



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont)

**AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS E O USO PELOS GESTORES DAS EMPRESAS
PÚBLICAS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL: estudo das empresas EBC e Correios**

ISAMARA BEATRIZ DE LIRA

Brasília
2025

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)

Professora Doutora Rozana Reigota Naves

Reitora

Professor Doutor Márcio Muniz de Farias

Vice-Reitor

Professor Doutor Roberto Goulart Menezes

Decano de Pós-graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva

Coordenador-geral do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB

ISAMARA BEATRIZ DE LIRA

AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS E O USO PELOS GESTORES DAS EMPRESAS PÚBLICAS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL: estudo das empresas EBC e Correios

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont - UnB) como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Comissão Examinadora

Professor Doutor Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues
PPGCont/UnB

Professora Doutora Fatima de Souza Freire
PPGCont/UnB

Professora Doutora Suzana Gilioli da Costa Nunes
Profiap e Gespol/UFT

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes
PPGCont/UnB

Brasília
2025

ISAMARA BEATRIZ DE LIRA

**AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS E O USO PELOS GESTORES DAS EMPRESAS
PÚBLICAS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL: estudo das empresas EBC e Correios**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont - UnB) como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade.

Orientador: Prof. Dr. Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues

Brasília
2025

Dedico este trabalho, em primeiro lugar, a Deus, que me permitiu chegar até este momento; e, em segundo lugar, a minha mãe que acredita e me incentiva a seguir meus sonhos.

AGRADECIMENTO (S)

Agradeço a Deus, por me permitir mais esta vitória e pelo aprendizado obtido durante a caminhada. A Jesus Cristo, que fortalece minha fé e me faz acreditar que nenhum obstáculo deve ser maior que o meu propósito. Ao Espírito Santo, que me guia e me protege do mal.

Agradeço aos meus pais, Maria Lucia de Lira e Luiz Gonzaga de Macedo, por toda a força, confiança, educação e incentivo que sempre me deram; aos meus irmãos, Ismael de Lira Macedo e Luiz Gonzaga de Macedo Filho, pela cobrança de finalizar o mestrado; ao meu marido, Jaime Floriani Filho, por todo o apoio, compreensão e companheirismo.

Agradeço ao professor Dr. Francisco Paulo do Nascimento e ao Me. Jameson Reinaux da Cunha, pela confiança e pela carta de recomendação, item necessário ao ingresso no mestrado.

Agradeço aos Correios, pela liberação da jornada de trabalho. Aos meus gestores, Luciano Cardoso Marcolino, Pietro Calixto Antunes e Guilherme Dias de Freitas, pelo apoio e incentivo; e à Vanessa Sandri Barbosa, pela torcida alegre e positiva. Aos meus colegas de trabalho, Maria Divina Lopes Glória, André Gonçalves de Siqueira, Vanilde Maria de Oliveira e Luiz Soares de Almeida Junior, pelo apoio e por suportarem o adicional de demandas pelas vezes em que me ausentei.

Agradeço à área de educação das empresas EBC e Correios, por toda orientação e apoio durante as diversas etapas de execução da pesquisa. Aos gestores de ambas as empresas, que gentilmente dedicaram tempo para participar deste projeto.

Agradeço ao meu orientador, o professor Dr. Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues, pela sua paciência, compreensão, apoio e dedicação. As professoras Dr^a. Fatima de Souza Freire, Dr^a. Suzana Gilioli da Costa Nunes e Dr^a. Danielle Montenegro Salamone Nunes, por aceitarem fazer parte da banca examinadora.

Agradeço aos professores, Dr. Abimael de Jesus Barros Costa, Dr^a. Andrea de Oliveira Gonçalves, Dr. Carlos Rosano Peña, Dr. Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues, Dr^a. Fatima de Souza Freire, Dr. João Abreu de Faria Bilhim, Dr. Jorge Katsumi Niyama, Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert e Dr^a. Mariana Guerra, pelos conhecimentos compartilhados durante as disciplinas.

Agradeço ao Conselho e membros do PPGCont – UnB, pela compreensão e deliberações, que me permitiram finalizar mais uma etapa do caminho que escolhi seguir.

Agradeço às colegas de curso, Maura Rosângela Alves Neto Miler e Walquíria Costa dos

Santos, pelo incentivo e força durante minha caminhada.

*“A fé é o firme fundamento das coisas que se esperam, e a prova das coisas que não se vêem”
(Hebreus 11:1).*

AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS E O USO PELOS GESTORES DAS EMPRESAS PÚBLICAS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL: estudo das empresas EBC e Correios

RESUMO: A presente pesquisa teve por objetivo analisar a usabilidade das informações de custos pelos gestores das empresas públicas EBC e Correios de modo a responder ao seguinte problema: de que forma os gestores da EBC e dos Correios utilizam e analisam o uso das informações de custos para a tomada de decisão? A pesquisa pode ser classificada como qualitativa e quantitativa, pois foram usadas as técnicas de *brainstorming* e grupo focal, assim como, foi aplicado o modelo de análise Multicritério para Apoio à Decisão – Construtivista (MCDA-C) com a utilização do software de modelagem MyMCDA-C. Foi aplicado um questionário para os gestores da Empresa Brasil de Comunicação (EBC) e da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT/Correios). Os resultados demonstraram que as informações de custos são utilizadas pelos gestores públicos no processo decisório, sendo consideradas como muito importantes ou importantes. Além disso, verificou-se que os critérios levantados no estudo em pauta contribuem para a usabilidade das informações de custos.

Palavras-chave: Informações de custos. EBC. Correios. Usabilidade.

**COST INFORMATION AND ITS USE BY MANAGERS OF PUBLIC COMPANIES OF
THE FEDERAL EXECUTIVE BRANCH: study of the companies EBC and Correios**

ABSTRACT: The present research aimed to analyze the usability of cost information by managers of the public companies EBC and Correios in order to answer the following question: how do managers of EBC and Correios use and analyze the use of cost information for decision-making? The research can be classified as qualitative and quantitative, since brainstorming and focus group techniques were used, as well as the Multicriteria Analysis Model for Decision Support – Constructivist (MCDA-C) was applied with the use of the MyMCDA-C modeling software. A questionnaire was applied to managers of Empresa Brasil de Comunicação (EBC) and Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT/Correios). The results showed that cost information is used by public managers in the decision-making process, being considered as very important or important. In addition, it was found that the criteria raised in the study in question contribute to the usability of cost information.

Key-words: Cost information. EBC. Correios. Usability.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura organizacional da EBC	19
Figura 2 - Estrutura organizacional dos Correios	20
Figura 3 - Modelo matemático multicritério.....	21
Figura 4 - Agentes que constituem a pesquisa.....	22
Figura 5 - Resultado consolidado do quesito 5 dos dados demográficos	28
Figura 6 - Critério Apuração dos custos (EBC e Correios)	47
Figura 7 - Critério Utilização das informações de custos (EBC e Correios).....	48

LISTA DE QUADRO

Quadro 1 - Estatais que integram o ranking de custos do setor público e/ou transparência com sede no	24
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Resultado EBC.....	29
Gráfico 2 – Resultado Correios.....	30
Gráfico 3 – Desempenho dos critérios EBC.....	31
Gráfico 4 – Desempenho dos critérios Correios.....	32
Gráfico 5 – Níveis de esforço EBC.....	33
Gráfico 6 – Níveis de esforço Correios.....	33
Gráfico 7 – Taxas de contribuição EBC.....	34
Gráfico 8 – Taxas de contribuição Correios.....	35
Gráfico 9 – Desempenho Real EBC.....	36
Gráfico 10 – Desempenho Real Correios.....	36
Gráfico 11 – Excelência EBC.....	37
Gráfico 12 – Excelência Correios.....	38
Gráfico 13 – Critérios e as informações de custos (EBC).....	39
Gráfico 14 – Critérios e as informações de custos (Correios).....	40
Gráfico 15 – Critérios e a usabilidade (EBC).....	41
Gráfico 16 – Critérios e a usabilidade (Correios).....	41
Gráfico 17 – Melhores desempenhos (EBC).....	42
Gráfico 18 – Melhores desempenhos (Correios).....	43
Gráfico 19 - Excelência para apoio à decisão (EBC).....	44
Gráfico 20 - Excelência para apoio à decisão (Correios).....	44
Gráfico 21 - Resultado critérios com 15% (EBC).....	45
Gráfico 22 - Resultado critérios com 15% (Correios).....	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEP/CHS	Comitê de Ética em Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais
DEORC	Departamento de Orçamentos e Custos
DIEFI	Diretoria Econômico-Financeira
EBC	Empresa Brasil de Comunicação
ECT/Correios	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
IFAC	Federação Internacional de Contadores
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards Board
MCDA-C	Multicriteria Decision Aid – Constructivist
MCom	Ministério das Comunicações
MyMCDA-C	Software Meu Multicritério de Apoio à Decisão
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NEI	Nova Economia Institucional
NSI	Nova Sociologia Institucional
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
RFC	Relatório Foco em Custos
Secom	Secretaria de Comunicação Social
Siafi	Sistema Integrado de Administração Financeira
Siape	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC	Sistema de Informações de Custos
Sigplan	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

VEI Velha Economia Institucional

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	5
1.1	Contextualização	5
1.2	Relevância da Pesquisa	6
1.3	Problema de Pesquisa	7
1.4	Objetivos da Pesquisa	7
1.4.1.	Objetivo Geral	8
1.4.2.	Objetivos Específicos	8
1.5	Justificativa da Pesquisa	8
2.	REVISÃO DA LITERATURA	10
2.1	Teoria Institucional e as Organizações do Setor Público	10
2.2	Sistema de Informações de Custos no Setor Público	12
2.3	Contabilidade Gerencial no contexto das Organizações do Setor Público	14
2.4	Teoria da Usabilidade	15
2.5	Teoria do <i>Benchmarking</i>	17
3.	AS EMPRESAS PÚBLICAS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL E O TEMA CUSTOS	18
3.1	Empresa Brasil de Comunicação (EBC)	18
3.2	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT/Correios)	19
4.	METODOLOGIA	21
4.1	População e Amostra	23
4.2	Desenvolvimento da Pesquisa	25
5.	RESULTADOS E DISCUSSÕES	27
5.1	Análise dos dados sociodemográficos dos respondentes (Ágidos)	27
5.2	Análise global das empresas públicas do Governo Federal	28
5.3	Desempenho dos critérios	30
5.4	Níveis de Esforço	32
5.5	Taxas de Contribuição	34
5.6	Desempenho Real (Ágidos)	35
5.7	Excelência com menor Nível de Esforço	37

5.8	Desempenho dos critérios e o uso das informações de custos	38
5.9	Desempenho dos critérios e a Teoria da Usabilidade	40
5.10	Desempenho dos critérios e a Teoria do <i>Benchmarking</i>	42
5.11	Desempenho dos critérios para apoio à tomada de decisão	43
5.12	Análise da robustez	45
5.13	Desempenho dos critérios e a Teoria Institucional.....	47
6.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
	REFERÊNCIAS	51
	APÊNDICES.....	58
	ANEXOS	76

1. INTRODUÇÃO

As informações de custos das organizações públicas trazem para a sociedade a segurança de que os recursos utilizados por elas estão sendo gerenciados e acompanhados de maneira a garantir a alocação mais eficiente. Ademais, conforme Ramos *et al.* (2020), estão comprovados os benefícios da implantação do sistema de custos nas organizações públicas.

Desta maneira, torna-se relevante entender a percepção dos gestores públicos sobre o impacto de tais informações no processo decisório. Os subitens a seguir apresentam uma breve contextualização, assim como apresentam a relevância, problema, objetivos e justificativa para a presente pesquisa.

1.1 Contextualização

O art. 37 da Constituição Federal do Brasil de 1988 determina que a administração pública brasileira deverá obedecer aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Segundo Kossmann e Limberger (2016), a eficiência tem como pressuposto o alcance de um resultado maior com um menor custo, portanto, um maior e melhor resultado com os recursos econômicos disponíveis.

O princípio da eficiência é reforçado pela administração pública gerencial que passa a exigir dos gestores públicos o alcance de resultados positivos na prestação dos serviços públicos e, assim, os usuários desses serviços passam a serem vistos como clientes, devendo ter suas expectativas atendidas quando utilizarem tais serviços. Nessa perspectiva, o interesse público deve ser atendido de maneira satisfatória, sem a necessidade de utilização de recursos financeiros superiores ao planejado anteriormente.

Para a obtenção de resultados positivos em contrapartida à realização de custos menores, é vital manter um sistema de custos que possibilite aos gestores e usuários desse sistema conhecer quais atividades estatais ou serviços públicos demandam mais recursos e quais são os resultados obtidos, além de permitir o conhecimento e gerenciamento tempestivo da alocação dos custos organizacionais.

As informações de custos são norteadoras para a administração pública, pois podem indicar como estão sendo alocados os recursos públicos, permitindo assim um melhor gerenciamento dos serviços públicos prestados, além de apontar possibilidades, quando necessário, para corte de gastos. Ressalta-se que mais importante que limitar os gastos é eliminar os desperdícios, tendo em

vista que a quantidade e qualidade dos serviços prestados devem ser mantidos (Almeida; Borba; Flores, 2009).

De acordo com Silva (2022), a contabilidade governamental e a de custos são indispensáveis ao processo de gestão, visto que fornecem informações úteis para a tomada de decisões, logo, possibilitam ao gestor público avaliar com confiabilidade o caminho seguido e a efetividade de sua gestão. Nessa esteira, Borges, Mario e Carneiro (2013) entendem que a contabilidade gerencial é capaz de influenciar os usuários das informações contábeis gerenciais na tomada de decisão, visto que elas são utilizadas para controle, avaliação e compensação.

As informações de custos oportunizam às organizações a melhoria de seus processos produtivos, identificação dos produtos (produtos e serviços) que exigem mais recursos, o apontamento das atividades que geram valor para o cliente e o acompanhamento dos gastos realizados para manter a máquina pública em funcionamento, neste sentido, entender como essas informações são percebidas pelos gestores públicos, permite que as organizações públicas aprimorem seus processos internos no sentido de atenderem aos anseios dos cidadãos por serviços de qualidade, prestados ao menor custo possível e com o eficiente gerenciamento dos recursos disponíveis.

Conforme Rodrigues (2014), a usabilidade ganhou destaque com o desenvolvimento de softwares, sendo entendida como a facilidade de interação entre um determinado sistema e o usuário, entretanto, esse entendimento foi ampliado para abarcar a interação de um produto com seus clientes, além de poder ser estudado em diferentes cenários. Ademais, de maneira complementar, a usabilidade também pode ser compreendida como o conjunto de mecanismos que facilitam o diálogo entre o usuário e um determinado sistema e as informações que esses sistemas fornecem.

1.2 Relevância da Pesquisa

Para Albuquerque (2017), a estratégia de custos trouxe avanços para a gestão pública, porque permite conhecer e acompanhar os custos, a responsabilização dos gestores públicos e a implantação de sistema de informações de custos. Dessa maneira, as informações de custos na administração pública transcendem os processos de gestão, uma vez que oportunizam a prestação de contas e permitem o acompanhamento dos gastos governamentais pela sociedade em geral.

Para Franco *et al.* (2013), as informações de custos colaboram com os gestores públicos no processo decisório, contribuindo para a escolha da melhor alternativa entre produzir, comprar, terceirizar ou privatizar. Desta maneira, é perceptível o avanço do processo de tomada de decisão com o subsídio das informações de custos.

As empresas que são objeto deste estudo representam dois segmentos corporativos distintos: uma atua na prestação de serviços de radiodifusão, enquanto a outra tem atuação na prestação de serviços postais e de logística. Além disso, uma é uma estatal dependente, ao passo que a outra não é dependente, característica que poderá impactar na maneira como seus gestores utilizam as informações de custos oriundas dos seus respectivos sistemas de custos.

Cabe ressaltar que tão importante quanto ter uma informação é saber utilizá-la. Assim, ter as informações de custos, mas não entender sua utilidade ou menosprezar seus impactos, dificulta e torna morosa a implantação de sistemas de informações de custos em todas as organizações públicas. Nesse sentido, Ramos *et al.* (2020) ressaltam a importância do fortalecimento da cultura de custos nas organizações públicas.

Pelo exposto, esta pesquisa mostra-se relevante pela possibilidade de reforçar como os gestores públicos podem utilizar as informações de custos, como a administração pública pode tornar-se mais eficiente e em que aspectos as empresas públicas podem melhorar a usabilidade das informações de custos.

1.3 Problema de Pesquisa

Conforme Almeida, Borba e Flores (2009), a contabilidade de custos sobre a ótica gerencial tem a função de prestar auxílio ao controle e contribuir com a tomada de decisões. Além disso, os sistemas de informações de custos devem proporcionar aos gestores públicos informações que lhes possibilitem obter resultados positivos para os cidadãos (Fernandes; Bezerra Filho, 2016). Dessa maneira, tem-se o seguinte problema de pesquisa: de que forma os gestores da EBC e dos Correios utilizam e analisam o uso das informações de custos para a tomada de decisão?

1.4 Objetivos da Pesquisa

Para responder à questão levantada nesta pesquisa, será necessário cumprir algumas etapas e, para isso, foram definidos os seguintes objetivos a serem alcançados.

1.4.1. Objetivo Geral

Analisar a usabilidade das informações de custos pelos gestores das empresas públicas EBC e Correios.

1.4.2. Objetivos Específicos

- Conhecer a percepção dos gestores públicos em relação ao impacto das informações de custos no processo decisório;
- Identificar os critérios relacionados às informações de custos que possuem maior e menor usabilidade;
- Informar qual critério possui o maior e o menor nível de esforço para o alcance do resultado esperado pelos decisores;
- Apontar em quais critérios as empresas precisam melhorar para atingirem os níveis ótimos de usabilidade das informações de custos.

1.5 Justificativa da Pesquisa

Para Cardoso, Aquino e Bitti (2011), a maneira como as informações de custos serão utilizadas depende do usuário dessa informação, dado que podem ser utilizadas para comparação de desempenho entre bens, serviços e postos de operação, avaliação de desempenho dos trabalhos executados, decisão quanto a preço de venda de bens e serviços, elaboração de proposta orçamentária e decisão quanto à redução do nível de atividade por restrições orçamentárias, além de avaliação e estabelecimento de cláusulas dos contratos de gestão. Dessa maneira, esta pesquisa justifica-se pela possibilidade de disseminar os impactos que as informações de custos têm na tomada de decisão dos gestores das empresas públicas do poder executivo federal, além de consolidar conceitos relacionados a custos na administração pública e usabilidade no contexto da ciência contábil.

A presente pesquisa tem o potencial de contribuir com os gestores das empresas públicas, contadores públicos e administração pública ao reforçar a importância das informações de custos para um melhor gerenciamento e alocação dos recursos públicos, oportunizando assim que os produtos (produtos e serviços) públicos disponibilizados aos cidadãos sejam eficientes e atendam ao interesse social. Além de evidenciar a percepção dos gestores públicos sobre as informações de custos e como essas são utilizadas no processo decisório.

Os estudos científicos que desmistificam o uso da informação de custos visam auxiliar na compreensão das decisões que são tomadas pelos gestores públicos e evidenciar como as empresas públicas fazem uso das informações de custos no processo de tomada de decisão, permitindo, assim, que futuras pesquisas se debrucem sobre novas maneiras de utilização de tais informações.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Os subitens a seguir apresentam a fundamentação teórica que serviu como base para o desenvolvimento desta pesquisa, assim, será abordada a teoria Institucional, o Sistema de Informações de Custos, a contabilidade gerencial, a teoria da Usabilidade e a do *Benchmarking*.

2.1 Teoria Institucional e as Organizações do Setor Público

Os autores Rodrigues e Neto (2014) destacam que a teoria institucional geralmente é uma explicação do comportamento da igualdade existente entre diferentes organizações que compõem um determinado ambiente, sendo esse comportamento um hábito formalizado e institucionalizado (Guerreiro; Frezatti; Casado, 2006). Desta maneira, essa teoria tende a se preocupar em compreender a institucionalização do comportamento organizacional que com as mudanças organizacionais.

De acordo com Vailatti, Rosa e Vicente (2017), as três abordagens principais da teoria Institucional são a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI). Ainda, segundo os autores, para a VEI, a rotina e as regras definem os comportamentos desejáveis e socialmente aceitos. Já a NEI assume que os tomadores de decisões são limitados, seja por questões cognitivas ou acesso às informações necessárias para tomada de decisão. Por fim, a NSI, está mais direcionada ao comportamento das organizações, enfatizando que são elas moldadas para serem legitimadas.

Em harmonia com Borges, Mario e Carneiro (2013), a Velha Economia Institucional (VEI) se opõe à teoria da escolha racional ao entender que no cotidiano das organizações é quase impossível o gestor dispor de todas as informações possíveis e necessárias, sendo capaz de avaliá-las e assim tomar a decisão que seria a melhor possível, decisão ótima.

Conforme Biesenthal *et al.* (2018), estudos contemporâneos sobre as instituições buscam explicar as mudanças organizacionais como consequência dos arranjos sociais, uma vez que o ambiente social influencia os sistemas institucionais. Assim, partindo desse pressuposto, é possível corroborar o entendimento de que as organizações estão em busca de legitimação e, para tanto, fazem uso do isomorfismo.

Os autores Dimaggio e Powell (2005) entendem que as incertezas e as restrições, assim como, a necessidade por poder político e legitimação institucional levam à homogeneidade de estruturas, cultura e resultado, sendo o conceito de isomorfismo aquele que melhor explicaria esse

processo. Entretanto, nas organizações públicas, conforme Rodrigues e Neto (2014), as pressões institucionais podem encontrar barreiras para a institucionalização de alguns comportamentos, visto que a desconsideração das características e da realidade dessas organizações levam seus gestores a aceitarem coercitivamente as novas condutas, sem se preocuparem com a efetividade das suas ações.

As organizações podem ser impactadas por pressões institucionais que as impulsionam a mudarem seu status quo, sendo que a pressão coercitiva leva as organizações públicas a se moldarem às exigências do governo ou da sociedade, enquanto a mimética leva essas organizações a alterarem seus processos organizacionais para se tornarem semelhantes àquelas que se apresentam mais bem avaliadas pelo ambiente externo no qual estão inseridas; e, por fim, a pressão normativa, representada pela profissionalização, onde se tem o exemplo dos profissionais de uma classe profissional especializada que passam a definir as condições e métodos para execução das suas atividades laborais (Altayar, 2018).

