



Universidade de Brasília -UnB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade -FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais -CCA
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis -PPGCONT

ENIO ALVES DE SOUZA

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL: UM OLHAR
SISTÊMICO DA USABILIDADE E IMPLANTAÇÃO**

BRASÍLIA – DF

2022

ENIO ALVES DE SOUZA

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL: UM OLHAR
SISTÊMICO DA USABILIDADE E IMPLANTAÇÃO**

Dissertação submetida 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 – DF

2022

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lúcio Remuzat Rennó Junior
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 Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador do Programa Pós-Graduação em Ciências Contábeis

ENIO ALVES DE SOUZA

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL: UM OLHAR
SISTÊMICO DA USABILIDADE E IMPLANTAÇÃO**

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

Prof. Dr. Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues (Orientador)

Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília
(PPGCont/UnB)

Profa. Dra. Danielle Montenegro Salamone Nunes (Membro Interno)

Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília
(PPGCont/UnB)

Profa. Dra. Leila Márcia Sousa de Lima Elias (Membro Externo)

Universidade Federal do Pará (UFPA)

BRASÍLIA – DF

2022

Dedico este trabalho aos profissionais que laboram (labutam, rs.) com Custos no Setor Público no seu cotidiano.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao meu Deus. A Ele a honra, a glória e todo louvor!

A minha esposa Ana Paula Oliveira de Souza, pela paciência, amor, apoio e compreensão durante a dura jornada do mestrado. A minha mãe, Maria Creuza Carneiro de Souza (in memória) por sempre me incentivar nos estudos. A minha querida sogra Nelzi Alves de Oliveira pelas orações. Aos meus tios José Carneiro de Sousa e Luiz Carneiro de Almeida por me inspirarem na fé e nos estudos em minha família.

Aos meus colegas de trabalho; Raysa Brasil Siqueira Mendes pelo apoio, cooperação e auxílio constante; Milton Vilarouca Neto pelo apoio, assistência e compreensão em minhas ausências; Rubem Sérgio Silva Rosa pelo apoio, força e incentivo no meu crescimento profissional; Agripino Zumba de Oliveira Filho pelo apoio, defesas e amparos às minhas demandas; Márcio Kazuaki Fusissava, Roni Baksys e Alexandre Henrique Graziani Júnior por patrocinarem e acreditarem no projeto de custos implantado na Empresa Brasil de Comunicação – EBC e apoiarem nossa ida aos Congressos de Custos em outros estados, em busca de capacitação.

Ao Prof. Dr. Nelson Machado, Prof. Dr. Victor Branco de Holanda, Eder Vogado e Rosilene Oliveira de Souza pela inspiração nas palestras dos Congressos CQ e artigos científicos pertinente à temática de custos que muito nos inspirou no desenvolvimento do modelo de custos da EBC e pensar sobre o *modus operandi* no setor público, bem como no arcabouço teórico preliminar deste trabalho.

Aos professores Prof. Dr. Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues (PPGCont/UnB), pelo companheirismo, diversas horas de orientação, paciência e incentivo nos estudos e pesquisas; Profa. Dra. Leila Márcia Sousa de Lima Elias (UFPA) e Profa. Dra. Danielle Montenegro Salamone Nunes (PPGCont/UnB), pelas ricas contribuições dadas durante a qualificação do meu projeto de dissertação; Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa (PPGCont/UnB), pelos ensinamentos adquiridos em suas disciplinas e impacto na minha vida acadêmica e jornadas “internacionais” em Congressos (rs.); Prof. Dr. João Abreu de Faria Bilhim (PPGCont/UnB) e Profa. Dra. Andréa de Oliveira Gonçalves (PPGCont/UnB), pelo compartilhamento de conhecimentos em uma visão sistêmica e global das organizações públicas e privadas; Prof. Me. Deypson Gonçalves Carvalho (UDF), pelos ensinamentos de Ciências Contábeis oriundos

desde a graduação e por acreditar e validar minha indicação do mestrado na Universidade de Brasília – UnB, minha gratidão!

