of" Hidden Costs" in Cost Management. In: **Japanese Management Accounting Today**. 2007.

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

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

LORD, S. Hidden costs of agrifood systems and recent trends from 2016 to 2023. **FAO Agricultural Development Economics Technical Study**, 31. 2023.

LESNIOVSKI, M. J.; CALLADO, A. A. C. Custos Ocultos: Uma Análise Bibliométrica da Produção Científica Nacional. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], 2025. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/5226>. Acesso em: 12 jan. 2026.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 791-820, 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo, Atlas, 2017.

MARTINS, L. Custos invisíveis no setor público: quem é o responsável? **Blog do Prof. Lino Martins da Silva**. Rio de Janeiro, 14 mar. 2012. Disponível em: <https://linomartins.wordpress.com/2012/03/14/custos-invisiveis-no-setor-publico-quem-e-o-responsavel/>. Acesso em: 01 jul. 2024.

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**, n. 10, p. 2, 2013.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social**, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 109–134, 2010. DOI: 10.21118/apgs.v2i1.4015. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4015> . Acesso em: 30 out. 2024.

MENDES, N. C. F.; SERRANO, A. L. M.; MATIAS-PEREIRA, J.; CRUZ, E. R. N.; COSTA, A. de J. B. Absenteísmo e eficiência: um estudo nas instituições federais de ensino superior. **Revista de**

**Gestão e Secretariado**, [S. l.], v. 15, n. 1, p. 1531–1549, 2024. DOI: 10.7769/gesec.v15i1.3435. Disponível em: <https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/3435>. Acesso em: 12 jan. 2026.

MESSIAS, D.; FERREIRA, J. C.; SOUTES, D. O. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público de Brasília* 69 (3) 63-82, 2018.

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

MONTEIRO, A. F. Custos ocultos: estudo de caso em uma unidade de auditoria interna do Exército Brasileiro. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2015.

MOTOMURA, O. A Gestão do Invisível. **Revista Exame**, 1999. Disponível em: <https://www.oficinadegerencia.com/search/label/Artigos%20de%20Oscar%20Motomura>. Acesso em 30 ago. 2025.

NOGUEIRA, D. A. M.; REGINATO, A.; RODRIGUES, C. R.. Nova gestão pública e a Constituição de 1988: Eficiência, inovação e responsabilidade como imperativos jurídicos. **ARACÊ**, v. 7, n. 7, p. 37626-37643, 2025.

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.

PERNAMBUCO. **Decreto nº 47.667, de 1º de julho de 2019**. Aprova o Regulamento da Secretaria da Controladoria Geral do Estado. Recife: Governo do Estado, 2019. Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=46299&tipo=> . Acesso em: 03 abr. 2026.

PESSOA, M. S. C. M.; CALLADO, A. A. C. Custos ocultos comportamentais no setor público: uma abordagem a partir do capital intelectual. *Revista de Contabilidade & Controladoria*, v. 15, n. 1, 2023.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. Custos no setor público. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 789-790, 2010.

SANTOS, J. S. Custos ocultos no processo de instalação de elevadores OTIS VF1. Monografia apresentada ao curso de Especialização em Engenharia de Produção, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2003.

SANTOS, R. M. dos. Custos ocultos estruturais: um estudo na Secretaria de Saúde do município paraibano de Sapé. 2022. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2022.

SANTOS, T. A. C. B.; CALLADO, A. A. C. Custos ocultos: estudo de caso em uma empresa familiar. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 13, p. 1973-1992, 2022.

SANTOS, M. I. da C.; LEITE FILHO, P. A. M.; SANTOS, M. L. da C. Análise do absentismo enquanto um tipo de custo oculto em uma instituição de ensino pública. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, [S. l.], v. 10, n. 2, p. 57-65, 2020. DOI: 10.18696/reunir.v10i2.939. Disponível em:

<https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/939>. Acesso em: 01 jul. 2024.

SANTOS, M. I. da C. SANTOS, R. F. dos. Análise da rotatividade de pessoal como um tipo de custo oculto em uma empresa do setor de vidros. **Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036**, [S. l.], v. 14, n. 2, p. 338–356, 2022. DOI: 10.21680/2176-9036.2022v14n2ID24088. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/24088>. Acesso em: 15 out. 2025.

SILVA, A. C. R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. Salvador, BA: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, Superintendência de Educação a Distância, 2017. Disponível em: [https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/24428/1/eBook\\_Metodologia\\_da\\_Pesquisa\\_Aplicada\\_a\\_Contabilidade-Ci%C3%A2ncias\\_Contabeis\\_UFBA.pdf](https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/24428/1/eBook_Metodologia_da_Pesquisa_Aplicada_a_Contabilidade-Ci%C3%A2ncias_Contabeis_UFBA.pdf). Acesso em: 10/07/2024

SILVA, C. A. T. *et al.* **Custos no setor público**. Brasília: UnB, 2007.