Segundo Luz e Lavarda (2021), o isomorfismo institucional permite compreender os processos de mudança pelos quais as organizações passam, além de impactar o planejamento orçamentário. Assim, a destinação do orçamento vai depender da finalidade que se deseja alcançar como consequência da pressão exercida pelo isomorfismo.

Para Borges, Mario e Carneiro (2013), a adoção de novas ferramentas que permitam maior eficiência na alocação de recursos tende a ser preterida por sistemas contábeis tradicionais, visto que, sob a ótica institucional, essas inovações não atendem às expectativas dos envolvidos ou estão em desconformidade com as normas sociais de comportamento das organizações. Neste sentido, Sampaio *et al.* (2012) destaca que a teoria institucional entende que as organizações para serem vistas como legítimas incorporam regras, práticas e crenças que são comuns no ambiente ao qual estão inseridas.

O estudo realizado por Luz *et al.* (2018) concluiu que, nas pesquisas em Contabilidade que utilizam a teoria Institucional, a maioria segue os preceitos da Nova Sociologia Institucional (NSI), sendo seguida pela Velha Economia Institucional (VEI) e, por último, pela Nova Economia Institucional (NEI). Esse resultado é similar ao encontrado por Soeiro e Wanderley (2019), que observaram uma predominância da NSI. Logo, percebe-se a preocupação dos pesquisadores em compreender como as instituições se moldam para atender às expectativas do ambiente externo e manterem sua legitimidade.

Na visão de Vasconcelos, Oliveira e Lima (2022), o isomorfismo é a capacidade que as organizações possuem para se adaptar ao ambiente no qual estão inseridas; esse fenômeno é classificado como coercitivo, mimético e normativo. Segundo os autores, o isomorfismo coercitivo é resultante das pressões externas que as organizações sofrem, enquanto o isomorfismo mimético é a imitação de comportamentos de outras entidades já estabelecidas. Já o isomorfismo normativo é aquele que advém da profissionalização.

De acordo com os achados da pesquisa desenvolvida por Callado e Pinho (2015), existe isomorfismo mimético em relação à utilização das informações de custos entre as organizações que constituíram a amostra daquele estudo, mesmo sendo essas de diferentes setores de atividades econômicas. As pressões do ambiente no qual as organizações estão inseridas, assim como as incertezas e a necessidade de legitimação externa têm colaborado para o isomorfismo institucional (Vailatti; Rosa; Vicente, 2017).

Para Silva e Mário (2015), o isomorfismo institucional está diretamente relacionado à necessidade de legitimidade, de poder político, de recursos e de oportunidades. Nesse sentido, as organizações públicas podem ser estudadas sob a lente teórica da teoria Institucional na vertente da Nova Sociologia Institucional do ponto de vista do isomorfismo coercitivo e mimético, em relação à implantação do Sistema de Informações de Custos (SIC) e ao uso das informações de custos pelos gestores públicos no processo decisório.

2.2 Sistema de Informações de Custos no Setor Público

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), conforme consta no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2023), está estruturado segundo a natureza das informações contábeis, sendo elas: Natureza de Informação Orçamentária, Natureza de Informação Patrimonial e Natureza de Informação de Controle. Tendo em vista que os custos envolvidos na disponibilização dos serviços públicos perpassam por toda a estrutura governamental, sendo registrados nas contas contábeis, torna-se imprescindível tornar tais custos evidentes, principalmente a sua alocação.

A Portaria n. 716/2011 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) definiu o Sistema de Custos do Governo Federal e o Sistema de Informações de Custos (SIC), além das competências do Órgão Central do Sistema de Custos do Governo Federal e Órgãos Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

O SIC é tido pelos gestores públicos como um avanço significativo para apuração dos resultados da gestão pública, tendo em vista que as informações de custos proporcionam uma alocação de recursos mais eficiente e permite identificar os custos dos serviços disponibilizados à sociedade. Nesse sentido, Rosa, Silva e Soares (2015) ressaltam que os contadores públicos reconhecem os benefícios de um sistema de custos público e que este aprimora a transparência pública em relação aos programas de Governo.

De acordo com Messias, Ferreira e Soutes (2018), a utilização do orçamento como principal instrumento de avaliação, controle e gestão dos recursos públicos mostra-se limitada, visto que não mensura a eficiência da gestão pública. Desta maneira, é necessária a utilização de novas ferramentas que possibilitem avaliar a efetividade dos serviços públicos prestados.

A NBC TSP 34 (2021) resalta que a informação de custos deve ser disponibilizada de tal maneira que toda a sociedade tenha acesso. Embora o gestor público seja o principal usuário, todo cidadão deverá ter acesso a essas informações, tendo em vista que podem ser utilizadas para monitoramento e controle social.

Segundo Borges, Mario e Carneiro (2013), o SIC foi estabelecido a partir dos dados obtidos do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (Sigplan) e do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape), entretanto, como tais sistemas não foram criados com uma ótica voltada para informações de custos, era necessário o tratamento dos dados extraídos e a realização de ajustes contábeis.

O estudo realizado por Almeida, Borba e Flores (2009) apontou que, de acordo com a percepção dos participantes da pesquisa, as informações de custos, além de serem importantes, contribuem para melhorar os processos organizacionais. Esse achado reforça que a gestão de custos é indispensável para que as organizações públicas sejam capazes de acompanhar as transformações sociais, econômicas e tecnológicas pelas quais a sociedade passa e que a administração pública deve estar preparada para atender às novas demandas da coletividade.

Para um sistema de informações de custos ser implantado e operar com eficiência, é necessário que o ambiente organizacional esteja receptivo a tal sistema, uma vez que, conforme apontado por Rocha e Guerreiro (2010), a definição de conceitos, rotinas e regras para um novo sistema é insuficiente se tais definições não estiverem convergentes com a identificação das crenças e valores da organização e que constituem o respectivo campo institucional.

De acordo com Cardoso, Aquino e Bitti (2011), a implantação de instrumentos da contabilidade gerencial, assim como sistemas sofisticados de informações de custos possuem como principal razão a legitimação e validação pela gestão da organização pública, em vez de serem utilizados pelos gestores públicos locais para apoio à tomada de decisões, aprimoramento dos processos organizacionais, fortalecimento do controle organizacional e desenvolvimento de indicadores de desempenho.

Os achados da pesquisa realizada por Marques, Bezerra Filho e Caldas (2020) sobre a percepção dos contadores públicos que atuam na contabilidade e na auditoria interna em relação à convergência para as IPSAS/IFAC indicaram a ausência de investimento em treinamentos, resistência cultural, falta de independência funcional e valorização profissional e existência de pressões políticas, entre outros. Esses achados podem indicar que as organizações públicas tendem a ser resistentes a inovações nos processos organizacionais, o que dificulta a implantação de novos sistemas de controle e avaliação de desempenho.

O estudo realizado por Mota *et al.* (2022) identificou que da amostra de 51 (cinquenta e uma) universidades federais, 21 (vinte e uma) não possuíam sistema de avaliação de custos, e um dos fatores para essa ausência é a definição da metodologia ser utilizada, seja pela própria instituição ou por uma instância superior.

Para Lovato *et al.* (2016), o SIC, ao fornecer informações tempestivas, fidedignas e relevantes, contribui para que a contabilidade gerencial atinja seus objetivos. Desta maneira, o Sistema de Informações de Custos pode ser utilizado tanto pelos gestores e agentes públicos quanto pela sociedade em geral, a qual compreende seu papel de agente direcionador das políticas públicas que são desenvolvidas por meio dos programas de governo. Assim, as informações de custos, além de apoiarem o processo decisório, também têm a capacidade de contribuir com controle social dos gastos públicos.

2.3 Contabilidade Gerencial no contexto das Organizações do Setor Público

Para Rocha e Guerreiro (2010), a contabilidade gerencial existe além de gerar informações para tomada de decisões, pois ela colabora com a estruturação do ambiente interno organizacional, uma vez que participa da formação de crenças e dá sentido às atividades executadas pelos atores da organização. Nesse sentido, Borges, Mario e Carneiro (2013) afirmam que a contabilidade

gerencial pode direcionar o comportamento das pessoas e, conseqüentemente, influenciar a tomada de decisão.

De acordo com Lopes (2017), a contabilidade gerencial pública promove um melhor gerenciamento na aplicação dos recursos e nas atividades executadas pelo setor público, tendo em vista o suporte dado ao gestor público para a tomada de decisão. Nesse sentido, Lovato *et al.* (2016) entendem que as informações geradas pela contabilidade gerencial subsidiam o processo decisório, assim como o Sistema de Informações de Custos, entretanto, este último permite maior transparência dos gastos públicos.

As empresas públicas e sociedades de economia mista são organizações públicas, as quais concorrem com organizações privadas, portanto devem continuamente perseguir a melhoria de seus processos organizacionais, mantendo seus indicadores de desempenho atualizados com os praticados no mercado, além de fortalecerem seus sistemas de controle. Nessa perspectiva, tem-se a contribuição da contabilidade gerencial, a qual fornece a essas organizações públicas as ferramentas necessárias para se manterem competitivas.

Consoante Maciel (2015), a contabilidade gerencial deve evoluir no sentido de proporcionar às organizações a superação dos obstáculos postos pelo mercado concorrencial, além de viabilizar que tais organizações sejam capazes de atender às expectativas dos seus clientes. Dessa maneira, a contabilidade gerencial deve nutrir as organizações com ferramentas e informações que lhes permitam aprimorar continuamente seus processos para se manterem competitivas.

Os achados da pesquisa realizada por Vailatti, Rosa e Vicente (2017) apontaram que a teoria Institucional pode explicar as mudanças na contabilidade gerencial, porque a busca por legitimação pelas organizações pode levar ao isomorfismo. Dessa maneira, as pressões políticas, sociais e concorrenciais influenciam diretamente o ambiente interno organizacional e provocam alterações no comportamento das organizações.

2.4 Teoria da Usabilidade

Em consonância com Maia, Barbosa e Williams (2019), a usabilidade impacta positivamente a qualidade de um produto e está relacionada à experiência do usuário. Nesta perspectiva, Nielsen (2012), entende a usabilidade como um atributo de qualidade que está relacionado a interação entre um produto e o seu respectivo usuário, logo, a usabilidade das

informações de custos, enquanto produto, é identificada através da percepção de importância que o usuário atribui à utilização dessas informações.

De acordo com Torres e Mazzoni (2004), a usabilidade tem por objetivo atender as expectativas de um determinado público em relação ao uso de um produto específico, resultando na necessidade das organizações de conhecerem as peculiaridades do público-alvo que desejam atingir. Neste sentido, as informações de custos disponibilizadas aos gestores públicos devem ser tempestivas, acuradas e compreensivas, pois, conforme destacado por Frokjær, Hertzum e Hornbæk (2000), a eficiência, eficácia e satisfação são aspectos da usabilidade.

Os autores Bevan, Claridge e Petrie (2005) entendem que usabilidade deve ser o ponto chave no desenvolvimento de um produto, pois esse deve atingir o propósito pelo qual foi criado, nessa esteira, entender quem são os usuários das informações de custos e o que os levam a utilizar tais informações é um dos pontos cruciais para que as organizações avaliem seus processos internos e disponibilizem o produto de maneira a atender aos anseios dos usuários.

Como apontado pela NBC TSP 34 (2021), o principal usuário da informação de custos são os gestores públicos, que, com base em tais informações, podem gerenciar de maneira mais assertiva a disponibilização e alocação dos recursos públicos postos sob sua responsabilidade. Nesse sentido, compreender quais critérios contribuem para a usabilidade das informações de custos no setor público é entender quais mudanças devem ser realizadas no processo de gestão para o alcance da eficiência na alocação dos recursos.

Para Machado, Vianna e Matias (2019), a usabilidade investiga a utilização de um produto, tendo como um de seus objetivos avaliar a experiência do usuário e sua satisfação nessa interação. Assim, a percepção da importância das informações de custos para tomada de decisão está relacionada à maneira como os gestores públicos têm acesso a essas informações, como eles as utilizam e como esses gestores enxergam a utilidade das informações de custos.

De acordo com Lund (2001) a usabilidade é baseada em utilidade e facilidade de uso, sendo que esses critérios afetam diretamente a satisfação dos usuários de um produto. Dessa forma, a maneira como os gestores interagem com as informações de custos impacta diretamente na percepção de usabilidade, visto que, conforme Soares, Lima e Rodrigues (2021), a usabilidade está relacionada com o atendimento das expectativas de resultado dos usuários.

Os autores Ferreira e Leite (2003) entendem que a usabilidade proporciona alto grau de satisfação para os usuários de um produto, neste sentido, as informações de custos além de serem úteis devem ser acessíveis e de fácil manuseio.

2.5 Teoria do *Benchmarking*

O *benchmarking* pode ser entendido como uma análise comparativa entre organizações ou entre processos, tendo como objetivo identificar as melhores práticas e adaptá-las para serem inseridas em uma nova realidade. Para Maciel Filho, Aquino e Sales (2016), essa comparação tem vantagens internas e externas, pois, do ponto de vista interno, permite que a organização identifique problemas em seus processos e compartilhe boas práticas de gestão, enquanto, externamente, essas organizações podem alcançar maior credibilidade.

De acordo com Castro e Frazzon (2016), o *benchmarking* não se refere a copiar uma boa prática e sim, compreendê-la e utilizá-la de maneira inovadora na organização; logo, torna-se imprescindível compreender a cultura organizacional e os processos internos vigentes, de maneira a oportunizar que novas práticas de gestão e novos modelos de apoio a tomada de decisão sejam absorvidos pela instituição.

Para Tasopoulou e Tsiotras (2016), o *benchmarking* também pode ser utilizado como uma ferramenta de autoaperfeiçoamento, que poderá impactar positivamente a diminuição dos custos, na melhoria dos processos internos, no aumento da competitividade e instituir a busca pela melhoria contínua. Esses ganhos podem ser obtidos por organizações privadas e públicas, que, ao avaliarem seus processos e produtos de maneira comparativa com outros entes, tendem a buscar o aperfeiçoamento interno.

Segundo Dai e Kuosmanen (2014), o *benchmarking* colabora com as organizações no alcance de melhores desempenhos e resultados. Esse processo permite identificar as melhores práticas disponíveis e aprender com os pares, entretanto é necessário que as características e a realidade de cada empresa sejam respeitadas.

3. AS EMPRESAS PÚBLICAS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL E O TEMA CUSTOS

A seguir, é apresentado um breve relato das duas empresas públicas que são alvo desta pesquisa, uma vinculada à Secretaria de Comunicação Social (Secom), e a outra, ao Ministério das Comunicações (MCom). Essas empresas se destacam pela contribuição para a temática custos no setor público e pelo grau de transparência que possuem, além de disponibilizarem produtos em mercado concorrencial sem perderem suas identidades de organizações públicas que devem prestar serviços públicos eficientes, objetivando o desenvolvimento da sociedade brasileira.

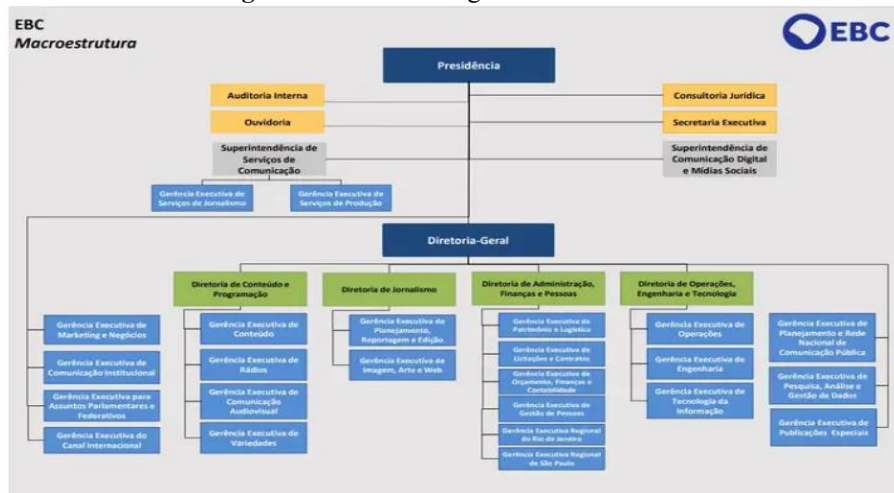
3.1 Empresa Brasil de Comunicação (EBC)

A EBC é uma empresa pública federal, criada pela Lei 11.652/2008, de capital fechado com sede em Brasília/DF, dependente, com atuação em todo o território Nacional e vinculada à Secretaria de Comunicação Social (Secom). Sua finalidade é prestar serviços de radiodifusão pública e serviços conexos, atuando nas áreas de publicidade legal, publicidade institucional e na comunicação governamental relativa aos atos e matérias do Executivo Federal (Relatório Integrado EBC, 2023).

De acordo com o Relatório Integrado EBC (2023), a empresa busca fortalecer a cultura de custos dentro da organização. Para isso, disponibiliza painéis com informações de custos (Anexo D), demonstrando a relevância das informações de custos para o diagnóstico empresarial. Além disso, a sistematização e aferição dos seus custos possibilitaram aos gestores maior assertividade, agilidade e segurança na tomada de decisão. Ademais, a implantação do seu Sistema de Custos permitiu consultas on-line por usuários internos e externos, contribuindo para o processo de precificação dos produtos e melhoria nos processos de *Compliance* e *Accountability*.

A estrutura organizacional da EBC é apresentada na Figura 1 a seguir.

Figura 1 – Estrutura organizacional da EBC



Fonte: <https://www.ebc.com.br/governanca-corporativa/estrutura-organizacional>

No organograma da EBC, consta a Gerência Executiva de Orçamento, Finanças e Contabilidade subordinada à Diretoria de Administração, Finanças e Pessoas, que é responsável pela apuração e disponibilização dos custos da organização.

3.2 Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT/Correios)

A ECT, também conhecida como Correios, é uma empresa pública federal, criada pelo Decreto-lei 509/1969, não dependente, vinculada ao Ministério das Comunicações (MCom), com sede em Brasília/DF. Ela beneficia toda a sociedade brasileira ao disponibilizar seus produtos em 5.552 (cinco mil e quinhentos e cinquenta e dois) municípios, garantindo que diversos serviços de Governo sejam prestados à população (Relatório Integrado Correios, 2023).

De acordo com o Relatório Integrado Correios (2023), as informações de custos subsidiam a tomada de decisão da área de negócios, assim como contribuem para o acompanhamento do planejamento e execução orçamentária, além de colaborar para o aprimoramento da gestão econômico-financeira da ECT.

A estrutura organizacional dos Correios é apresentada na Figura 2 a seguir.

4. METODOLOGIA

A pesquisa é qualitativa uma vez que foram aplicadas as técnicas de *brainstorming* e grupo focal para obtenção da percepção dos gestores públicos sobre a usabilidade das informações de custos como também para validação dos quesitos e pesos do questionário aplicado para obtenção dos dados quantitativos.

A respectiva pesquisa também poderá ser classificada como quantitativa, tendo em vista a aplicação do modelo de análise Multicritério para Apoio à Decisão – Construtivista, “Multicriteria Decision Aid – Constructivist” (MCDA-C), com a utilização do software de modelagem MyMCDA-C, para análise dos dados quantitativos obtidos a partir da aplicação do questionário.

De acordo com Longaray *et al.* (2019), a pesquisa na fase de estruturação é qualitativa e na fase de avaliação, desenvolvimento do modelo matemático multicritério, é quantitativa. A modelagem matemática para obtenção do desempenho de cada critério ou desempenho geral é representada pela média ponderada das taxas de contribuição de cada critério/subcritério pelo valor de cada critério/subcritério obtido após inserção dos resultados da pesquisa no software de modelagem.

A figura 3 apresenta o modelo matemático utilizado para obter o resultado do desempenho de um determinado critério ou o desempenho geral (resultado final).

Figura 3 - Modelo matemático multicritério

$$RF(n) = M_1(n)*TC_1(n)+M_2(n)*TC_2(n)+...+M_x(n)*TC_x(n) \quad (1)$$

Onde:

RF(n) = Desempenho do critério ou desempenho geral;

M_x = Valor do subcritério/critério;

TC_x = Taxa de contribuição do subcritério/critério.

De maneira exemplificativa, é apresentado a seguir o resultado do critério Disponibilização das informações de custos para EBC aplicando a fórmula (1) com os resultados dispostos no Apêndice I.

$$RF (\text{Disponibilização das informações de custos}) = 115*20\%+120*80\% = 119$$

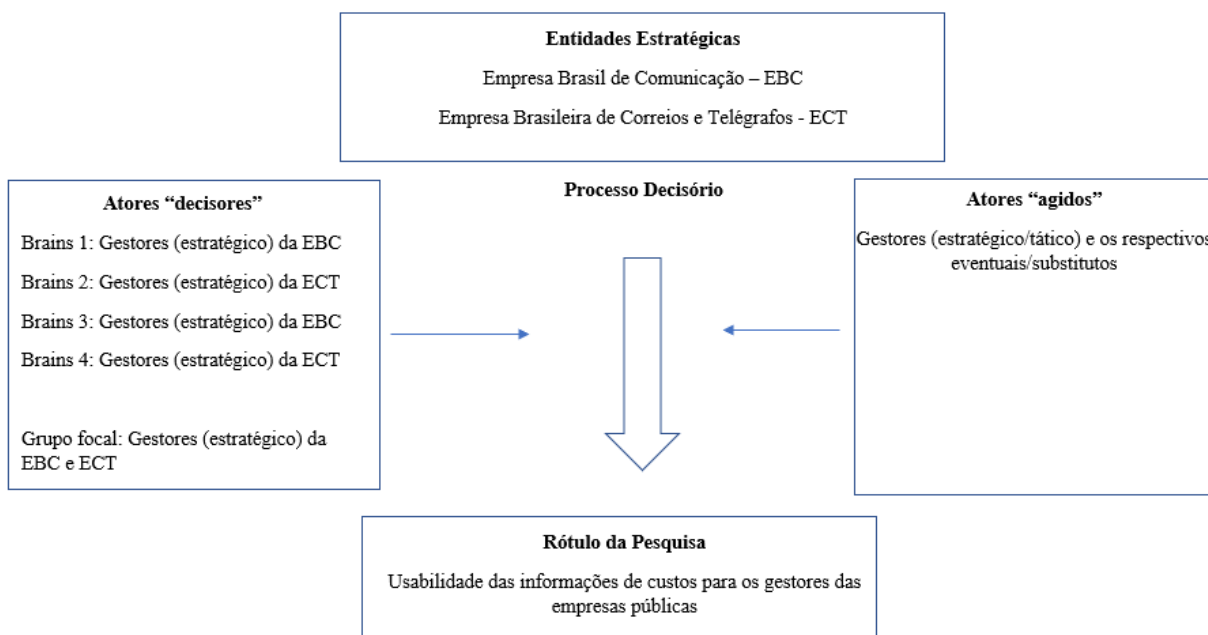
O desempenho geral dos critérios dos Correios (Apêndice J) é demonstrado abaixo utilizando a fórmula (1).

$$RF (\text{Desempenho geral Correios}) = 119*5\%+129*10\%+142*25\%+160*20\%+197*7\%+108*10\%+177*23\% = 152$$

A MCDA – C oportuniza as organizações a conhecerem a percepção de seus gestores sobre os processos organizacionais executados, permitindo identificar gargalos e construir de maneira conjunta soluções que elevem o desempenho das empresas. Segundo Rodrigues (2014), o MCDA-C tem por propósito desenvolver um modelo matemático que ajuda os tomadores de decisões a entenderem os problemas organizacionais e construírem soluções em conjunto. Enquanto que o MyMCDA-C é um software desenvolvido na Universidade de Brasília (UnB), disponibilizado gratuitamente e classificado como livre, sendo acessado por meio do site “schiefler.dev”.