Aos meus amigos Lucas Teles de Alcantara, por compartilhar sonhos e iniciativas com base nos nossos conhecimentos e Giuliano Passos Cardoso, pelas constantes trocas de ideias a respeito da nossa dissertação e por caminhamos juntos neste mestrado em busca de contribuir da melhor forma possível para a classe contábil e atuante no setor público, nesta temática de custos. Aos amigos Madson Euzébio Freitas Barbosa, Saulo Gouveia Lins, Moreno Souto Santiago e Fábio Alexandre de Jesus Dias, pelo apoio em vários momentos de desafios superados no mestrado.

Por fim, agradeço a cada um dos profissionais de diversos órgãos/entidades públicas que contribuíram com as respostas ao questionário, grupo focal e *brainstorming* aplicado neste trabalho.

Meu muito obrigado!

“Tudo é possível ao que crê.”

Marcos 9.23

RESUMO

O trabalho analisa se as instituições públicas federais tiveram melhorias após a implantação da sistemática de custos, sob a ótica da teoria do ator-rede, especificamente o ator não humano, verificando a usabilidade das ferramentas tecnológicas utilizadas na apuração de custos, os métodos adotados e a percepção de relevância e utilidade das informações de custos no setor público. No referencial teórico, foram discutidos os conceitos de contabilidade de custos como responsável pela apuração de informações gerenciais, as definições básicas do termo usabilidade de sistemas explorando a percepção de facilidades de usos e abstrações da Teoria do Ator-Rede, com base na ideia da influência que tem o ator não humano no ambiente. O estudo foi desenvolvido em três etapas, utilizando a metodologia da análise multicritério para apoio à decisão construtivista “*Multicriteria Decision Aid – Constructivist*” (MCDA-C) para a primeira, a análise de conteúdo para a segunda e o confronto das duas metodologias na terceira etapa. Como resultados, verificou-se que houve melhorias nos processos, nos setores ou na tomada de decisão gerencial, sendo constatado que após a implantação de custos foram apontadas mudanças no *modus operandi* a partir das novas atividades, rotinas e propostas, refletindo nos relatórios gerenciais, na facilidade de atender a demandas específicas de custos, sendo apontadas também objeções e resistências face à mudança na cultura organizacional. Dentre os nove critérios estudados, constatou-se que o maior nível de esforço foi para a construção da “metodologia de custos”, onde a maioria apontou a cadeia de valor como primeiro fator a ser observado. E o menor nível para a utilização das “ferramentas tecnológicas” disponíveis, sendo considerada como intuitiva, porém com reservas para capacitação e conhecimento do órgão no intuito de melhorar a implementação de custos na entidade. Destacou-se também que menos da metade afirmou que as informações de custos são relevantes e úteis no apoio para decisão, havendo inclusive pouco casos de estudos na temática por parte das entidades, contudo as que implantaram e fizeram uso relataram utilidade na prestação de contas, transparência do uso da verba pública e sensibilização da importância de custos aos gestores. Por fim, elencou-se um constructo no intuito de subsidiar os órgãos/entidades que ainda não implantaram custos ou até mesmo aqueles que já implantaram, chamando atenção ao regime de competência e tendo em vista o aprimoramento de sua metodologia de apuração de custos.

Palavras Chaves: Metodologia de Custos, Usabilidade de Sistemas, Teoria Ator-Rede

ABSTRACT

The work paper analyzes whether the federal public institutions had improvements after the implementation of the cost system, from the perspective of the actor-network theory, specifically the non-human actor, verifying the usability of the technological tools used in the calculation of costs, the methods adopted and the perception of relevance and usefulness of cost information in the public sector. In the theoretical framework, the concepts of cost accounting as responsible for the verification of management information, the basic definitions of the term usability of systems were discussed, exploring the perception of ease of use and abstractions of the Theory of the Actor-Network, based on the idea of the influence that the non-human actor has on the environment. The study was developed in three stages, using the methodology of multicriteria analysis to support the constructivist decision "Multicriteria Decision Aid - Constructivist" (MCDA-C) for the first, content analysis for the second and the confrontation of the two methodologies in the third stage. As a result, it was verified that there were improvements in the processes, in the sectors or in the managerial decision-making, being verified that after the implantation of costs, changes in the modus operandi were pointed out from the new activities, routines and proposals, reflected in the management reports, in the ease of meeting specific cost demands, with objections and resistance to changes in the organizational culture also being pointed out. Among the nine criteria studied, it was found that the highest level of effort was for the construction of the "cost methodology", where the majority pointed to the value chain as the first factor to be observed. And the lowest level for the use of the "technological tools" available, being considered intuitive, however, with reservations for training and knowledge of the body in order to improve the implementation of costs in the entity. It was also highlighted that less than half stated that the cost information is relevant and useful in decision support, with even few case studies on the subject by the entities, but those that implemented and used it reported usefulness in accountability, transparency in the use of public funds and awareness of the importance of costs to managers. Finally, a construct was listed in order to support bodies/entities that have not yet implemented costs or even those that have already implemented them, drawing attention to the accrual basis and with a view to improving their cost calculation methodology.