SILVA, D. H. L. da; CALLADO, A. A. C. Identificação dos custos ocultos no agronegócio: um estudo nos engenhos produtores de cachaça do brejo paraibano. In: **XI Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**, 2017.

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, M. R. da. **Balanced Scorecard e a questão ambiental: um estudo empírico sobre a percepção de profissionais da área de controladoria**. 2019. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2019.

SILVA, P. C. P. **Rastreamento dos Custos Ocultos em Operações de Serviços: estudo de caso em uma sociedade de economia mista com controle estatal na Paraíba**. 2008. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2008.

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

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

SOUSA, W. V. C.; RIBEIRO, C. M. A.; RODRIGUEZ, M. V. R. Y. A contribuição da gestão do capital intelectual para minimização dos custos ocultos na administração pública. **Sistemas & Gestão**, v. 11, n. 3, p. 326-341, 2016.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração**. 1. ed. Harbra, 1981.

SUZART, J. A. da S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. da. As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública – Teoria versus Prática. **Contabilidade Gestão e Governança**, Brasília-DF, v. 14, n. 1, 2011. Disponível em: <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/265>. Acesso em: 14 nov. 2025.

ȚICU, D. New tendencies in public administration: from the new public management (NPM) and new governance (NG) to e-government. **MATEC Web of Conferences**, v. 342, EDP Sciences, 2021.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

VALENTIM, I. C. D.; CALLADO, A, A. C. Informações sobre deficiências de controles como custos ocultos no contexto das empresas brasileiras. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], 2024.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 1998.

VILLAR, A. M.; SEVERIANO FILHO, C.; SILVA, P. C. P. da; ADISSI, P. J. The Occurrence Of Hidden Costs In Service Operations: Insights Observed In A Public Company Controlled By The Government. In: **19th International Conference On Production Research**. 2007.

WARRINGTON, E. Three Views Of the New Public Administration. **Public Administration & Development**, v. 17, n. 1, 1997.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ZAFFANI, C. A. Cuidado com os custos invisíveis. **Revista Boletim CRC/SP**, São Paulo, n. 158, p. 19-22, 2006.

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

ZWICK, J. Cracking the code: reclaiming building standards for public interest. Los Angeles: UCLA Lewis Center for Regional Policy Studies, 2026. Disponível em: <https://escholarship.org/uc/item/0xr4x8m0>.

## APÊNDICE

### QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

#### Bloco I. Perfil do Respondente

##### 1. Sexo

Feminino

Masculino

##### 2. Idade

Até 30 anos

Entre 31 e 41 anos

Entre 42 e 50 anos

Acima de 50 anos

##### 3. Formação Acadêmica

Ciências Contábeis

Outro: \_\_\_\_\_

##### 4. Natureza da Instituição que fez a graduação

Pública

Privada

##### 5. Escolaridade

Graduação

Especialização/MBA

Mestrado

Doutorado

##### 6. Tempo de Formação Acadêmica

até 5 anos

de 6 a 10 anos

de 11 a 15 anos

de 16 a 20 anos

acima de 20 anos

##### 7. 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

##### 8. Tempo de atuação na secretaria

Até 3 anos

Entre 4 e 8 anos

Entre 9 e 12 anos

Entre 12 e 16 anos

acima de 16 anos

9. Tempo de atuação na unidade atual

- Até 3 anos  
 Entre 4 e 8 anos  
 Entre 9 e 12 anos  
 Entre 12 e 16 anos  
 acima de 16 anos

10. Natureza do vínculo com a secretaria

- Ocupante de cargo comissionado  
 Servidor efetivo cedido  
 Servidor efetivo da carreira da Secretaria

11. Exercício de cargo de chefia

- Nunca exerceu  
 Já exerceu anteriormente  
 Exerce atualmente

## **Bloco II- Informações sobre as atividades**

### **Estrutura Organizacional**

Avalia clareza de papéis, responsabilidades e organização interna.

#### **Escala (1–5)**

- |   |  |
|---|--|
| 1 Os papéis e responsabilidades da equipe estão claramente definidos.             | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |
| 2 Existem fluxos e manuais de procedimentos formalizados e atualizados.           | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |
| 3 Há sobreposição de funções entre setores ou servidores. <i>(invertida)</i>      | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |
| 4 O desenho organizacional favorece a integração entre áreas.                     | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |
| 5 O espaço físico e os meios digitais são adequados ao desempenho das atividades. | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |

### **Processos Administrativos**

Avalia padronização, clareza e eficiência dos fluxos internos.