A figura 4 apresenta os envolvidos no presente estudo, sendo a entidade estratégica representada pelas empresas públicas e os atores representados pelos gestores dessas organizações. Os atores são classificados em Decisores e Ágidos, os primeiros foram aqueles que definiram os critérios, subcritérios, taxas de contribuição e níveis de esforço, sendo os ágidos aqueles que responderam o formulário de coleta de dados.

Figura 4 - Agentes que constituem a pesquisa



Fonte: A autora

Consoante o método descrito por Souza e Rodrigues (2022), as etapas, em resumo, a serem executadas são as descritas a seguir.

- a) Etapa física do MCDA-C
 - Definir o rótulo, entidade estratégica e atores (decisores e ágidos);

- Realizar três *brainstorming* para definição dos itens a serem posteriormente avaliados;
 - Discutir em grupo focal os itens indicados no *brainstorming*, além da definição das taxas de contribuição, descritores e níveis de esforço;
 - Confeccionar o formulário de coleta de dados;
 - Aplicar o formulário de coleta de dados; e
 - Tabular os dados e definir a mediana.
- b) Etapa de modelagem do MCDA-C
- Registrar no software MyMCDA-C os dados da pesquisa (rótulo, critérios, descritores, mediana, taxas de contribuição e níveis de esforço); e
 - Processar os dados no MyMCDA-C e gerar os gráficos e tabelas.
- c) Etapa de análise dos resultados
- Analisar os resultados obtidos a partir dos gráficos e tabelas.

A pesquisa intitulada A usabilidade do Portal de Custos do Governo Federal que foi apresentada no 3º Congresso UFG de Contabilidade, Controladoria e Finanças (Anexo B) e posteriormente publicada na Revista Caderno Pedagógico (Anexo C) foi um ensaio para o presente estudo, na qual buscou-se apurar a percepção dos participantes a respeito da usabilidade do Portal de Custos do Governo Federal.

4.1 População e Amostra

Os dados utilizados na pesquisa são oriundos da aplicação de questionário aos gestores públicos e seus respectivos eventuais/substitutos das empresas públicas do poder executivo federal com sede no Distrito Federal, que utilizam as informações de custos em suas atividades corporativas. Ressalta-se que a população foi definida com base no ranking de desempenho das estatais disponibilizado no Relatório Foco em Custos (RFC), publicado em maio de 2022, referente ao ano de 2021, além do ranking das estatais mais transparentes publicado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que é resultante de auditoria realizada entre 17/08/2020 a 05/03/2021 pela respectiva organização, sendo a amostra constituída pelos gestores de duas empresas públicas (Empresa Brasil de Comunicação e Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos). A população é formada pelos gestores das empresas públicas listadas no Quadro 1. A amostra, por sua vez, é constituída pelos gestores da EBC e dos Correios, tendo em vista que essas empresas estão citadas

como detentoras das melhores práticas de transparência e uso das informações de custos, além do acesso que a pesquisadora tem a tais empresas.

Quadro 1 - Estatais que integram o ranking de custos do setor público e/ou transparência com sede no Distrito Federal em 2022

Sigla	Empresa
EBC	Empresa Brasil de Comunicação S.A.
EPL	Empresa de Planejamento e Logística S.A.
Serpro	Serviço Federal de Processamento de Dados
Ebserh	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares
Valec	Valec Engenharia, Construções e Ferrovias S.A.
Conab	Companhia Nacional de Abastecimento
INB	Indústrias Nucleares do Brasil S.A.
ABGF	Agência Brasileira Gestora de Fundos Garantidores e Garantias S.A.
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
Codesp	Autoridade Portuária de Santos S.A. (Companhia Docas do Estado de São Paulo S.A.)
Infraero	Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária
PPSA	Pré-sal Petróleo S.A.
HCPA	Hospital de Clínicas de Porto Alegre
EPE	Empresa de Pesquisa Energética
Ceitec	Centro Nacional de Tecnologia Eletrônica Avançada S.A.
Telebrás	Telecomunicações Brasileiras S.A.
Codern	Companhia Docas do Rio Grande do Norte S.A.
CDRJ	Companhia Docas do Rio de Janeiro S.A.
CDP	Companhia Docas do Pará S.A.
Emgepron	Empresa Gerencial de Projetos Navais
Nuclep	Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A.
Finep	Financiadora de Estudos e Projetos
Codeba	Companhia das Docas do Estado da Bahia
Ceasa Minas	Centrais de Abastecimento de Minas Gerais
BASA	Banco da Amazônia S.A.
Petrobrás	Petróleo Brasileiro S.A.
Dataprev	Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social
BNB	Banco do Nordeste do Brasil S.A.
Eletrobrás	Centrais Elétricas Brasileiras S.A.
Imbel	Indústria de Material Bélico do Brasil
Correios	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
Embrapa	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
Trensurb	Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S.A.
CPRM	Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais
HNSC	Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A.
Codevasf	Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba
CMB	Casa da Moeda do Brasil
Amazul	Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A.
Eletronorte	Centrais Elétricas do Norte do Brasil S. A.
Hemobrás	Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia
Furnas	Furnas Centrais Elétricas S.A.
CGT Eletrosul	Companhia de Geração e Transmissão de Energia Elétrica do Sul do Brasil
Caixa	Caixa Econômica Federal
Codesa	Companhia Docas do Espírito Santo S.A.
Ceagesp	Companhia de Entrepósitos e Armazéns Gerais de São Paulo
Transpetro	Petrobras Transporte S.A.

AMGT	Amazonas Geração e Transmissão de Energia S.A.
Emgea	Empresa Gestora de Ativos
EletrobrásPAR	Eletrobrás Participações S.A.
BBTS	BB Tecnologia e Serviços S.A. (Cobra Tecnologia S.A.)
Chesf	Companhia Hidroelétrica do São Francisco
Termonuclear	Eletrobrás Termonuclear S.A.
CBTU	Companhia Brasileira de Trens Urbanos
BB	Banco do Brasil S.A.
CDC	Companhia Docas do Ceará S.A.

Fonte: A autora

4.2 Desenvolvimento da Pesquisa

Para o estudo em questão, foram executados 4 (quatro) *brainstorming* para levantamento dos critérios e subcritérios (Apêndice A). Após a consolidação dos achados, foi realizado o grupo focal, onde foram definidas as taxas de contribuição (Apêndice B) e nível de esforço de cada item (Apêndice C). Ao todo, participaram 8 (oito) gestores dos *brainstormings* e 9 (nove) gestores do grupo focal.

Os *brainstormings* foram divididos em dois momentos, no primeiro, os Decisores ficaram livres para exporem seus entendimentos após uma breve explanação da pesquisadora sobre o estudo a ser realizado e no segundo momento com intervenções tendo como base os apontamentos realizados pelos atores. Por outro lado, no grupo focal foram analisados os critérios e subcritérios, anteriormente obtidos nos *brainstormings*, assim como, definidas as taxas de contribuição e nível de esforço dos itens avaliados.

O grupo focal foi constituído por 7 (sete) dos gestores que participaram dos *brainstormings*, além da participação de dois novos gestores, sendo realizado com a participação de todos os Decisores ao mesmo tempo. Esses atores possuem mais de 10 (dez) anos de efetivo serviço público, estão acima dos 35 (trinta e cinco) anos de idade, possuem formação acadêmica em administração, ciências contábeis e ciências econômicas.

A aplicação do questionário (Apêndice D) foi realizada após a aprovação da pesquisa pelo Comitê de Ética em Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais (CEP/CHS) da Universidade de Brasília (UnB), em junho/2024 (Anexo A). O instrumento de coleta de dados (Apêndice D) foi encaminhado para aproximadamente 608 (seiscentos e oito) gestores públicos das empresas EBC e Correios, sendo constituído de duas partes: dados demográficos e percepção dos gestores públicos.

O questionário (Apêndice D) apresentou na primeira e segunda parte perguntas de múltipla escolha com apenas uma resposta, sendo que nos dados demográficos as questões “Qual sua graduação” e “Qual a sua pós-graduação (indicar a de maior grau)” permitiram ao respondente indicar uma resposta diferente das indicadas nas opções. Na segunda parte os Ágidos avaliaram os critérios/subcritérios conforme a percepção que tinham sobre a importância das informações de custos para a tomada de decisão.

Para verificar a conformidade do formulário de coleta de dados (Apêndice D), foi realizado pré-teste com 4 (quatro) analistas de custos, identificou-se que eles levaram, em média, 5 (cinco) minutos para responderem ao questionário (Apêndice D). Os participantes relataram não terem encontrado dificuldade para compreender as questões e entendiam que o instrumento era de fácil utilização.

O questionário (Apêndice D) ficou disponível de 22/07/2024 a 05/08/2024. Durante esse período, foram encaminhados e-mails reforçando a solicitação para que os gestores respondessem ao questionário e, caso necessário, o encaminhassem para os seus eventuais/substitutos. Apesar desse estímulo, somente 136 (cento e trinta e seis) gestores responderam, sendo 1 (um) respondente desconsiderado por não ser gestor ou eventual/substituto no momento da pesquisa. Do total de respostas válidas, 39 (trinta e nove) foram provenientes da EBC e 96 (noventa e seis) dos Correios.

A percepção dos respondentes de forma quantitativa é exibida no Apêndice E e Apêndice F, sendo possível verificar a quantidade de respostas válidas em cada subcritério conforme a percepção dos Ágidos, além de evidenciar a mediana da EBC e dos Correios que foi registrada no software MyMCDA-C.

5. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Os resultados da pesquisa são apresentados a seguir fazendo um comparativo entre a resposta dos Ágidos e os limites determinados pelos decisores, levando em consideração o desempenho dos critérios, os níveis de esforço e as taxas de contribuição.

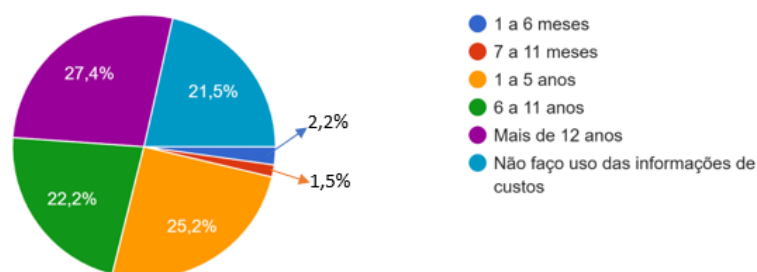
5.1 Análise dos dados sociodemográficos dos respondentes (Ágidos)

A pesquisa obteve 135 (cento e trinta e cinco) questionários válidos, atingiu em torno de 22% (vinte e dois por cento) da amostra que totalizou 608 (seiscentos e oito) gestores para os quais foram encaminhados os e-mails de solicitação de participação no estudo. A taxa de resposta é considerada boa, tendo em vista que, conforme Soares (2013), o retorno ao envio de questionários é de 5% (cinco por cento) a 10% (dez por cento).

Para ser breve a discussão dos dados sociodemográficos, serão apresentados apenas os resultados dos maiores percentuais, assim, das respostas válidas, aproximadamente 29% (vinte e nove por cento) foram da EBC e 71% (setenta e um por cento) dos Correios. Do total de respondentes, quase 29% (vinte e nove por cento) possuem de 18 (dezoito) a 23 (vinte e três) anos de efetivo trabalho nas empresas. Os resultados obtidos para esse quesito são similares ao achado encontrado no estudo desenvolvido por Oliveira, Aquino e Cescon (2023), onde aproximadamente 96% (noventa e seis por cento) da amostra possuía mais de 6 (seis) anos de experiência no serviço público. Em relação à formação acadêmica, 42% (quarenta e dois por cento) possuem graduação em Administração e 54% (cinquenta e quatro por cento) tem Especialização/MBA em Administração, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas ou Direito.

Os Ágidos, gestores ou eventuais/substitutos, 27% (vinte e sete por cento) responderam que utilizam as informações de custos para tomada de decisão há mais de 12 (doze) anos, enquanto 25% (vinte e cinco por cento) informaram que fazem uso de tais informações entre 1 (um) ano e 5 (cinco) anos. Tendo em vista que esse quesito está diretamente relacionado à usabilidade das informações de custos, a Figura 5, abaixo, exibe os resultados de maneira completa.

Figura 5 - Resultado consolidado do quesito 5 dos dados demográficos
Há quanto tempo você faz uso das informações de custos para tomada de decisão?
135 respostas



Fonte: Adaptado do google forms

O resultado de 21,5% (vinte e um vírgula cinco por cento) para a resposta “Não faço uso das informações de custos” aponta que as empresas EBC e ECT devem aperfeiçoar seus processos de disponibilização das informações de custos, assim como intensificarem campanhas relacionadas à disseminação da cultura de custos. Segundo Oliveira, Aquino e Cescon (2023), é indispensável que os gestores compreendam a utilidade das informações de custos.

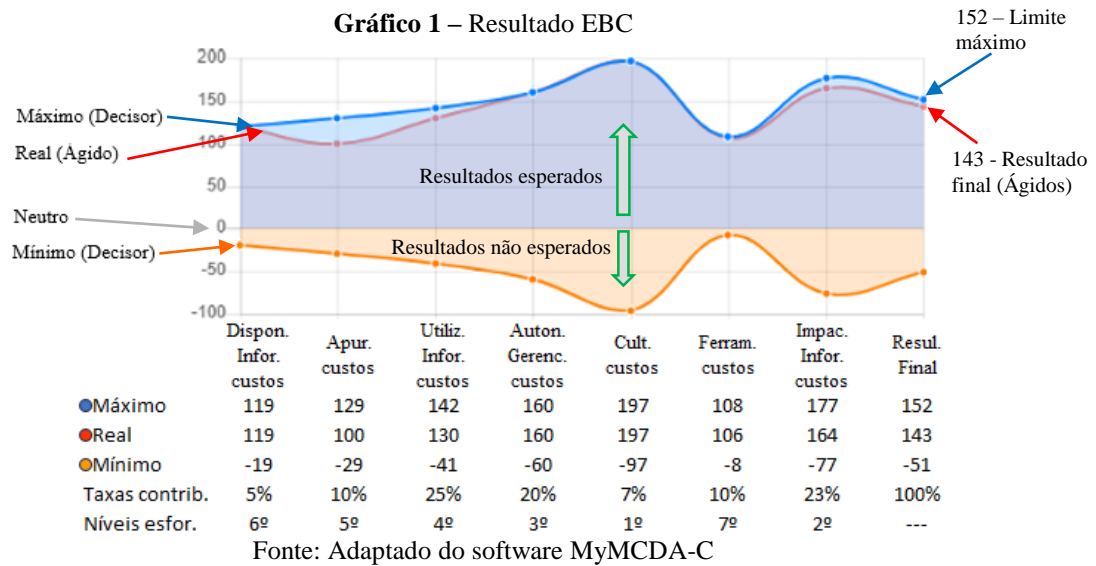
No que se refere à importância das informações de custos para os gestores públicos tomarem decisões, 103 (cento e três) respondentes entendem que é “Muito importante” a “Disponibilização das informações de custos” para os clientes internos (pessoas que possuem vínculo de trabalho com a empresa), 105 (cento e cinco) informaram que a “Utilização das informações de custos” no planejamento orçamentário é “Muito importante”, e 95 (noventa e cinco) responderam ser “Muito Importante” o realinhamento das ações planejadas como consequência do “Impacto das informações de custos”.

O resultado consolidado das respostas dos Ágidos para cada questão do formulário de coleta de dados (Apêndice D) está apresentado no Apêndice G, onde é possível verificar de forma detalhada os resultados dos dados demográficos e da percepção dos gestores quanto à importância das informações de custos para o processo de tomada de decisão. Enquanto que o comparativo dos resultados dos critérios da pesquisa está realizado no Apêndice H.

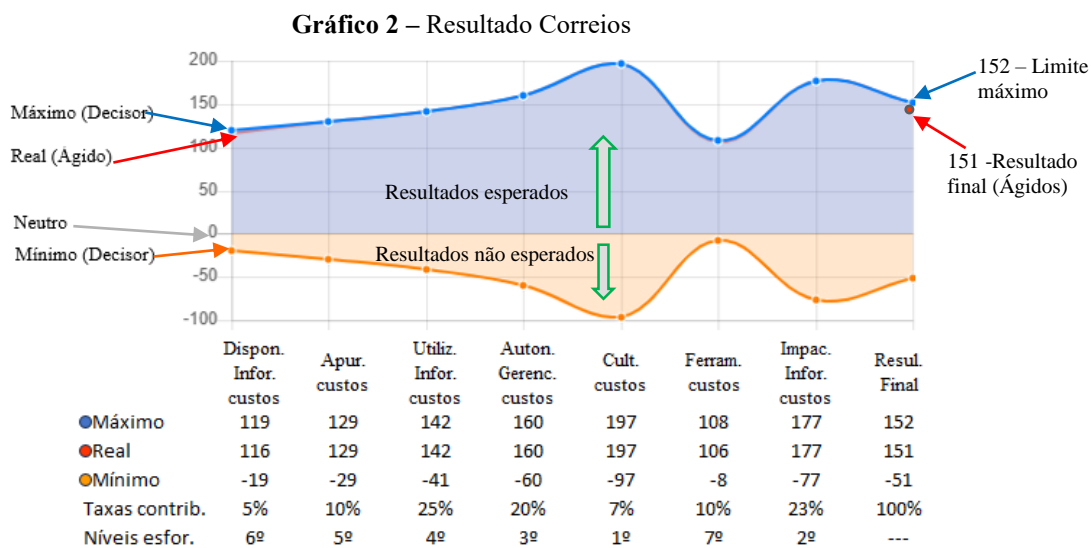
5.2 Análise global das empresas públicas do Governo Federal

Os resultados da pesquisa são apresentados no Gráfico 1 – Resultado EBC, e no Gráfico 2 – Resultado Correios, onde é possível verificar de maneira comparativa o entendimento dos Decisores (gestores que definiram os critérios, subcritérios, taxas de contribuição e níveis de

esforço) e as percepções dos Ágidos (respondentes do formulário). Ressalta-se que as Taxas de Contribuição e os Níveis de Esforço são os mesmos para as duas empresas, pois o instrumento de coleta de dados é o mesmo, e seus critérios foram definidos conforme apontamentos realizados pelos Decisores da EBC e dos Correios, sendo as taxas e o esforço determinados pelo grupo focal.



O resultado apresentado no Gráfico 1 indica que existe uma diferença entre o entendimento dos Decisores e o dos Ágidos em relação aos critérios Apuração dos custos, Utilização das informações de custos, Ferramentas de custos e Impacto das informações de custos, demonstrando que o impacto desses critérios na tomada de decisão é percebido de maneira diferente entre os atores.



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

O Gráfico 2 evidenciou que tanto os Decisores quanto os Ágidos possuem aproximadamente o mesmo entendimento sobre a importância dos critérios elencados para o processo de decisão, apresentando uma diferença apenas nos critérios Disponibilização das informações de custos e Ferramentas de custos.

Os resultados obtidos na Empresa Brasil de Comunicação e na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos ficaram dentro do esperado, indicando que os gestores de ambas as empresas entendem que as informações de custos impactam a tomada de decisão. De acordo com Oliveira, Aquino e Cescon (2023), os gestores entendem que as informações de custos são relevantes e usufruem destas nos processos de gestão, logo, é possível inferir que a usabilidade das informações de custos tem atendido as expectativas dos seus usuários.

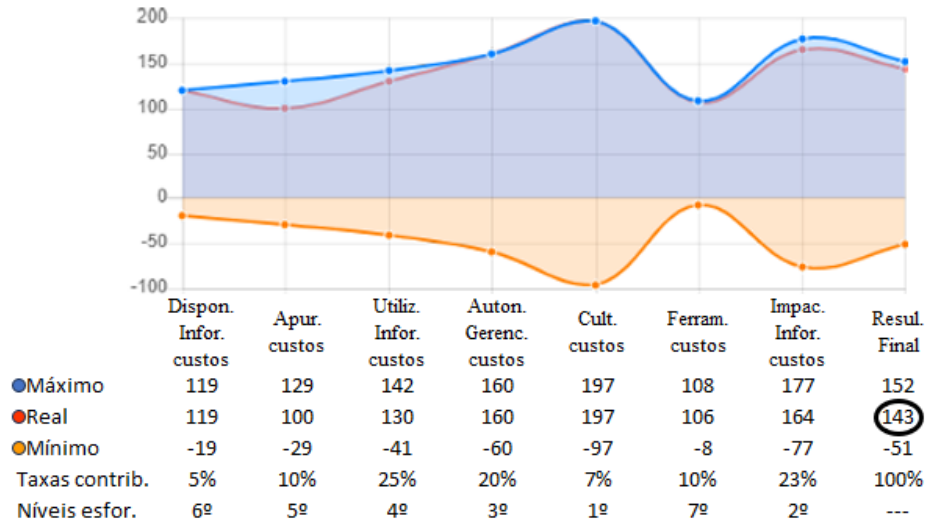
Os critérios Autonomia no gerenciamento dos custos, Cultura de custos e Ferramentas de custos apresentaram os mesmos resultados em ambas as empresas, o que pode ser resultado de um isomorfismo coercitivo. Conforme Cardoso (2022), esse isomorfismo é resultado de pressões externas sofridas pela EBC e Correios advindas das organizações as quais essas empresas devem se reportar.

5.3 Desempenho dos critérios

O resultado final da avaliação dos critérios mostrada no Gráfico 3 – Desempenho dos critérios EBC e no Gráfico 4 – Desempenho dos critérios Correios, indica a média ponderada entre

o resultado da percepção dos Decisores e o percentual das Taxas de contribuição e dos Ágidos em relação a essas taxas.

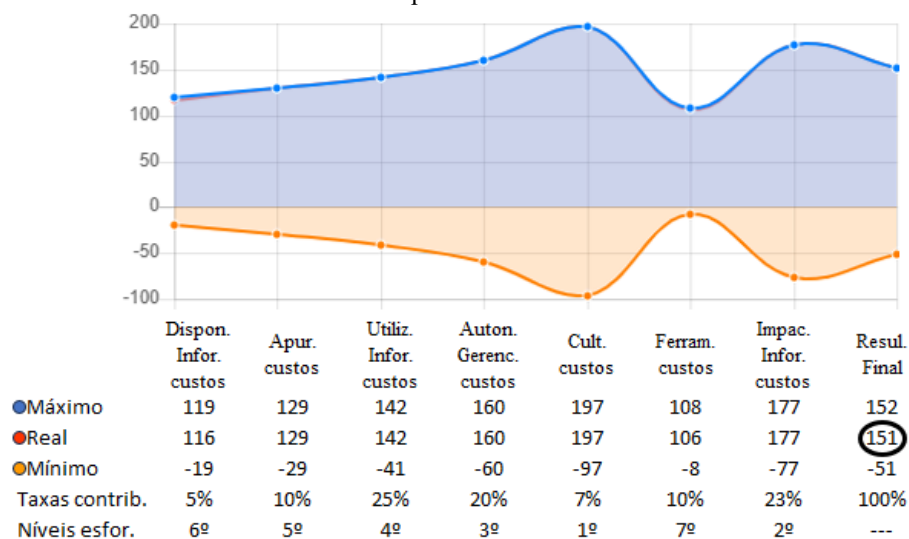
Gráfico 3 – Desempenho dos critérios EBC



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

O resultado final apresentado no Gráfico 3 indica que os Ágidos possuem um entendimento diferente daquele dos Decisores sobre a importância dos critérios, sendo o maior distanciamento no critério Apuração dos custos. Entretanto, os critérios que tiveram maior impacto foram Utilização das informações de custos e Impacto das informações de custos, visto que apresentam as maiores taxas de contribuição. Para atingir o desempenho máximo de 152 (cento e cinquenta e dois) pontos, será necessário que a EBC melhore 9 (nove) pontos, sendo necessário investir em esforços para melhorar a percepção dos respondentes, principalmente nos critérios que possuem maiores taxas de contribuição.

Gráfico 4 – Desempenho dos critérios Correios



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

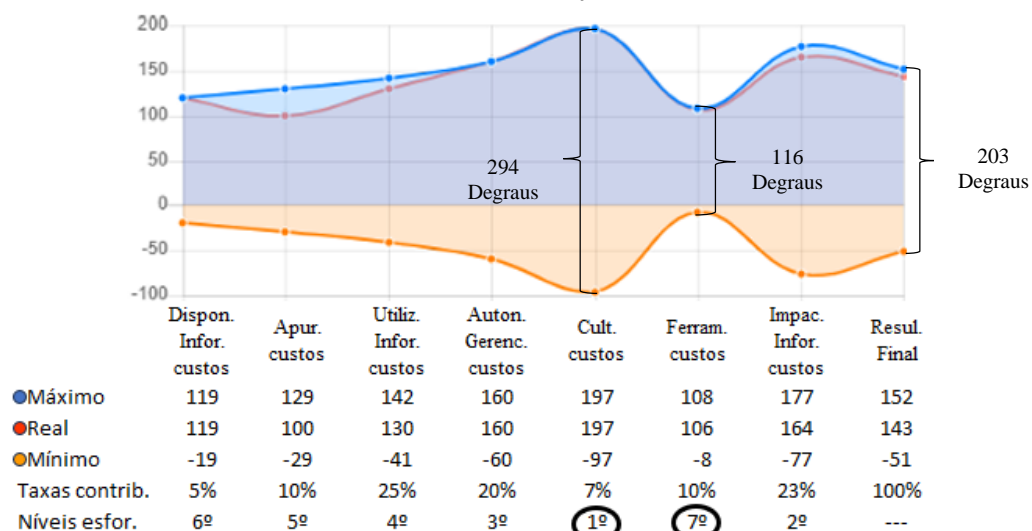
A média ponderada do Gráfico 4, resultado final, indica que os Ágidos possuem aproximadamente o mesmo entendimento que os Decisores sobre o impacto dos critérios na tomada de decisão, contudo a diferença de 1 (um) ponto deve-se à divergência nas percepções em relação aos critérios Disponibilização das informações de custos e Ferramentas de custos que apresentaram, respectivamente, 5% (cinco por cento) e 10% (dez por cento) de taxas de contribuição.

O resultado final Real em comparação ao Limite Máximo aponta para uma convergência entre as percepções dos atores quanto à importância dos critérios elencados para o processo de tomada de decisão. De acordo com Alonso (2022), as informações de custos levam para uma alocação qualificada dos recursos disponíveis, além de contribuírem para uma prestação de serviço eficiente.

5.4 Níveis de Esforço

O nível de esforço indica o quanto de degraus será necessário para atingir o ponto máximo, ou seja, sair do ponto mínimo (resultado não esperado) e chegar ao ponto mais elevado (resultado esperado). O Gráfico 5 – Níveis de esforço EBC e o Gráfico 6 – Níveis de esforço Correios apresentam o menor e o maior nível de esforço.

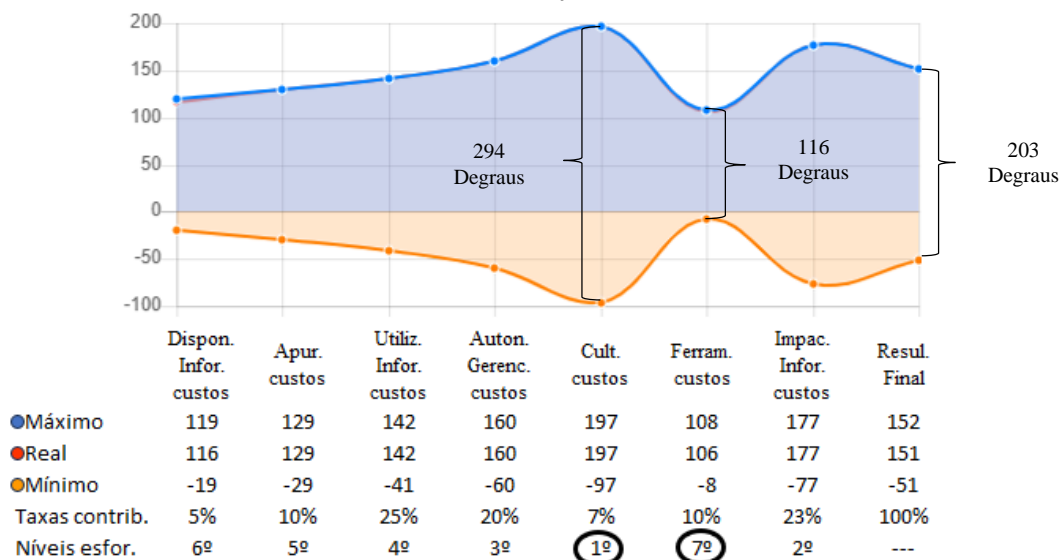
Gráfico 5 – Níveis de esforço EBC



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

Os gráficos 5 e 6 apresentam os mesmos níveis de esforço, visto que tais valores foram definidos pelo grupo focal constituído pelos gestores das duas empresas públicas após concessão dos participantes.

Gráfico 6 – Níveis de esforço Correios



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

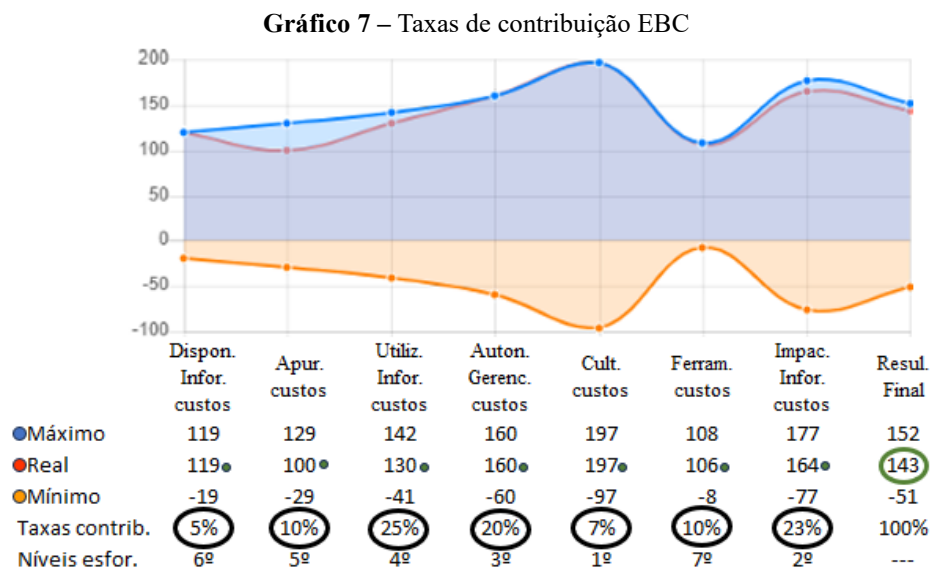
Os níveis de esforço e a quantidade de degraus necessários para alcançar o ponto máximo partindo do ponto mínimo são os mesmos para as duas empresas, visto que os critérios,

subcritérios, taxas de contribuição, níveis de esforço e o instrumento de coleta de dados são os mesmos para as duas empresas.

O critério Cultura de custos é o que apresenta o maior nível de esforço com 294 (duzentos e noventa e quatro) degraus, e o Ferramentas de custos, o menor nível de esforço com 116 (cento e dezesseis) degraus. É imprescindível que as empresas invistam na diminuição da quantidade de degraus no critério Cultura de custos, pois, conforme, Franco *et al.* (2013), as informações de custos contribuem para a melhoria da gestão e dos serviços prestados.

5.5 Taxas de Contribuição

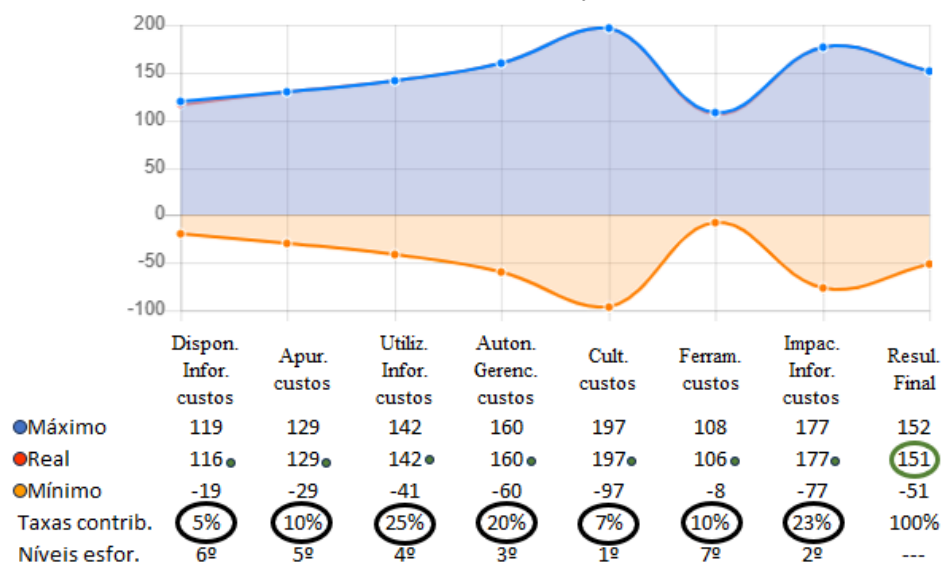
O resultado similar apresentado no Gráfico 7 – Taxas de contribuição EBC – e Gráfico 8 – Taxas de contribuição Correios, que formaliza a representação da média ponderada, a partir da taxa de contribuição pelo desempenho real de cada critério, indica a importância que cada critério tem na tomada de decisão dos gestores conforme entendimento dos respondentes.



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

O resultado final apresentado no Gráfico 7 apresenta uma diferença de 9 (nove) pontos em relação ao limite estabelecido pelos Decisores, indicando que os critérios Utilização das informações de custos e Impacto das informações de custos que possuem as maiores taxas apresentaram divergências entre as percepções dos atores.

Gráfico 8 – Taxas de contribuição Correios



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

O Gráfico 8 mostra que a percepção dos representantes diretos (Decisores) e dos usuários (Ágidos) em relação ao impacto das informações de custos na tomada de decisão é praticamente a mesma, visto que a diferença entre o Real e o Máximo é de apenas 1 (um) ponto. Ademais, os critérios com maiores taxas não apresentaram diferença no resultado, levando os resultados ponderados a serem quase iguais.

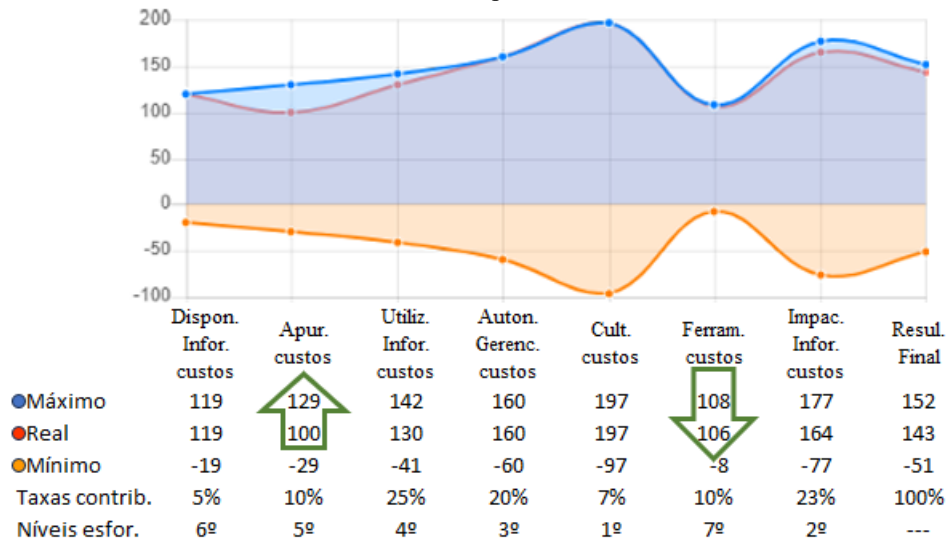
De maneira geral, os resultados finais apontam que os critérios elencados pelos Decisores com as respectivas taxas de contribuição foram confirmados pelos Ágidos, tendo em vista a proximidade das médias ponderadas. Nesse sentido, o estudo realizado por Ramos *et al.* (2020) confirma que as informações de custos subsidiam a tomada de decisão dos gestores, tendo em vista que 81,82% (oitenta e um virgula oitenta e dois por cento) responderam que a elaboração do orçamento deve levar em consideração tais informações. Além disso, os resultados apontaram que os gestores percebem a importância das informações de custos para a tomada de decisão.

5.6 Desempenho Real (Ágidos)

Os valores apresentados na linha Real representam o resultado das respostas dos Ágidos. A partir desses dados, os Gráficos 9 – Desempenho Real EBC – e 10 – Desempenho Real Correios – destacam os critérios que demandam maior e menor investimento.

A necessidade de investimento é avaliada levando em consideração a diferença entre o resultado das respostas dos atores.

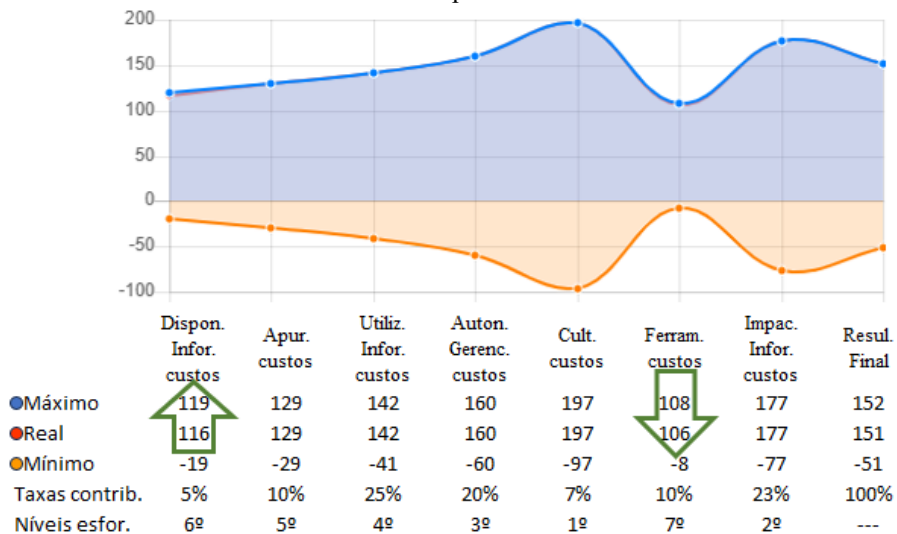
Gráfico 9 – Desempenho Real EBC



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

O Gráfico 9 indica que o critério Apuração dos custos é aquele que demanda maior investimento por parte da EBC para atingir o máximo desejado, tendo em vista que esse critério apresenta uma diferença entre o resultado Real e o Máximo de 29 (vinte e nove) pontos. Por outro lado, o critério Ferramentas de custos é o que necessita de menos recursos para atingir o maior patamar.

Gráfico 10 – Desempenho Real Correios



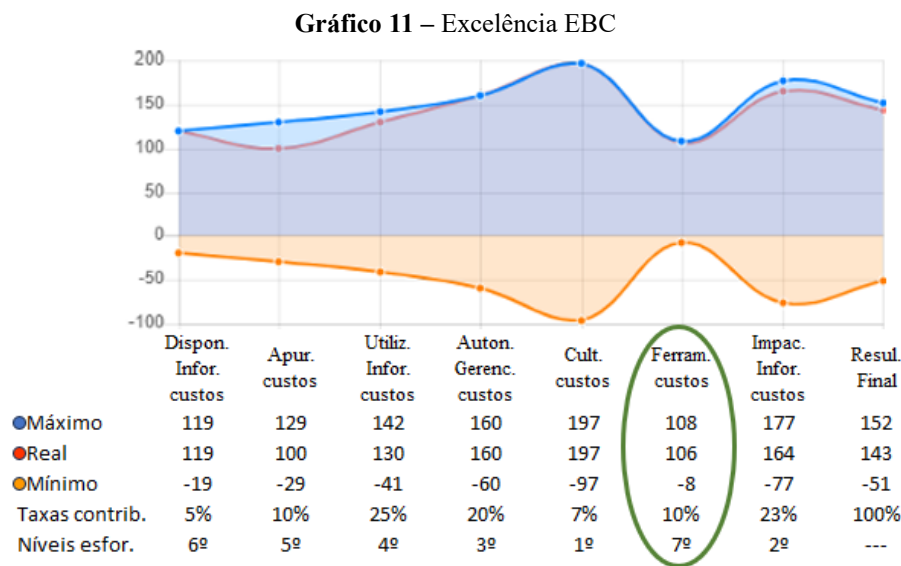
Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

O critério Disponibilização das informações de custos é o que apresenta a maior demanda por investimentos. enquanto o Ferramentas de custos é o que menos precisa de recursos dos Correios para atingir o máximo desejado conforme entendimento dos Decisores.

A decisão das empresas sobre qual critério deverá ser atacado para atingir o nível de excelência deverá levar em consideração a taxa de contribuição e o nível de esforço de cada critério. Entretanto, para Soares, Rosa e Zonatto (2020), o critério Disponibilização das informações de custos deve ser priorizado, já que possibilita o controle social e colabora com a melhoria dos processos organizacionais.

5.7 Excelência com menor Nível de Esforço

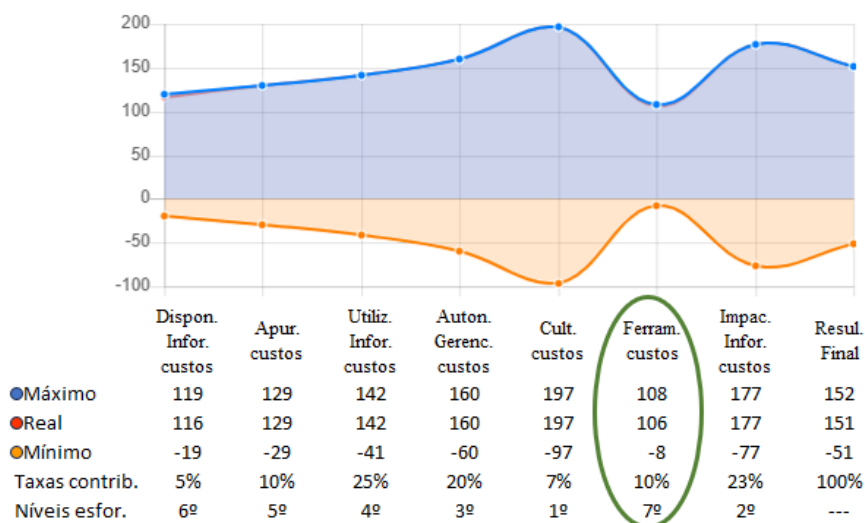
Os Gráficos 11 – Excelência EBC – e 12 – Excelência Correios – apresentam do ponto de vista do nível de esforço qual critério pode atingir seu ponto máximo (excelência) com o menor esforço possível.



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

O critério Ferramentas de custos, conforme Gráfico 11, é o que apresenta o menor nível de esforço para a Empresa Brasil de Comunicação atingir a excelência. Contudo, avaliar somente o esforço pode levar os gestores a investirem recursos no aprimoramento de um aspecto que pouco impactará positivamente o processo decisório da empresa.