#### **Escala (1–5)**

- |   |  |
|---|--|
| 6 Os processos seguem etapas claramente definidas.                              | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |
| 7 Existem atividades repetidas ou desnecessárias nos fluxos. <i>(invertida)</i> | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |
| 8 O retrabalho é um problema recorrente na unidade. <i>(invertida)</i>          | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |
| 9 Os prazos internos são cumpridos de forma satisfatória.                       | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |
| 10 Há mecanismos de revisão e melhoria contínua dos processos.                  | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |

### **Comunicação e Integração Institucional**

Avalia a troca de informações e a fluidez comunicacional entre áreas e níveis.

#### **Escala (1–5)**

- |  |  |
|--|--|
| 11 As informações circulam de forma rápida e precisa entre setores.  | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |
| 12 Há falhas de comunicação que impactam o andamento das atividades. | <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 |

**Escala (1–5)**

- (invertida)*
- 13 A gestão compartilha de maneira clara as decisões e orientações. 1 2 3 4 5
- 14 Existe articulação adequada entre as unidades de controle interno, ouvidoria, correição e auditoria (macrofunções). 1 2 3 4 5
- 15 Há canais formais para comunicação institucional (intranet, boletins, reuniões). 1 2 3 4 5

**Tecnologia e Sistemas de Informação**

Avalia o suporte tecnológico e a integração de sistemas da Secretaria.

**Escala (1–5)**

- 16 Os sistemas utilizados são integrados entre as áreas da Secretaria. 1 2 3 4 5
- 17 É necessário inserir as mesmas informações em mais de um sistema. 1 2 3 4 5  
*(invertida)*
- 18 As falhas técnicas ou lentidão de sistema interferem nas entregas. 1 2 3 4 5  
*(invertida)*
- 19 As ferramentas tecnológicas atendem adequadamente à demanda da unidade. 1 2 3 4 5
- 20 O uso de tecnologia contribui para reduzir o retrabalho e o tempo de execução. 1 2 3 4 5

**Capacitação e Dimensionamento de Pessoal**

Avalia preparo técnico e adequação das equipes.

**Escala (1–5)**

- 21 A equipe recebe capacitação periódica voltada às suas funções. 1 2 3 4 5
- 22 A falta de treinamento resulta em erros ou retrabalho. 1 2 3 4 5  
*(invertida)*
- 23 O número de servidores é suficiente para atender à demanda da unidade. 1 2 3 4 5
- 24 As competências técnicas da equipe estão alinhadas às atribuições dos cargos. 1 2 3 4 5
- 25 Há incentivo institucional para o desenvolvimento profissional contínuo. 1 2 3 4 5

**Cultura Organizacional e Clima Institucional**

Avalia valores, práticas e atitudes em relação à eficiência e inovação.

**Escala (1–5)**

- 26 A liderança estimula a proposição de melhorias e inovações. 1 2 3 4 5

**Escala (1–5)**

- 27 Problemas estruturais são reconhecidos e tratados de forma transparente. 1 2 3 4 5
- 28 Existe cooperação entre setores e servidores. 1 2 3 4 5
- 29 Falhas e ineficiências são discutidas sem receio de retaliação. 1 2 3 4 5
- 30 A cultura institucional valoriza a eficiência e o uso racional de recursos. 1 2 3 4 5

**Eficiência Geral e Custos Ocultos Estruturais Percebidos**

Avalia a percepção global sobre eficiência e perdas estruturais.

**Escala (1–5)**

- 31 Há gerenciamento adequado dos recursos administrativos, materiais e informacionais necessários para o funcionamento da Secretaria. 1 2 3 4 5
- A Secretaria realiza acompanhamento sistemático das demandas institucionais, visando identificar necessidades de melhoria nos processos e controles. 1 2 3 4 5
- 32 1 2 3 4 5
- 33 São realizados levantamentos, diagnósticos e estudos técnicos para conhecer o perfil das demandas, riscos e fragilidades da gestão pública. 1 2 3 4 5
- 34 Há supervisão técnica e orientação adequada das equipes que atuam nas atividades de controle interno, auditoria, correição e/ou ouvidoria 1 2 3 4 5
- 35 As equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas. 1 2 3 4 5
- 36 O planejamento é ajustado quando surgem novas demandas ou dificuldades institucionais. 1 2 3 4 5
- 37 As equipes participam de reuniões regulares para alinhamento de estratégias e metas. 1 2 3 4 5
- 38 A Secretaria articula-se adequadamente com outros órgãos, respeitando fluxos institucionais. 1 2 3 4 5
- 39 As atividades são registradas com qualidade nos sistemas de informação da Secretaria. 1 2 3 4 5
- 40 Utiliza-se dados para a análise de priorização das atividades a serem executadas e acompanhadas. 1 2 3 4 5