Gráfico 12 – Excelência Correios



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

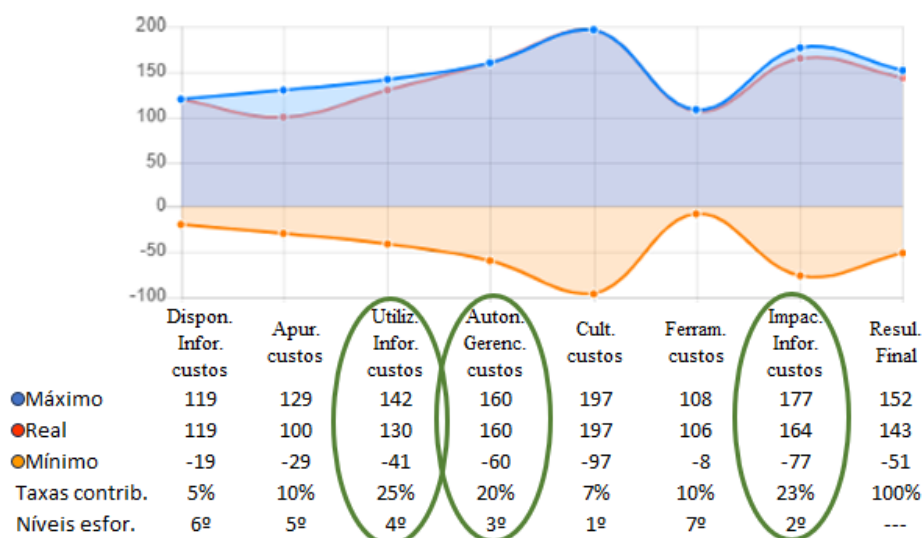
O Gráfico 12 apresentou o mesmo resultado do gráfico anterior, ou seja, o critério Ferramentas de custos apresenta o menor nível de esforço para a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos atingir o resultado máximo.

O critério Ferramentas de custos, assim como o Ferramentas Tecnológicas, critério da pesquisa desenvolvida por Souza e Rodrigues (2022), é o que possui menor nível de esforço, indicando que os gestores possuem acesso facilitado a tais ferramentas, além de elas serem de fácil utilização.

5.8 Desempenho dos critérios e o uso das informações de custos

Os critérios Utilização das informações de custos, Autonomia no gerenciamento dos custos e Impacto das informações de custos são aqueles que possuem a maior taxa de contribuição, portanto, em uma avaliação prévia devem ser os que merecem maior atenção dos gestores quanto à aplicação de recursos para que atinjam seu ponto de excelência.

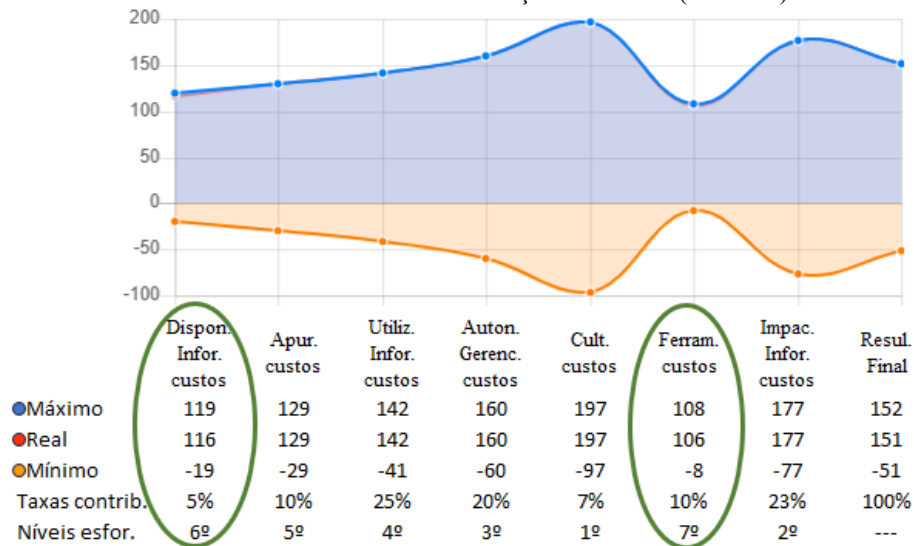
Gráfico 13 – Critérios e as informações de custos (EBC)



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

Os resultados do Gráfico 13 indicam que a EBC, objetivando a excelência quanto à utilização das informações de custos deve investir principalmente nos critérios Utilização das informações de custos e Impacto das informações de custos. Embora o último critério seja o 2º (segundo) em esforço, ele possui uma taxa de contribuição de 23% (vinte e três por cento). Tendo em vista que o critério Autonomia no gerenciamento dos custos está no máximo, a empresa pode direcionar seus esforços para o Ferramentas de custos, porque possui taxa de contribuição de 10% (dez por cento) e o menor nível de esforço, além de precisar subir apenas 2 (dois) degraus para atingir o valor máximo.

Gráfico 14 – Critérios e as informações de custos (Correios)



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

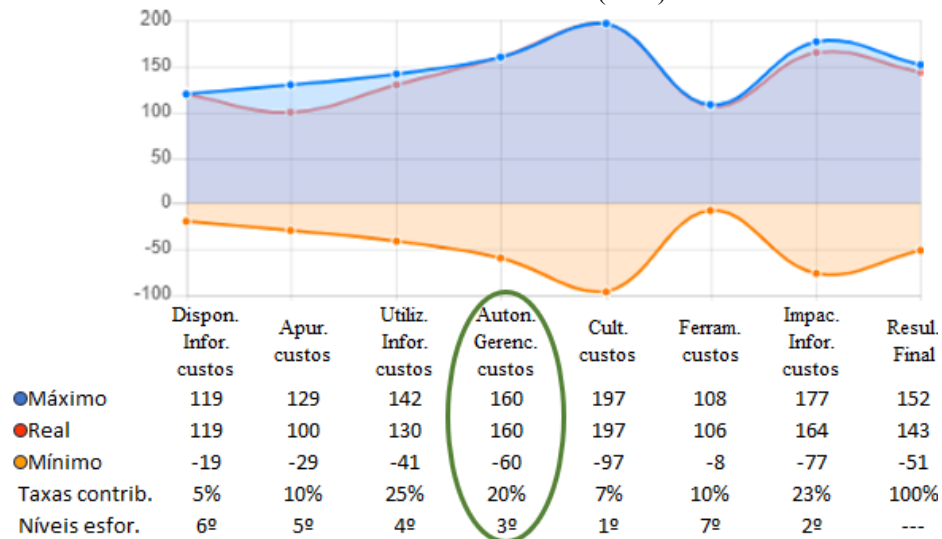
O Gráfico 14 aponta que os Correios devem orientar seus esforços e investir na melhoria dos critérios Disponibilização das informações de custos e Ferramentas de custos, visto que somente esses critérios não atingiram o ponto de excelência conforme percepção dos Ágidos.

O fato de alguns critérios terem atingido o valor máximo não isenta as empresas de buscarem continuamente melhoria em seu processo decisório e continuarem realizando ações que incentivem a utilização das informações de custos na tomada de decisão e fortaleça a cultura de custos organizacional. Conforme os achados da pesquisa desenvolvida por Soares, Rosa e Zonatto (2020), os gestores entendem que as informações de custos são “muito importantes”, “essenciais” e “imprescindível” para o processo decisório. Ademais, Amaral e Guerreiro (2020), concluem que as informações de custos são amplamente utilizadas para formação de preços.

5.9 Desempenho dos critérios e a Teoria da Usabilidade

A usabilidade das informações de custos está relacionada à maneira como os gestores interagem com tais informações no processo de tomada de decisão. Assim, a percepção dos respondentes quanto ao grau de importância dos critérios definidos pelos Decisores indica o impacto que tais informações têm no processo decisório.

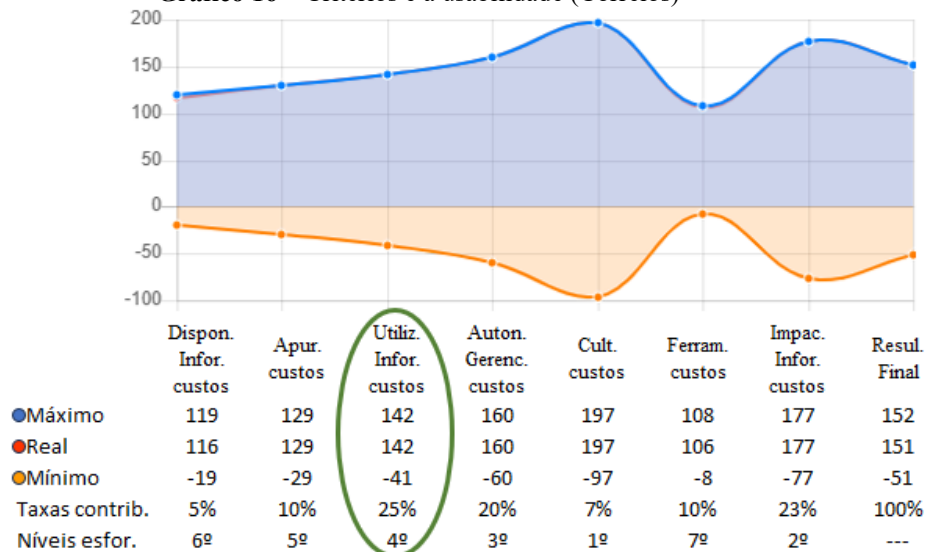
Gráfico 15 – Critérios e a usabilidade (EBC)



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

No Gráfico 15 – Critérios e a usabilidade (EBC) – o critério Autonomia no gerenciamento dos custos, que possui a 3º (terceira) maior taxa de contribuição, atingiu o limite estabelecido pelos Decisores. Isso indica que a liberdade dos gestores nas decisões que envolve custos é entendida como importante, podendo aumentar a usabilidade das informações de custos na tomada de decisão.

Gráfico 16 – Critérios e a usabilidade (Correios)



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

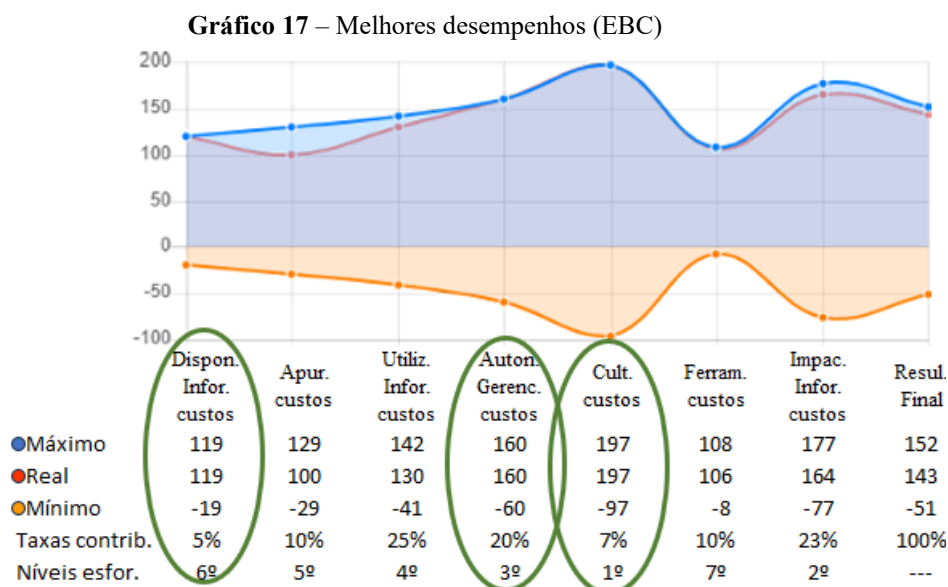
O resultado dos critérios apresentado no Gráfico 16 – Critérios e a usabilidade (Correios) – evidencia que os gestores dos Correios percebem as informações de custos como necessárias à

tomada de decisão. O critério Utilização das informações de custos, que possui a maior taxa de contribuição e nível de esforço intermediário, alcançou o nível de excelência, sendo entendido como muito importante.

A percepção dos gestores da EBC e dos Correios quanto à usabilidade das informações de custos é corroborada pelos autores Soares, Rosa e Zonatto (2020), tendo em vista que os gestores daquela pesquisa afirmam que o uso das informações de custos influencia o processo decisório, além de prover maior segurança e tempestividade às decisões.

5.10 Desempenho dos critérios e a Teoria do *Benchmarking*

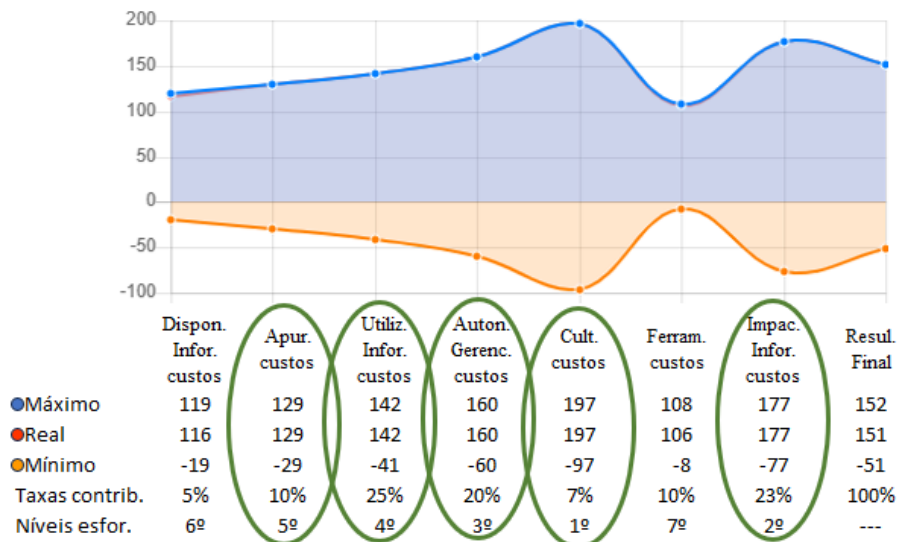
O *Benchmarking* avaliado com base no Gráfico 17 - Melhores desempenhos (EBC) - e do Gráfico 18 - Melhores desempenhos (Correios) - é considerado como interno, tendo em vista a análise entre o desempenho dos critérios de cada empresa.



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

No Gráfico 17, é evidenciado que dos 7 (sete) critérios avaliados apenas 3 (três) atingiram o nível de excelência. Dessa forma, a EBC precisa identificar as melhores práticas de gestão desses critérios e buscar replicá-las nos outros 4 (quatro). Seguindo esse caminho, poderá atingir o valor máximo de desempenho dos critérios avaliados.

Gráfico 18 – Melhores desempenhos (Correios)



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

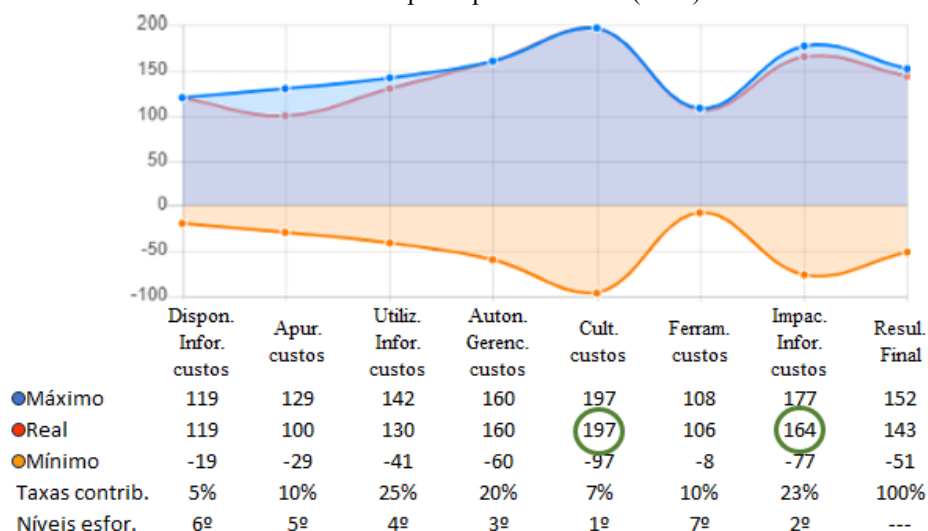
O Gráfico 18 aponta que os Correios necessitam rever os processos dos critérios Disponibilização das informações de custos e Ferramentas de custos, visto que eles não atingiram o nível de excelência como os demais critérios. A identificação das melhores práticas de gestão presentes nos outros 5 (cinco) critérios oportuniza o alcance da excelência para os critérios avaliados.

De acordo com Maciel Filho, De Aquino e Sales (2016), as experiências de sucesso das melhores práticas são norteadoras e dão suporte ao processo de tomada de decisão. Dessa forma, se debruçar sobre os processos dos critérios que atingiram o limite superior delimitado pelos Decisores ocasionaria uma provável melhora no resultado dos demais critérios. Por outro lado, analisar os critérios com piores desempenhos poderá levar à identificação de problemas nos processos internos.

5.11 Desempenho dos critérios para apoio à tomada de decisão

O Gráfico 19 – Excelência para apoio à decisão (EBC) – e o Gráfico 20 – Excelência para apoio à decisão (Correios) apresentam os dois critérios que em termos de desempenho mais contribuem para a usabilidade das informações de custos no processo decisório.

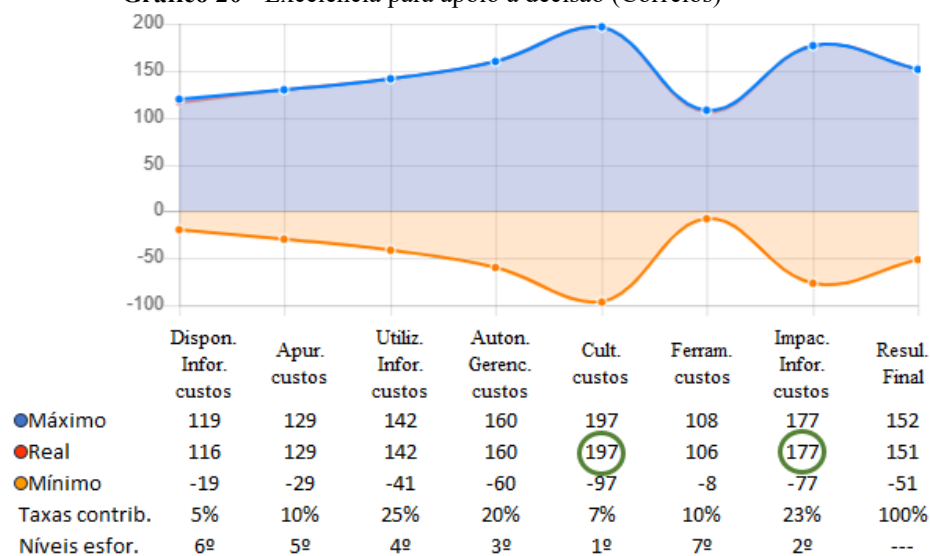
Gráfico 19 - Excelência para apoio à decisão (EBC)



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

Na EBC, consoante o Gráfico 19, os critérios que mais contribuem para a usabilidade no processo decisório são a Cultura de custos e o Impacto das informações de custos, já que estes são os critérios que atingiram os maiores valores absolutos, indicando que são aqueles que possuem maior impacto no processo decisório.

Gráfico 20 - Excelência para apoio à decisão (Correios)



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

O Gráfico 20 indica que os critérios Cultura de custos e o Impacto das informações de custos em números absolutos são aqueles que possuem o maior nível de excelência. Além de atingirem o limite superior, apresentam os maiores valores de desempenho. Portanto, na percepção

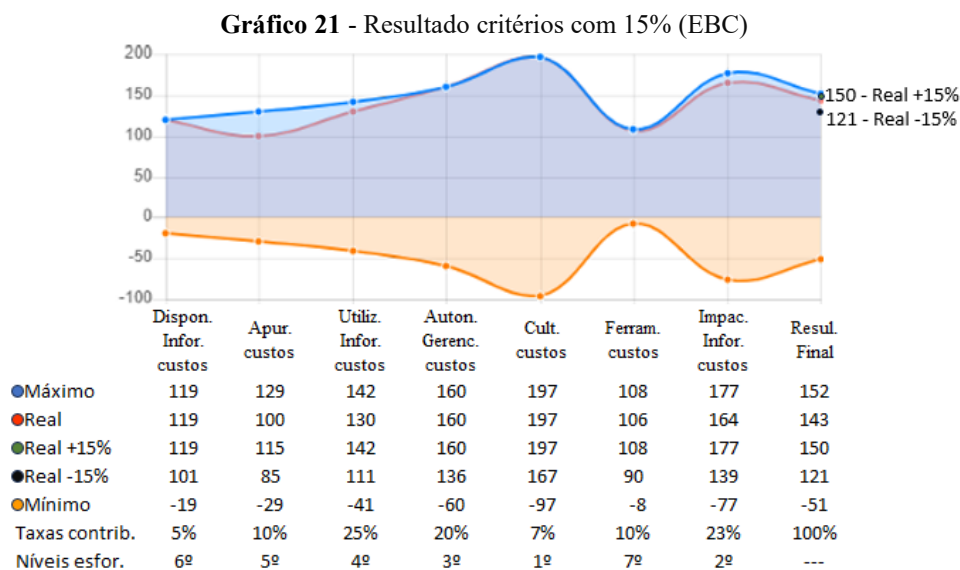
dos gestores dos Correios, esses são os critérios que mais influenciam o processo de tomada de decisão.

A percepção dos gestores da EBC e dos Correios quanto aos critérios destacados nos Gráficos 19 e 20 é confirmada por Struckas Filho, Borinelli e Rocha (2023), os quais afirmam que as informações de custos são amplamente utilizadas nas decisões operacionais e estratégicas. Neste sentido, a percepção dos gestores quanto ao impacto dessas informações na tomada de decisão, reforça a necessidade de aprimoramento dos processos internos das organizações, no sentido de fortalecer a usabilidade das informações de custos, visto que, conforme Torres e Mazzoni (2004) a usabilidade proporciona qualidade a um produto.

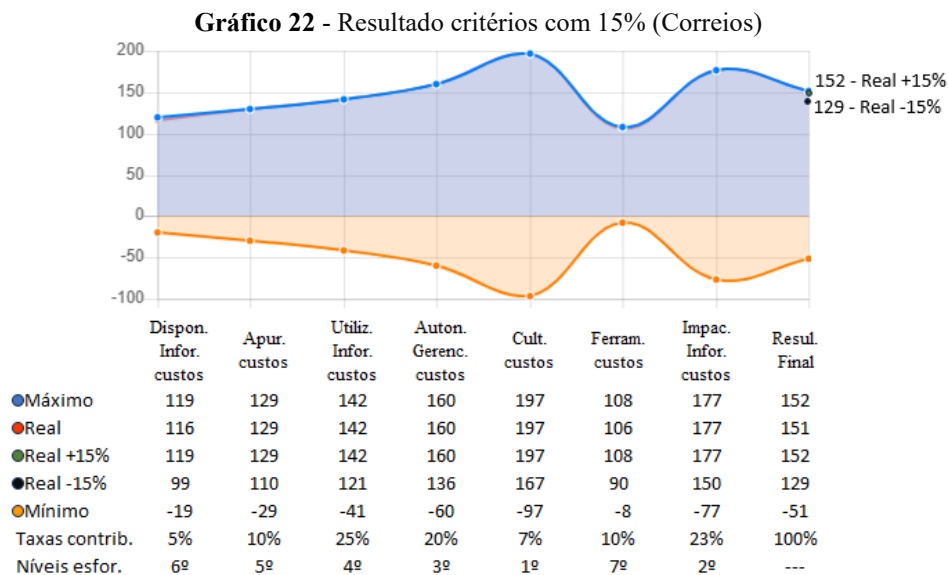
5.12 Análise da robustez

A robustez dos resultados alcançados com base na metodologia MCDA-C fica evidenciada, a partir da projeção da variação de margem de erro de 15% (quinze por cento) no resultado a maior e menor, visto que não alteraria a essência dos resultados das empresas analisadas.

O resultado apresentado no Gráfico 21 – Resultado critérios com 15% (EBC) – e no Gráfico 22 - Resultado critérios com 15% (Correios) representa os resultados das respostas dos Ágidos com o acréscimo e subtração de 15% (quinze por cento). Quando os resultados apresentaram valores superiores ao do limite estabelecido pelos Decisores, foi considerado o valor limite já estabelecido.



O resultado final apresentado no Gráfico 21 apresenta uma elevação na média ponderada de 7 (sete) degraus, pois o Resultado Final passou de 143 (cento e quarenta e três) para 150 (cento e cinquenta), apresentando uma variação positiva de aproximadamente 5% (cinco por cento). Ademais, após a subtração de 15% (quinze por cento) nos resultados dos critérios, a média ponderada diminuiu 22 (vinte e dois) degraus, significando uma variação negativa de aproximadamente 15% (quinze por cento).



Fonte: Adaptado do software MyMCDA-C

O Gráfico 22 demonstra que os limites superiores foram atingidos com o acréscimo de 15% (quinze por cento) sobre o resultado dos critérios, o que elevou em 1 (um) degrau o Resultado Final. Entretanto, a média ponderada do resultado dos critérios com a subtração de 15% (quinze por cento) diminuiu 22 degraus, apresentando uma variação negativa de aproximadamente 15% (quinze por cento).

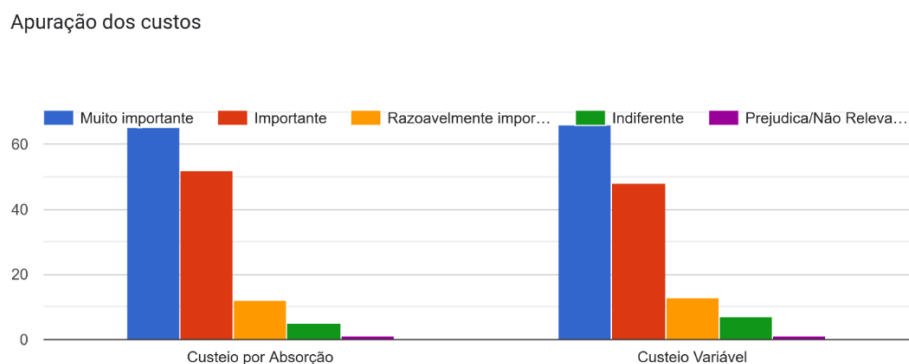
Os resultados apresentados no Gráfico 21 e no Gráfico 22 asseguram não haver impactos significativos nos resultados caso exista um erro de percepção dos usuários das informações de custos ao responderem ao questionário, porque se mantiveram dentro do esperado (linha azul). Conforme Souza e Rodrigues (2022), esses resultados contribuem para o alcance de um nível excelente de usabilidade.

5.13 Desempenho dos critérios e a Teoria Institucional

Apesar de os gestores públicos apontarem de forma majoritária a importância do uso das informações de custos no contexto decisório no setor público, Vailatti, Rosa e Vicente (2017); Silva e Mário (2015) entendem que as mudanças corporativas de comportamento são consequências do isomorfismo, visto que as organizações buscam legitimidade externa do ambiente no qual estão inseridas.

De acordo com a Figura 6, a percepção dos gestores da EBC e dos Correios é que os métodos de custeio por absorção e custeio variável são importantes para a apuração dos custos, sendo que a escolha do método a ser utilizado é uma decisão discricionária da gestão. Entretanto, conforme ressaltado por Lovato *et al.* (2016), é necessário avaliar os métodos de custeio disponíveis e optar por aquele que seja mais adequado ao setor público. Nesse sentido, a NBC TSP 34 (2021) sugere observar os métodos utilizados por outras organizações públicas, e isso poderá incentivar a ocorrência de isomorfismo.

Figura 6 - Critério Apuração dos custos (EBC e Correios)

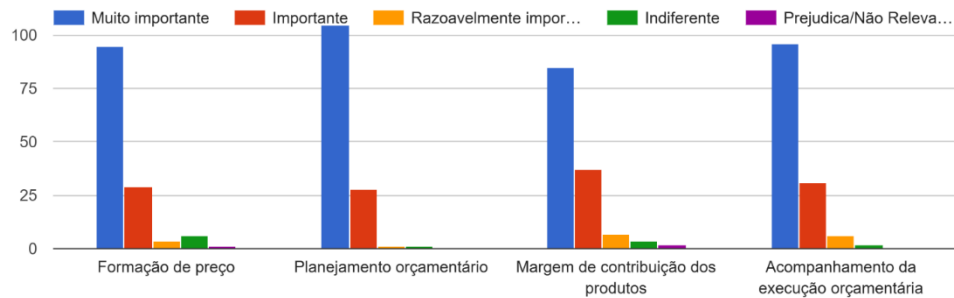


Fonte: Adaptado do google forms

Os resultados apresentados na Figura 7 demonstram que os gestores entendem que as informações de custos são importantes para a formação de preço, para o planejamento orçamentário, para a apuração da margem de contribuição dos produtos e para o acompanhamento da execução orçamentária. Esse resultado é ratificado pelo entendimento de Lovato *et al.* (2016), os quais entendem que a administração pública pode apresentar maior eficiência ao avaliar as informações disponíveis, além da possibilidade de comparabilidade do desempenho das organizações públicas.

Figura 7 - Critério Utilização das informações de custos (EBC e Correios)

Utilização das informações de custos



Fonte: Adaptado do google forms

Embora as empresas EBC e Correios participem de mercados econômicos diferentes, por estarem inseridas no mesmo ambiente político externo, podem estar sujeitas às mesmas pressões ambientais e necessidade de legitimação externa. Nesse contexto, havendo comparabilidade entre o desempenho das duas organizações, uma das empresas poderá praticar o isomorfismo mimético, pois, conforme Silva e Mário (2015), as organizações estão envolvidas em um ambiente externo competitivo, além disso, de acordo com Cardoso (2022), as organizações tendem a moldarem seus processos para atender as expectativas do ambiente social e cultural no qual estão inseridas, visando manterem seu *status quo*.

Pelo exposto na NBC TSP 34 (2021) e entendimentos publicados por estudiosos na área de contabilidade pública, infere-se que as respostas dos Ágidos podem ser carregadas pelo isomorfismo coercitivo e mimético.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados obtidos na presente pesquisa, corroboram com o entendimento que todos os objetivos podem ser considerados atendidos, tendo em vista que os resultados indicaram que os gestores da Empresa Brasil de Comunicação e Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos utilizam as informações de custos na tomada de decisão, e que tais empresas entendem que a avaliação dessas informações impacta positivamente o processo decisório, sendo muito importante ou importante para formação de preço, planejamento orçamentário, cálculo da margem de contribuição dos produtos e para o acompanhamento da execução orçamentária.

O desempenho dos critérios reflete a percepção dos gestores quanto à usabilidade das informações de custos no processo de tomada de decisão. Por conseguinte, ficou evidenciado nos resultados obtidos na pesquisa que tais informações são importantes para os gestores tomarem decisão, entretanto alguns critérios ainda devem ter seus processos melhorados para alcançarem o nível de excelência, tais como: Apuração dos custos e Ferramentas de custos.

As empresas EBC e Correios podem mapear as práticas de gestão que dão suporte para os critérios Cultura de custos e Impacto das informações de custos com vista a replicar as melhores práticas nos demais critérios que não atingiram o limite determinado pelos Decisores, objetivando aumentar a usabilidade das informações de custos no processo decisório.

O resultado foi relevante sobre a estruturação das informações pelos decisores nos *brainstormings* e grupo focal, que englobaram os critérios e subcritérios, níveis de esforço, as taxas de contribuição e o formulário de coleta de dados, bem como por parte dos Ágidos, que responderam ao questionário, com destaque para a supremacia da importância das informações de custos para as duas empresas.

Os resultados da pesquisa mostraram-se satisfatórios e adequados, visto que, conforme demonstrado anteriormente, mesmo que a percepção dos Ágidos quanto à avaliação dos critérios apresentasse uma inconformidade de 15% (quinze por cento), isso não afetaria os resultados finais a ponto de alterar o quadrante nos quais estavam inicialmente localizados.

O universo pesquisado por conveniência, limitou-se a duas empresas públicas com sede no Distrito Federal: uma dependente, e a outra não dependente, tendo em vista que a autora possui acesso somente à Empresa Brasil de Comunicação e à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Ademais, o período de férias de alguns gestores durante a aplicação do questionário impactou

negativamente o quantitativo de respostas, visto que era desconhecido para a pesquisadora o e-mail corporativo dos eventuais/substitutos desses gestores.

Durante o período de disponibilização da pesquisa, alguns gestores encaminharam e-mail para a pesquisadora informando que não responderiam ao questionário por entender que não utilizavam as informações de custos ou que não estavam mais exercendo a função de gestor naquele momento.

A prática do isomorfismo na administração pública pode colaborar para a melhoria dos processos produtivos e de gestão, contudo é indispensável que os gestores públicos avaliem o ambiente organizacional no qual estão inseridos e avaliem quais são as pressões externas que exercem influência na organização.

A maneira como as empresas e órgãos públicos fazem gestão dos seus recursos impacta a sua efetividade, pois os serviços postos à disposição da sociedade devem atingir o maior número possível de pessoas que necessitam deles, sendo prestados com o menor custo. Dessa forma, ao perceberem o impacto que as informações de custos possuem no processo de tomada de decisão, os gestores podem orientar seus esforços para que tais informações sejam disponibilizadas tempestivamente e com acurácia.

O estudo contribui com lacunas para pesquisas futuras sobre a temática custos para tomada de decisão na administração pública, assim como, evidencia que as empresas públicas devem rever seus processos decisórios com vista a alcançarem níveis ótimos de usabilidade das informações de custos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, N. A. de. **Framework sobre uso de custos na administração pública à luz das alavancas de controle: um estudo de caso no Governo Federal**. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração), Universidade de Brasília, Brasília, 121 p. 2017.

ALMEIDA, A. G. de; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. da S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 43, n. 3, p. 579 a 607, 2009. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6702>.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 73, n. b, p. 127-152, 2022. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/8726>.

ALTAYAR, M. S. Motivations for open data adoption: An institutional theory perspective, **Government Information Quarterly**, v. 35, Issue 4, 2018, Pages 633-643, ISSN 0740-624X, <https://doi.org/10.1016/j.giq.2018.09.006>.
(<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0740624X18301977>).

AMARAL, J. V.; GUERREIRO, R. Uso de informações de custos, valor e concorrência no processo de estabelecimento dos preços. **Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças**, v. 1, n. 2, p. 159-173, 2020. Disponível em: <http://ojs.fipecafi.org/index.php/RevFipecafiCCF/article/view/22>.

BEVAN, N.; CLARIDGE, N.; PETRIE, H. Tenuta: Simplified Guidance for Usability and Accessibility. **In Proceedings of HCI International**. Las Vegas, 2005.

BIESENTHAL, C.; CLEGG, S.; MAHALINGAM, A.; SANKARAN, S. Applying institutional theories to managing megaprojects, **International Journal of Project Management**, v. 36, Issue 1, 2018, Pages 43-54, ISSN 0263-7863, <https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2017.06.006>.
(<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0263786317302296>)

BORGES, T. B.; MARIO, P. do C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 47, n. 2, p. 469 a 492, 2013. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8070>.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

CALLADO, A. A. C.; PINHO, M. A. B. de. Evidências de Isomorfismo Mimético sobre Práticas de Gestão de Custos entre Micro e Pequenas Empresas de Diferentes Setores de Atividade. **Contabilidade Vista & Revista**, [S. l.], v. 25, n. 2, p. 119–137, 2015. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2208>.

CARDOSO, G. P. **Contabilidade pública gerencial: um retrato do contexto de implantação de sistemas de custos no Governo Federal**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade de Brasília, Brasília, 171 p. 2022.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B. de; BITTI, E. J. da S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 45, n. 5, p. 1565 a 1586, 2011. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7048>.

CASTRO, V. F. de.; FRAZZON, E. M. Benchmarking of best practices: an overview of the academic literature. **Benchmarking: An International Journal**, v. 24, n. 3, p. 750-774. 2016. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/bij-03-2016-0031/full/pdf?title=benchmarking-of-best-practices-an-overview-of-the-academic-literature>.

DAI, X.; KUOSMANEN, T. Best-practice benchmarking using clustering methods: Application to energy regulation. **Omega**, v. 42 n. 1, p. 179-188, 2014. Disponível em: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/>

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, [S. l.], v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rae/article/view/37123>.

FERNANDES, E. S.; BEZERRA FILHO, J. E. Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base na contabilidade por competência. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [S. l.], v. 9, n. 2, p. 204-223, 2016. Disponível em: <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/244>.

FERREIRA, S. B. L.; LEITE, J. C. S. do P. Avaliação da usabilidade em sistemas de informação: o caso do Sistema Submarino. **Journal of Contemporary Administration**, v. 7, n. 2, p. 115-136, 2003.

FROKJÆR, E.; HERTZUM, M.; HORNBÆK, K. Measuring usability: are effectiveness, efficiency, and satisfaction really correlated?. 2000. DOI: 10.1145/332040.332455. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/200553152>.

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. l.], v. 7, n. 2, 2013. DOI: 10.17524/repec.v7i2.311. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/311>.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, Brasil, v. 17, n. spe, p. 7-21, 2006. DOI: 10.1590/S1519-70772006000400002. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34192>.

LIMBERGER, T.; KOSSMANN, E. L. O princípio constitucional da eficiência ante o Estado (in) suficiente. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 273, p. 287–311, 2016. DOI: 10.12660/rda.v273.2016.66664. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66664>.

LONGARAY, A. A.; ENSSLIN, L.; DUTRA, A.; ENSSLIN, S.; BRASIL, R.; MUNHOZ, P. Using MCDA-C to assess the organizational performance of industries operating at Brazilian maritime port terminals. **Operations Research Perspectives**, v. 6, 2019. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2214716018301945>.

LOPES, M. A. S. **Eficiência dos gastos públicos: análise nas regiões de saúde do estado de Minas Gerais**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 137 p. 2017.

LOVATO, E. L.; OLIVEIRA, A. G.; GUIMARÃES, I. A.; CATAPAN, A. Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. **Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade**, v. 10, n. 1, p. 16-41, 2016. DOI: 10.3232/GCG.2016.V10.N1.01. Disponível em: Redalyc, <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=511854473001>.

LUND, A. M. Measuring usability with the USE Questionnaire. **Usability Interface**, v. 8, n. 2, p. 3-6, 2001. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/230786746>.

LUZ, I. P. da; LISBOA, F. V.; LAVARDA, C. E. F.; VICENTE, E. F. R. Teoria Institucional: Uma Análise Bibliométrica na Pesquisa em Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [S. l.], v. 12, n. 4, 2018. DOI: 10.17524/repec.v12i4.1873. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/1873>.

LUZ, I. P. da; LAVARDA, C. E. F. Influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento mediada pelas finalidades de planejamento e diálogo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 15, p. e174004, 2021. DOI: 10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.174004. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/174004>.

MACIEL, D. da C. M. **Custos no setor público: uma investigação sobre o impacto da tecnologia no processo administrativo tributário**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 115 p. 2015.

MACIEL FILHO, A. R.; AQUINO, M. C. de; SALES, N. K. Benchmarking e a indústria do conhecimento: um estudo de caso. **Perspectivas em Ciência da Informação**, [S. l.], v. 21, n. 2, p. 215–236, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufmg.br/index.php/pci/article/view/23073>.

MACHADO, R. B.; VIANNA, W. B.; MATIAS, M. Ciência da informação e usabilidade: relações conceituais fundamentais. **InCID: Revista de Ciência da Informação e Documentação**, [S. l.], v. 10, n. 2, p. 4-19, 2019. DOI: 10.11606/issn.2178-2075.v10i2p4-19. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/incid/article/view/150734>.

MAIA, M. A. Q.; BARBOSA, R. R.; WILLIAMS, P. Usabilidade e experiência do usuário de sistemas de informação: em busca de limites e relações. **Ciência da Informação em Revista**, [S. l.], v. 6, n. 3, p. 34–48, 2020. DOI: 10.28998/cirev.%y634-48. Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/cir/article/view/8594>.

MARQUES, L. R.; BEZERRA FILHO, J. E.; CALDAS, O. V. Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 14, p. e161973, 2020. DOI: 10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/161973>.

MESSIAS, D.; FERREIRA, J. C.; SOUTES, D. O. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 69, n. 3, p. 585-604, 2018. DOI: 10.21874/rsp.v69i3.2961. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2961>.

MOTA, S. C.; DE OLIVEIRA, A. R. V.; NUNES, N. T. S.; DE FIGUEIRÊDO JUNIOR, H. S. Análise comparativa da gestão de custos nas instituições federais brasileiras de ensino superior. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 73, n. 1, p. 112 - 135, 2022. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/4934>.

NIELSEN, J. Usability 101: Introduction to Usability. **Nielsen Norman Group**. 2012. Disponível em: <http://www.nngroup.com/articles/how-to-rate-the-severity-of-usability-problems/>.

Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=NBC TSP34.doc.

OLIVEIRA, E. D. de; AQUINO, J. DE; CESCION, J. A. Percepções sobre a adoção de informações de custos como ferramenta de gestão em uma Universidade Federal. **Revista GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações**, v. 11, n. 1, p. 89-111, 2023. Disponível em: <https://san.uri.br/revistas/index.php/gesto/article/view/1204>.

RAMOS, A. L. M.; LEONE, R. J. G.; SOUZA, L. A.; CRUZ, V. L.; FÉLIX Jr., L. A. Gestão de custos aplicada ao Setor Público: percepções de gestores e contadores no IFRN. Desenvolve **Revista de Gestão do Unilasalle**, v. 9, n. 3, p. 77-93, 2020. Disponível em: <https://revistas.unilasalle.edu.br/index.php/desenvolve/article/view/5656>.

Relatório Integrado EBC 2023. Disponível em: https://www.ebc.com.br/sites/_institucional/files/atoms/files/relatorioanual-2023.pdf

Relatório Integrado Correios 2023. Disponível em: <https://www.correios.com.br/acesso-a-informacao/institucional/publicacoes/processos-de-contas-anuais-prestacao-de-contas>

ROCHA, W.; GUERREIRO, R. Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos: um enfoque institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 4, n. 8, p. 24-46,

2010. DOI: 10.11606/rco.v4i8.34757. Disponível em:
<https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34757>.

RODRIGUES, E. C. C. **Metodologia para investigação da percepção das inovações na usabilidade do sistema metroviário: uma abordagem antropotecnológica**. Tese (Doutorado em Transportes), Universidade de Brasília, Brasília, 262 p. 2014.

RODRIGUES, J. G. L.; NETO, J. S. Diretrizes para implantação da governança de tecnologia da informação no setor público brasileiro à luz da Teoria Institucional. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 63, n. 4, p. p. 475-497, 2014. DOI: 10.21874/rsp.v63i4.108. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/108>.

ROSA, F. S. da; SILVA, L. C.; SOARES, S. V. Aspectos da convergência contábil no setor público: um enfoque na implantação do sistema de custos na percepção dos contadores municipais do estado de Santa Catarina. **Contabilidade e Negócios**, v. 10, n. 19, p. 27-42, 2015. Disponível em: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/14086>.

SAMPAIO, M. S.; GOMES, S. M. da S.; BRUNI, A. L.; DIAS FILHO, J. M. EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOCIOAMBIENTAIS E ISOMORFISMO: UM ESTUDO COM MINERADORAS BRASILEIRAS. **Revista Universo Contábil**, [S. l.], v. 8, n. 1, p. 105–122, 2012. DOI: 10.4270/ruc.20128. Disponível em: <https://ojsrevista.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2370>.

Secretaria do Tesouro Nacional (2011). Portaria n. 716, de 24 de outubro de 2011. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:117.

SILVA, F. de A.; MÁRIO, P. do C. O processo de formulação e monitoramento do planejamento estratégico de Tribunais de Contas sob a ótica da Nova Sociologia Institucional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 49, n. 6, p. 1401 a 1427, 2015. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/56591>.

SILVA, S. W. C. da. **Gestão de custos no processo de governança dos Conselhos de Fiscalização Profissional: uma ferramenta para a tomada de decisão no Sistema COFEN/COREN'S**. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia), Universidade de Brasília, Brasília, 62 p. 2022.

SOARES, C. S.; ROSA, F. S. da; ZONATTO, V. C. da S. Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 19, 2020. DOI: 10.16930/2237-766220203103. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3103>.

SOARES, J. V. G. de A. N.; LIMA, C. M.; RODRIGUES, E. C. C. Análise da usabilidade de aplicativo de bicicletas e patinetes elétricos na região do DF. **Administração de Empresas em Revista**, [S.l.], v. 2, n. 24, p. 92 - 113, 2021. ISSN 1676-9457. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/admrevista/article/view/3692>.

SOARES, S. V. **Estudo sobre a (in)satisfação de bacharéis em ciências contábeis com a disciplina de teoria da contabilidade**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 182 p. 2013.

SOEIRO, T. de M.; WANDERLEY, C. de A. A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. **Organizações & Sociedade**, [S. l.], v. 89, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/revistaoes/article/view/18254>.

SOUZA, E. A. de; RODRIGUES, E. C. C.. Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 21, p. e3224, 2022. DOI: 10.16930/2237-766220223224. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3224>.

STRUCKAS FILHO, C. S.; BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Uso de informações de custos em empresas brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva dos tomadores de decisão. **International Journal of Scientific Management and Tourism**, [S. l.], v. 9, n. 1, p. 441–466, 2023. DOI: 10.55905/ijstvtv9n1-021. Disponível em: <https://ojs.scientificmanagementjournal.com/ojs/index.php/smj/article/view/390>.

TASOPOULOU, K.; TSIOTRAS, G. Benchmarking towards excellence in higher education. **Benchmarking: An International Journal**, v. 24, n. 3, p. 617-634. 2016. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/bij-03-2016-0036/full/pdf?title=benchmarking-towards-excellence-in-higher-education>.

Tesouro Nacional Transparente (2022). Relatório Foco em Custos (RFC) – Anual. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43620.

Tesouro Nacional Transparente (2024). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) - 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26>.

TORRES, E. F; MAZZONI, A. A. Conteúdos digitais multimídia: o foco na usabilidade e acessibilidade. **Ciência da Informação**, v. 33, n. 2, p. 152-160, 2004. DOI: <https://doi.org/10.18225/ci.inf.v33i2.1057>. Disponível em: <https://revista.ibict.br/ciinf/article/view/1057>.

Tribunal de Contas da União (2021). Relatório final de acompanhamento de transparência em portais da administração pública federal. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/A4/D5/51/9E/27FBD71054CD4BD7E18818A8/TC%20015.9712021-0%20-%20peca%2047%20-%20Relatorio.pdf>.

VAILATTI, J. L.; ROSA, F. da silva; VICENTE, E. F. R. A Teoria Institucional aplicada à Contabilidade Gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 16, n. 47, 2017. DOI: 10.16930/2237-7662/rccc.v16n47p97-111. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2263>.

VASCONCELOS, R. S. T.; OLIVEIRA, L. M. S.; LIMA, M. A. M. Isomorfismo institucional e cultura organizacional de uma empresa de distribuição: um estudo de caso. **Revista de Gestão e Secretariado**, [S. l.], v. 13, n. 3, p. 1796–1817, 2022. DOI: 10.7769/gesec.v13i3.1445. Disponível em: <https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/1445>.

APÊNDICES

Apêndice A – Critérios e subcritérios definidos a partir do *brainstorming*

Critérios	Descrição
Disponibilização das informações de custos	Disponibilização das informações de custos aos clientes da empresa
Apuração dos custos	Método de custeio utilizado pelos gestores
Utilização das informações de custos	Objetivo dos gestores ao utilizarem as informações de custos
Autonomia no gerenciamento dos custos	Liberdade dos gestores da empresa na gestão dos custos
Cultura de custos	Os gestores e a temática custos
Ferramentas de custos	Como as informações de custos são obtidas e disponibilizadas
Impacto das informações de custos	Influência dos custos na gestão da empresa

Critérios	Subcritérios
Disponibilização das informações de custos	Clientes externos (fornecedores, usuários dos serviços, órgãos de controle e público em geral)
	Clientes internos (pessoas que possuem vínculo de trabalho com a empresa)
Apuração dos custos	Custeio por Absorção
	Custeio Variável
Utilização das informações de custos	Formação de preço
	Planejamento orçamentário
	Margem de contribuição dos produtos
Autonomia no gerenciamento dos custos	Acompanhamento da execução orçamentária
	Despesas de custeio com pessoal próprio e Alta Gestão
	Despesas de custeio com serviços contratados (fornecedores, mão de obra terceirizada, entre outros)
	Despesas de investimento (compra de um imóvel ou de maquinário para expansão das atividades da empresa, entre outros)
Cultura de custos	Impacto dos custos na otimização dos recursos disponíveis
	Conhecimento dos custos para gerar economia
	Rapidez e efetividade da informação de custos
Ferramentas de custos	Business Intelligence (BI)
	Planilhas Excel
Impacto das informações de custos	Realinhamento das ações planejadas
	Mudanças nos processos produtivos da empresa
	Readequação orçamentária
	Avaliação da necessidade de recursos

Apêndice B – Taxas de contribuição dos critérios e subcritérios (Resultado do grupo focal)

Crítérios	Taxas de Contribuição	Subcritérios	Taxas de Contribuição
Disponibilização das informações de custos	5%	Clientes externos (fornecedores, usuários dos serviços, órgãos de controle e público em geral)	20%
		Clientes internos (pessoas que possuem vínculo de trabalho com a empresa)	80%
Apuração dos custos	10%	Custeio por Absorção	75%
		Custeio Variável	25%
Utilização das informações de custos	25%	Formação de preço	30%
		Planejamento orçamentário	20%
		Margem de contribuição dos produtos	30%
		Acompanhamento da execução orçamentária	20%
Autonomia no gerenciamento dos custos	20%	Despesas de custeio com pessoal próprio e Alta Gestão	31%
		Despesas de custeio com serviços contratados (fornecedores, mão de obra terceirizada, entre outros)	36%
		Despesas de investimento (compra de um imóvel ou de maquinário para expansão das atividades da empresa, entre outros)	33%
Cultura de custos	7%	Impacto dos custos na otimização dos recursos disponíveis	55%
		Conhecimento dos custos para gerar economia	25%
		Rapidez e efetividade da informação de custos	20%
Ferramentas de custos	10%	Business Intelligence (BI)	55%
		Planilhas Excel	45%
Impacto das informações de custos	23%	Realinhamento das ações planejadas	25%
		Mudanças nos processos produtivos da empresa	15%
		Readequação orçamentária	35%
		Avaliação da necessidade de recursos	25%

Apêndice C – Nível de esforço dos critérios e subcritérios (Resultado do grupo focal)

Crítérios	Nível de esforço	Subcritérios	Nível de esforço	Nível de esforço geral
Disponibilização das informações de custos	6º	Clientes externos (fornecedores, usuários dos serviços, órgãos de controle e público em geral)	2º	18º
		Clientes internos (pessoas que possuem vínculo de trabalho com a empresa)	1º	17º
Apuração dos custos	5º	Custeio por Absorção	1º	15º
		Custeio Variável	2º	16º
Utilização das informações de custos	4º	Formação de preço	4º	14º
		Planejamento orçamentário	2º	12º
		Margem de contribuição dos produtos	3º	13º
		Acompanhamento da execução orçamentária	1º	11º
Autonomia no gerenciamento dos custos	3º	Despesas de custeio com pessoal próprio e Alta Gestão	3º	10º
		Despesas de custeio com serviços contratados (fornecedores, mão de obra terceirizada, entre outros)	1º	8º
		Despesas de investimento (compra de um imóvel ou de maquinário para expansão das atividades da empresa, entre outros)	2º	9º
Cultura de custos	1º	Impacto dos custos na otimização dos recursos disponíveis	1º	1º
		Conhecimento dos custos para gerar economia	2º	2º
		Rapidez e efetividade da informação de custos	3º	3º
Ferramentas de custos	7º	Business Intelligence (BI)	1º	19º
		Planilhas excel	2º	20º
Impacto das informações de custos	2º	Realinhamento das ações planejadas	4º	7º
		Mudanças nos processos produtivos da empresa	1º	4º
		Readequação orçamentária	2º	5º
		Avaliação da necessidade de recursos	3º	6º

Apêndice D – Questionário aplicado aos Ágidos

O objetivo da pesquisa é analisar a usabilidade das informações de custos pelos gestores das empresas públicas do poder executivo federal com sede no Distrito Federal. Ressalta-se que sua participação é voluntária e anônima, além disso, todas as informações recebidas serão tratadas em confidencialidade e de maneira consolidada, quando possível.

Instruções: Marque com um "X" na seção Dados Demográficos, os itens que se enquadram de acordo com sua percepção.

DADOS DEMOGRÁFICOS				
Em qual empresa você trabalha?	Há quanto tempo você trabalha na EBC/ECT?		Qual sua graduação?	
Empresa Brasil de Comunicação – EBC ()	6 a 11 meses ()	1 a 5 anos ()	Administração ()	Ciências Contábeis ()
Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT ()	6 a 11 anos ()	12 a 17 anos ()	Ciências Econômicas ()	Direito ()
Há quanto tempo você faz uso das informações de custos para tomada de decisão?	18 a 23 anos ()	Mais de 24 anos ()	Outros (Especificar):	
	Qual a sua pós-graduação (indicar a de maior grau)?			
1 a 6 meses ()	7 a 11 meses ()	Especialização/MBA em Administração, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas ou Direito ()		Outros (Especificar)
1 a 5 anos ()	6 a 11 anos ()	Mestrado em Administração, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas ou Direito ()		
Mais de 12 anos ()	Não faço uso das informações de custos ()	Doutorado em Administração, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas ou Direito ()		

(N5) Muito importante (N4) Importante (N3) Razoavelmente importante (N2) Indiferente (N1) Prejudica/Não Relevante

Itens	Qual a importância das informações de custos para os gestores públicos tomarem decisão? Levando em consideração a pergunta central acima, deverá ser indicado conforme sua percepção o efeito das informações de custos para cada item apresentado.	Muito importante	Importante	Razoavelmente importante	Indiferente	Prejudica/Não Relevante
1. Disponibilização das informações de custos	1.1.1. Clientes externos (fornecedores, usuários dos serviços, órgãos de controle e público em geral)					
	1.1.2. Clientes internos (pessoas que possuem vínculo de trabalho com a empresa)					
2. Apuração dos custos	2.1.1. Custeio por Absorção					
	2.1.2. Custeio Variável					
3. Utilização das informações de custos	3.1.1. Formação de preço					
	3.1.2. Planejamento orçamentário					
	3.1.3. Margem de contribuição dos produtos					
	3.1.4. Acompanhamento da execução orçamentária					
4. Autonomia no gerenciamento dos custos	4.1.1. Despesas de custeio com pessoal próprio e Alta Gestão					
	4.1.2. Despesas de custeio com serviços contratados (fornecedores, mão de obra terceirizada, entre outros)					
	4.1.3. Despesas de investimento (compra de um imóvel ou de maquinário para expansão das atividades da empresa, entre outros)					

5. Cultura de custos	5.1.1. Impacto dos custos na otimização dos recursos disponíveis					
	5.1.2. Conhecimento dos custos para gerar economia					
	5.1.3. Rapidez e efetividade da informação de custos					
6. Ferramentas de custos	6.1.1. Business Intelligence (BI)					
	6.1.2. Planilhas excel					
7. Impacto das informações de custos	7.1.1. Realinhamento das ações planejadas					
	7.1.2. Mudanças nos processos produtivos da empresa					
	7.1.3. Readequação orçamentária					
	7.1.4. Avaliação da necessidade de recursos					

Agradecemos sua participação.

Apêndice E – Mediana EBC

Itens	Qual a importância das informações de custos para os gestores públicos tomarem decisão?	Muito importante N5	Importante N4	Razoavelmente importante N3	Indiferente N2	Prejudica/Não Relevante N1	Mediana - 19,5
1.	1.1.1. Clientes externos (fornecedores, usuários dos serviços, órgãos de controle e público em geral)	23	12	2	2	0	23 - N5
	1.1.2. Clientes internos (pessoas que possuem vínculo de trabalho com a empresa)	26	8	2	2	1	26 - N5
2.	2.1.1. Custeio por Absorção	16	16	6	1	0	16 - N4
	2.1.2. Custeio Variável	14	17	7	1	0	17 - N4
3.	3.1.1. Formação de preço	20	16	1	2	0	20 - N5
	3.1.2. Planejamento orçamentário	28	10	1	0	0	28 - N5
	3.1.3. Margem de contribuição dos produtos	16	16	4	2	1	16 - N4
	3.1.4. Acompanhamento da execução orçamentária	25	12	2	0	0	25 - N5
4.	4.1.1. Despesas de custeio com pessoal próprio e Alta Gestão	21	12	4	2	0	21 - N5
	4.1.2. Despesas de custeio com serviços contratados (fornecedores, mão de obra)	26	10	3	0	0	26 - N5

	terceirizada, entre outros)						
	4.1.3. Despesas de investimento (compra de um imóvel ou de maquinário para expansão das atividades da empresa, entre outros)	25	10	3	1	0	25 - N5
5.	5.1.1. Impacto dos custos na otimização dos recursos disponíveis	26	12	1	0	0	26 - N5
Cultura de custos	5.1.2. Conhecimento dos custos para gerar economia	26	10	3	0	0	26 - N5
	5.1.3. Rapidez e efetividade da informação de custos	23	13	3	0	0	23 - N5
6.	6.1.1. Business Intelligence (BI)	24	11	2	1	1	24 - N5
Ferramentas de custos	6.1.2. Planilhas excel	15	14	9	1	0	14 - N4
7.	7.1.1. Realinhamento das ações planejadas	25	14	0	0	0	25 - N5
Impacto das informações de custos	7.1.2. Mudanças nos processos produtivos da empresa	18	17	3	1	0	17 - N4
	7.1.3. Readequação orçamentária	21	17	1	0	0	21 - N5
	7.1.4. Avaliação da necessidade de recursos	24	14	1	0	0	24 - N5

Apêndice F – Mediana Correios

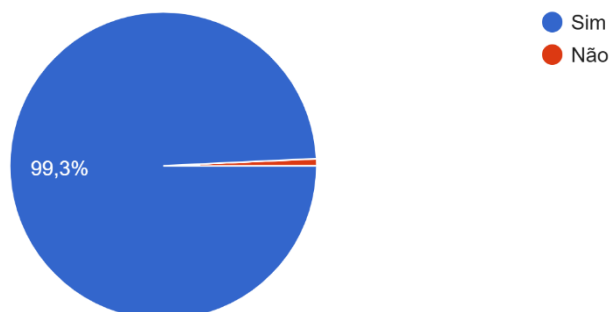
Itens	Qual a importância das informações de custos para os gestores públicos tomarem decisão?	Muito importante N5	Importante N4	Razoavelmente importante N3	Indiferente N2	Prejudica/Não Relevante N1	Mediana - 48
1.	1.1.1. Clientes externos (fornecedores, usuários dos serviços, órgãos de controle e público em geral)	42	23	17	6	8	23 - N4
	1.1.2. Clientes internos (pessoas que possuem vínculo de trabalho com a empresa)	77	18	1	0	0	77 - N5
2.	2.1.1. Custeio por Absorção	49	36	6	4	1	49 - N5
	2.1.2. Custeio Variável	52	31	6	6	1	52 - N5
3.	3.1.1 Formação de preço	75	13	3	4	1	75 - N5
	3.1.2. Planejamento orçamentário	77	18	0	1	0	77 - N5
	3.1.3. Margem de contribuição dos produtos	69	21	3	2	1	69 - N5
	3.1.4. Acompanhamento da execução orçamentária	71	19	4	2	0	71 - N5
4.	4.1.1. Despesas de custeio com pessoal próprio e Alta Gestão	57	30	6	3	0	57 - N5
	4.1.2. Despesas de custeio com serviços contratados (fornecedores, mão de obra terceirizada, entre outros)	66	23	5	2	0	66 - N5

	4.1.3. Despesas de investimento (compra de um imóvel ou de maquinário para expansão das atividades da empresa, entre outros)	61	26	5	3	1	61 - N5	
5.	5.1.1. Impacto dos custos na otimização dos recursos disponíveis	71	23	2	0	0	71 - N5	
Cultura de custos	5.1.2. Conhecimento dos custos para gerar economia	77	17	2	0	0	77 - N5	
	5.1.3. Rapidez e efetividade da informação de custos	74	20	2	0	0	74 - N5	
6.	6.1.1. Business Intelligence (BI)	71	25	0	0	0	71 - N5	
	Ferramentas de custos 6.1.2. Planilhas excel	34	50	11	1	0	50 - N4	
7.	7.1.1. Realinhamento das ações planejadas	70	24	2	0	0	70 - N5	
	Impacto das informações de custos	7.1.2. Mudanças nos processos produtivos da empresa	73	22	1	0	0	73 - N5
		7.1.3. Readequação orçamentária	66	28	1	1	0	66 - N5
	7.1.4. Avaliação da necessidade de recursos	68	24	4	0	0	68 - N5	

Apêndice G – Resultado consolidado da pesquisa

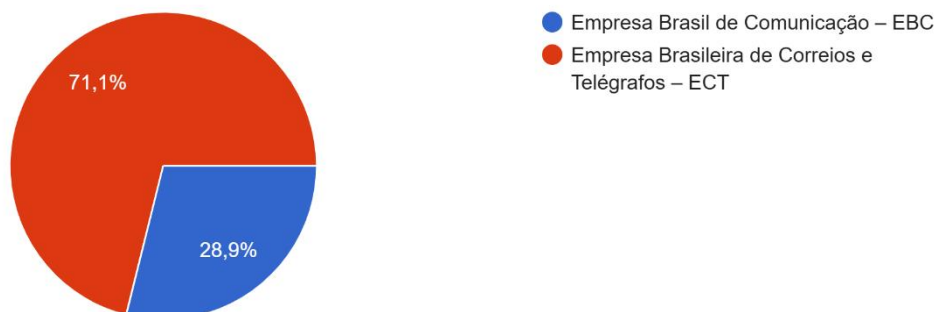
Você exerce a função de Gestor ou Eventual/Substituto do Gestor?

136 respostas



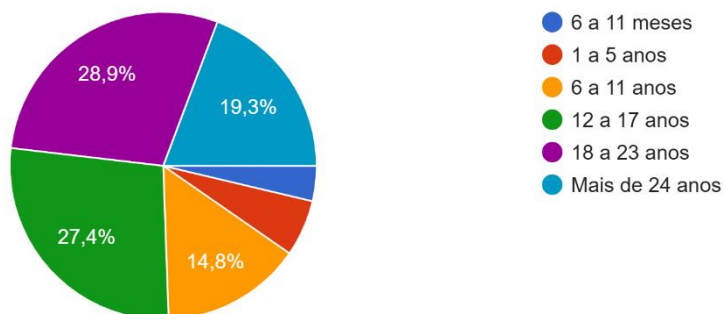
Em qual empresa você trabalha?

135 respostas



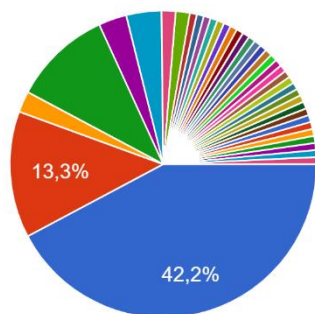
Há quanto tempo você trabalha na EBC/ECT?

135 respostas



Qual sua graduação?

135 respostas

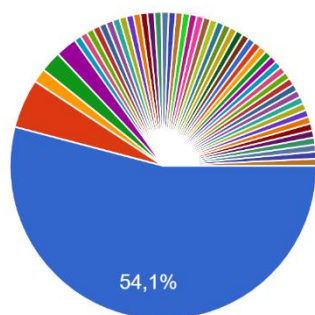


- Administração
- Ciências Contábeis
- Ciências Econômicas
- Direito
- Engenharia
- Comunicação Social
- Engenharia de Produção
- Letras

▲ 1/5 ▼

Qual a sua pós-graduação (indicar a de maior grau)?

135 respostas

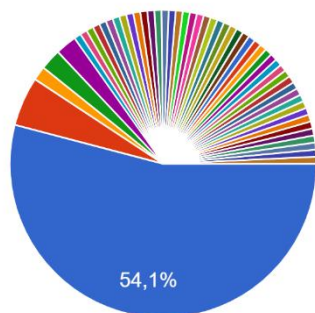


- Especialização/MBA em Administraçã...
- Mestrado em Administração, Ciências...
- Doutorado em Administração, Ciência...
- Gestão de Pessoas
- MBA em Marketing
- Banco de Dados
- MBA em Estatística Aplicada
- Tecnologia da Informação

▲ 1/7 ▼

Qual a sua pós-graduação (indicar a de maior grau)?

135 respostas

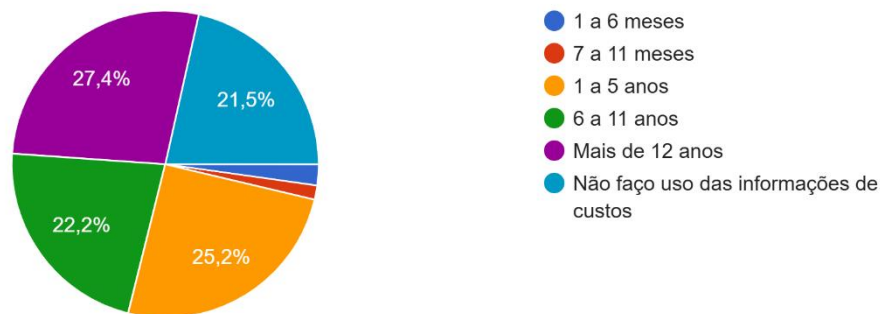


- Especialização/MBA em Administraçã...
- Mestrado em Administração, Ciências...
- Doutorado em Administração, Ciência...
- Gestão de Pessoas
- MBA em Marketing
- Banco de Dados
- MBA em Estatística Aplicada
- Tecnologia da Informação

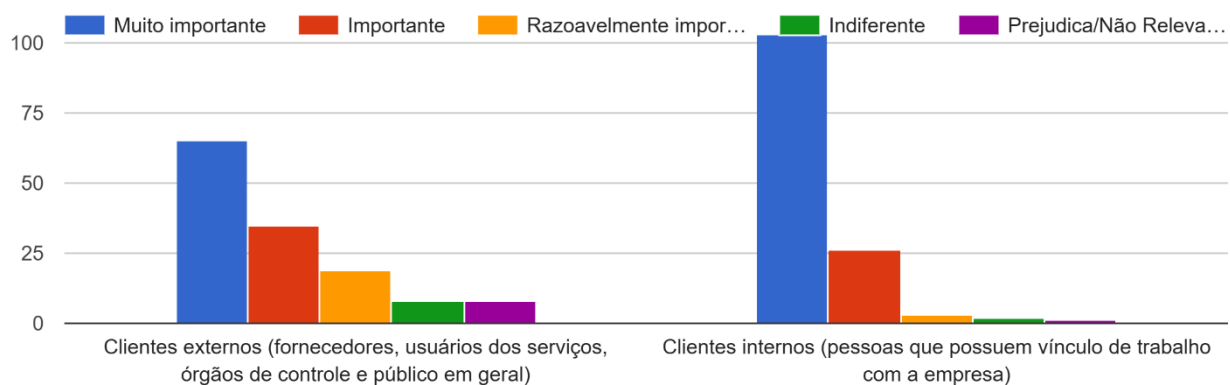
▲ 1/7 ▼

Há quanto tempo você faz uso das informações de custos para tomada de decisão?

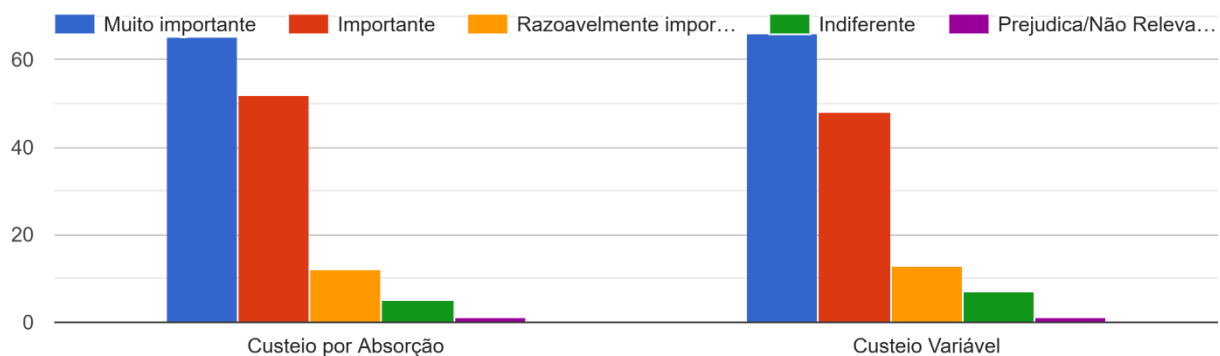
135 respostas



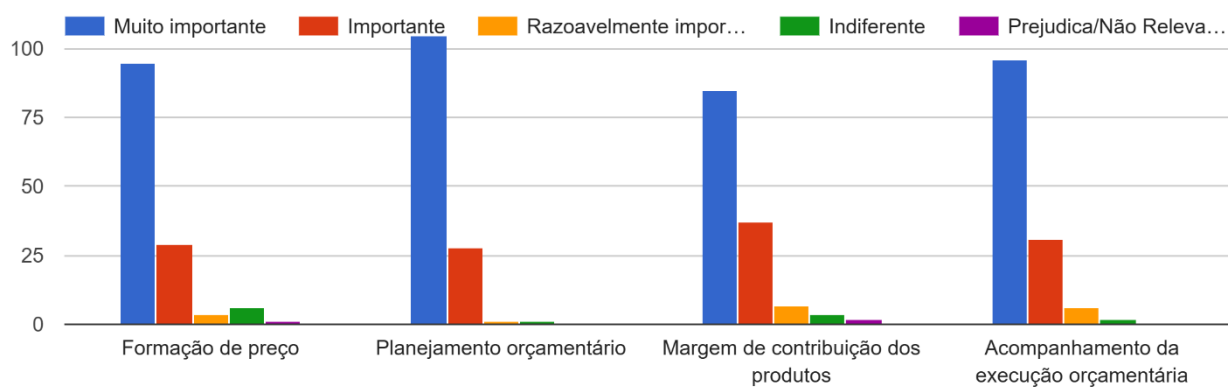
Disponibilização das informações de custos



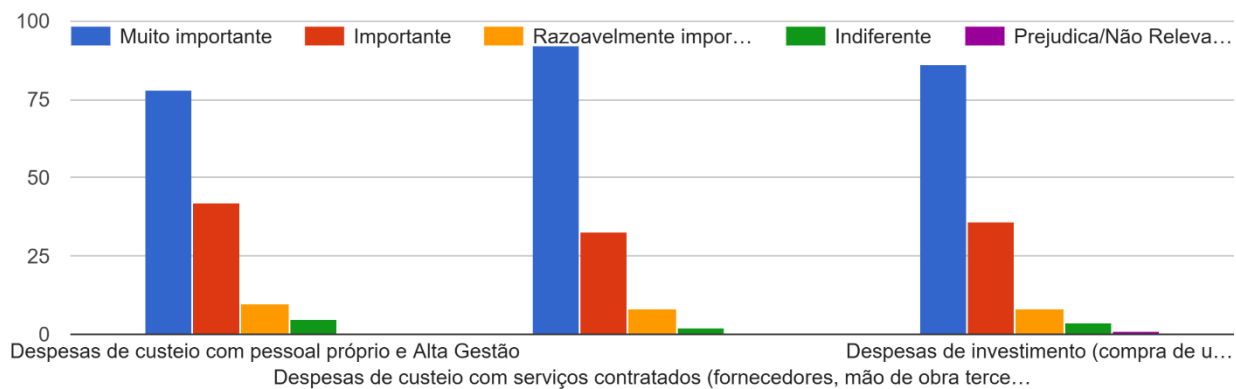
Apuração dos custos



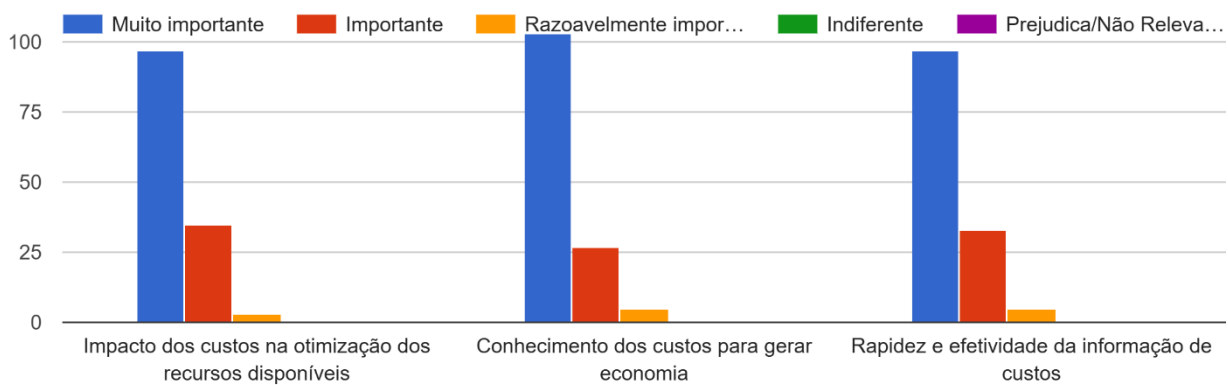
Utilização das informações de custos



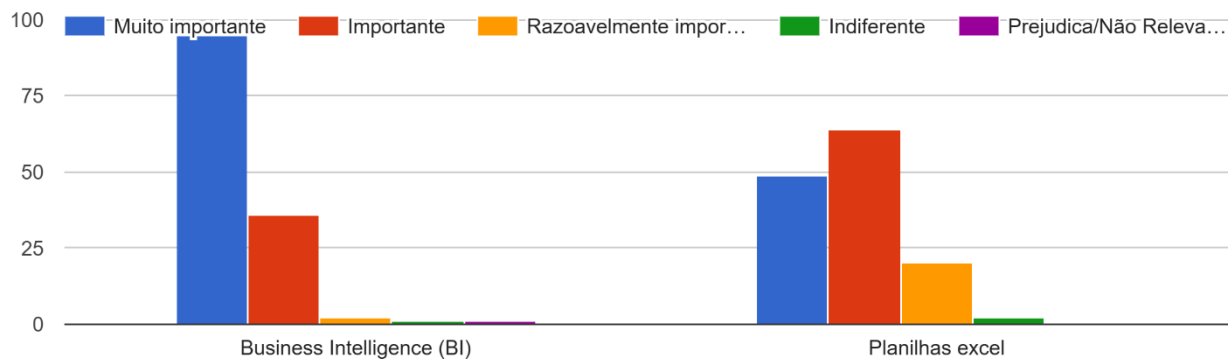
Autonomia no gerenciamento dos custos



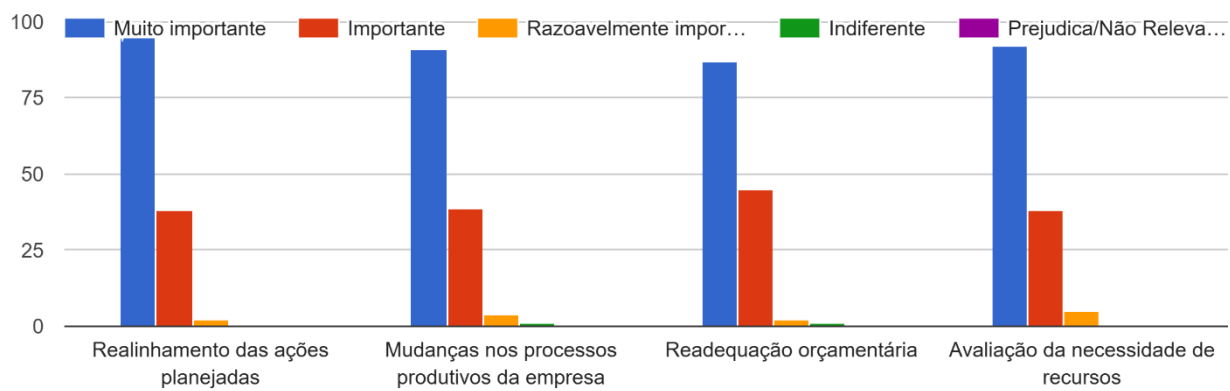
Cultura de custos



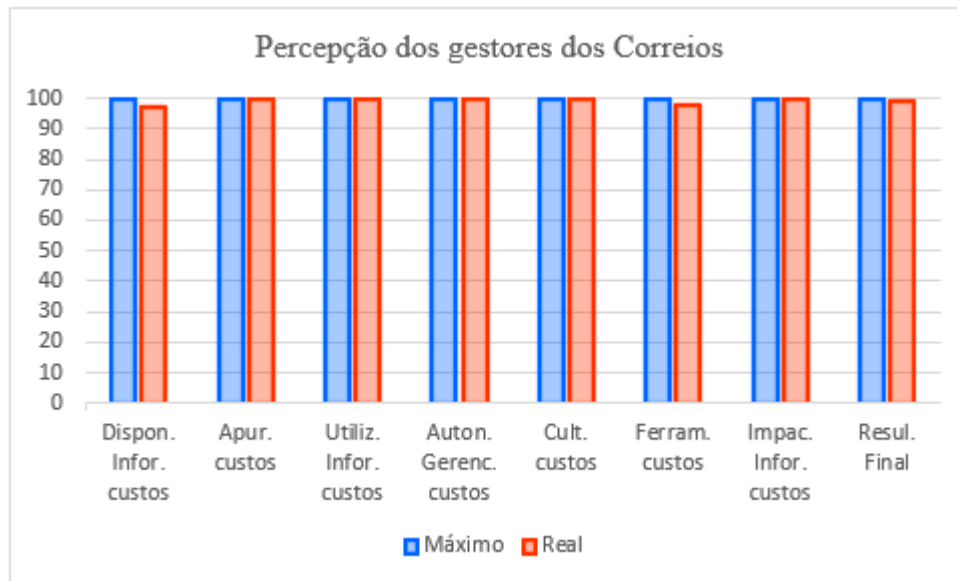
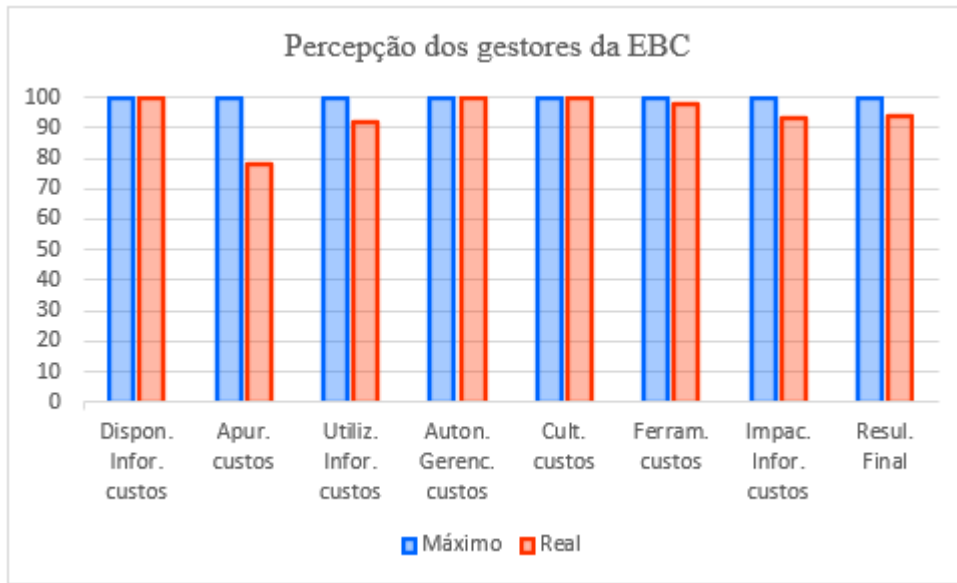
Ferramentas de custos



Impacto das informações de custos



Apêndice H – Resultado dos critérios da pesquisa



Apêndice I – Resultado dos critérios da pesquisa (EBC) e dos subcritérios do critério Disponibilização das informações de custos (EBC)

Rótulo de pesquisa

Analisar a usabilidade das informações de custos pelos gestores das empresas públicas do poder executivo federal com sede no Distrito Federal	10Max	10	10 minutos	Porcentagem (%)
1 - Disponibilização das informações de custos	119	119	-19	5
2 - Apuração dos custos	129	100	-29	10
3 - Utilização das informações de custos	142	130	-41	25
4 - Autonomia no gerenciamento dos custos	160	160	-60	20
5 - Cultura de custos	197	197	-97	7
6 - Ferramentas de custos	108	106	-8	10
7 - Impacto das informações de custos	177	164	-77	23
Total	152	143	-51	100

Definição do modelo	Escala
Prejudica / Não Relevante	-51
Indiferente	0
Razoavelmente importante	50
Importante	100
Muito Importante	152

Critérios principais

Disponibilização das informações de custos

Critériosn	10Max	10	10 minutos	Porcentagem (%)
1.1 - Clientes externos (fornecedores, usuários dos serviços, órgãos de controle e público em geral)	115	115	-15	20
1.2 - Clientes internos (pessoas que possuem vínculo de trabalho com a empresa)	120	120	-20	80
Total	119	119	-19	100

Apêndice J – Resultado dos critérios da pesquisa (Correios) e dos subcritérios do critério Disponibilização das informações de custos (Correios)

Rótulo de pesquisa

Analisar a usabilidade das informações de custos pelos gestores das empresas públicas do poder executivo federal com sede no Distrito Federal	10Max	10	10 minutos	Porcentagem (%)
1 - Disponibilização das informações de custos	119	116	-19	5
2 - Apuração dos custos	129	129	-29	10
3 - Utilização das informações de custos	142	142	-41	25
4 - Autonomia no gerenciamento dos custos	160	160	-60	20
5 - Cultura de custos	197	197	-97	7
6 - Ferramentas de custos	108	106	-8	10
7 - Impacto das informações de custos	177	177	-77	23
Total	152	151	-51	100

Definição do modelo	Escala
Prejudica / Não Relevante	-51
Indiferente	0
Razoavelmente importante	50
Importante	100
Muito Importante	152

Critérios principais


Disponibilização das informações de custos

Critériosn	10Max	10	10 minutos	Porcentagem (%)
1.1 - Clientes externos (fornecedores, usuários dos serviços, órgãos de controle e público em geral)	115	100	-15	20
1.2 - Clientes internos (pessoas que possuem vínculo de trabalho com a empresa)	120	120	-20	80
Total	119	116	-19	100

Definição do modelo	Escala
Prejudica / Não Relevante	-19
Indiferente	0
Razoavelmente importante	50
Importante	100
Muito Importante	119

ANEXOS

Anexo A – Autorização para realização da pesquisa

<p>INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB</p> 
PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP
DADOS DO PROJETO DE PESQUISA
Título da Pesquisa: As informações de custos e o uso pelos gestores das empresas públicas do poder executivo federal: estudo das empresas Correios e EBC.
Pesquisador: ISAMARA BEATRIZ DE LIRA
Área Temática:
Versão: 3
CAAE: 76452123.2.0000.5540
Instituição Proponente:
Patrocinador Principal: Financiamento Próprio
DADOS DO PARECER
Número do Parecer: 6.918.104
Apresentação do Projeto: Inalterado em relação ao parecer consubstanciado emitido pelo CEP/CHS no dia 09 de fevereiro de 2024.
Objetivo da Pesquisa: Inalterado em relação ao parecer consubstanciado emitido pelo CEP/CHS no dia 09 de fevereiro de 2024.
 Avaliação dos Riscos e Benefícios: A nova versão apresenta de forma mais detalhada a compreensão dos possíveis riscos da pesquisa e as maneiras que a pesquisadora percorrerá para mitigá-las, como o não fornecimento por parte dos funcionários de dados da pesquisa acerca da empresa.
Comentários e Considerações sobre a Pesquisa: Os pedidos de esclarecimento quanto aos riscos e documentações pendentes foram sanados.
Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória: A carta de aceite relacionada à EBC foi apresentada nesta versão e, portanto, foi somada aos outros documentos requeridos pelo CEP e apresentados pela pesquisadora.
Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações: A pesquisa está em conformidade às exigências das Resoluções CNS 466/2012, 510/2016 e
Endereço: CAMPUS UNIVERSITÁRIO DARCY RIBEIRO - FACULDADE DE DIREITO - SALA BT-01/2 - Horário de Bairro: ASA NORTE CEP: 70.910-900 UF: DF Município: BRASÍLIA Telefone: (61)3107-1592 E-mail: cep_chs@unb.br

INSTITUTO DE CIÊNCIAS
HUMANAS E SOCIAIS DA
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA -
UNB



Continuação do Parecer: 6.918.104

complementares.

Considerações Finais a critério do CEP:

Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_2234527.pdf	19/05/2024 22:55:05		Aceito
Outros	Esclarecimento_Risco.pdf	19/05/2024 22:51:11	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
Outros	Carta_de_Aceite_Isamaraassinado.pdf	19/05/2024 22:44:17	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	SEI_53180004524_2023_60.pdf	17/03/2024 21:21:49	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	Brainstorm_Grupo_Focal.pdf	17/03/2024 21:20:03	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	Carta_Justificativa.pdf	17/03/2024 21:17:41	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	Minuta_Questionario.pdf	17/03/2024 21:16:52	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE.pdf	17/03/2024 21:16:01	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
Outros	Carta_revisao_etica.pdf	10/12/2023 23:25:11	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	JUSTIFICATIVA.pdf	10/12/2023 23:24:33	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	cep_CHS_modelo_termo_de_autorizacao_para_utilizacao_de_imagem_e_som_de_voz.pdf	04/12/2023 19:05:22	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
Declaração de	Resposta_Ouvidoria.pdf	04/12/2023	ISAMARA BEATRIZ	Aceito

Endereço: CAMPUS UNIVERSITÁRIO DARCY RIBEIRO - FACULDADE DE DIREITO - SALA BT-01/2 - Horário de
Bairro: ASA NORTE CEP: 70.910-900
UF: DF Município: BRASÍLIA
Telefone: (61)3107-1592 E-mail: cep_chs@unb.br

INSTITUTO DE CIÊNCIAS
HUMANAS E SOCIAIS DA
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA -
UNB



Continuação do Parecer: 6.918.104

concordância	Resposta_Ouvidoria.pdf	18:59:29	DE LIRA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	cep_CHS_modelo_termo_de_responsabilidade_pelo_uso_de_documentos.pdf	04/12/2023 18:53:24	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
Outros	Evaldo_Cesar_Cavalcante_Rodrigues.pdf	04/12/2023 18:52:22	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
Outros	Isamara_Beatriz_Lira.pdf	04/12/2023 18:51:40	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
Outros	carta_de_encaminhamento.pdf	04/12/2023 18:49:11	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
Cronograma	Cronograma.pdf	04/12/2023 18:47:40	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	Projeto_Isamara_B_Lira.pdf	24/10/2023 23:58:20	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito
Folha de Rosto	Folha_Rosto.pdf	24/10/2023 23:13:25	ISAMARA BEATRIZ DE LIRA	Aceito

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

BRASILIA, 28 de Junho de 2024

Assinado por:
André Ribeiro da Silva
(Coordenador(a))

Endereço: CAMPUS UNIVERSITÁRIO DARCY RIBEIRO - FACULDADE DE DIREITO - SALA BT-01/2 - Horário de
Bairro: ASA NORTE CEP: 70.910-900
UF: DF Município: BRASILIA
Telefone: (61)3107-1592 E-mail: cep_chs@unb.br

Anexo B – Certificado de apresentação de artigo em congresso



3^o CONGRESSO UFG DE
CONTABILIDADE
CONTROLADORIA
E FINANÇAS

CONTABILIDADE &
NOVAS TECNOLOGIAS

Dias 4 e 5 de dezembro • Evento Online

CERTIFICADO

Certificamos que o trabalho intitulado **A Usabilidade do Portal de Custos do Governo Federal** de autoria de Isamara Beatriz de Lira e Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues, foi apresentado no 3^o CONGRESSO UFG DE CONTABILIDADE, CONTROLADORIA E FINANÇAS, na modalidade on-line, realizado de 04/12/2023 a 05/12/2023.

Goiânia, 12 de dezembro de 2023.

18699801.83710923.790933.8.8699801837109237909338

PPGCONT
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
EM CONTABILIDADE

FACE
FACULDADE DE
ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E
CIÊNCIAS ECONÔMICAS

UFG
UNIVERSIDADE
FEDERAL DE GOIÁS

Anexo D – Painel de custos da EBC