Keywords: Cost Methodology, Usability of Systems, Actor-Network Theory

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura da Dissertação.....	23
Figura 2 - Temáticas Abordadas.....	34
Figura 3 - Etapas da Metodologia – 1ª Etapa	35
Figura 4 - Etapas da Metodologia – 2ª Etapa	35
Figura 5 - Etapas da Metodologia – 3ª Etapa	36
Figura 6 - Desempenho dos Critérios e Subcritérios	40
Figura 7 - Exemplo dos Blocos de Respostas da pesquisa.....	44
Figura 8 - Exemplo de 1ª Categorização de Conteúdo	45
Figura 9 - Exemplo de 2ª Categorização de Conteúdo	46
Figura 10 - Exemplo de Nuvem de Palavras	47
Figura 11 - Nuvem de Palavras– Critério 1 – Implantação de Custos.....	76
Figura 12 - Nuvem de Palavras– Critério 2 – Metodologias de Custos.....	77
Figura 13 - Nuvem de Palavras– Critério 3 – Ferramentas Tecnológicas	78
Figura 14 - Nuvem de Palavras– Critério 4 – Usuários de Custos	79
Figura 15 - Nuvem de Palavras– Critério 5 – Facilidades de Uso	80
Figura 16 - Nuvem de Palavras– Critério 6 – Geração de Informações	81
Figura 17 - Nuvem de Palavras– Critério 7 – Atributos da Informação de Custos	82
Figura 18 - Nuvem de Palavras– Critério 8 – Utilidade das Informações de Custos	83
Figura 19 - Nuvem de Palavras– Critério 9 – Relevância das Informações de Custos	84

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Objetivos Específicos e Resultados.....	24
Tabela 2 - Participantes do Primeiro Brainstorming	37
Tabela 3 - Participantes do Primeiro Grupo Focal	38
Tabela 4 - Âmbito de Atuação dos Respondentes	49
Tabela 5 - Tempo de Experiência	50
Tabela 6 - Categorização das respostas ref. Pergunta 1 – Critério: Implantação de Custos	51
Tabela 7 - Categorização das respostas ref. Pergunta 1.1 – Critério: Implantação de Custos .	52
Tabela 8 - Categorização das respostas ref. Pergunta 1.2 – Critério: Implantação de Custos .	52
Tabela 9 - Categorização das respostas ref. Pergunta 2 – Critério: Metodologia de Custos ...	53
Tabela 10 - Categorização das respostas ref. Pergunta 2.1 – Critério: Metodologia de Custos	55
Tabela 11 - Categorização das respostas ref. Pergunta 2.2 – Critério: Metodologia de Custos	55
Tabela 12 - Categorização das respostas ref. Pergunta 3 – Critério: Ferramentas Tecnológicas	56
Tabela 13 - Categorização das respostas ref. Pergunta 3.1 – Critério: Ferramentas Tecnológicas.....	57
Tabela 14 - Categorização das respostas ref. Pergunta 3.2 – Critério: Ferramentas Tecnológicas.....	58
Tabela 15 - Categorização das respostas ref. Pergunta 4. – Critério: Usuários de Custos	59
Tabela 16 - Categorização das respostas ref. Pergunta 4.1 – Critério: Usuários de Custos.....	60
Tabela 17 - Categorização das respostas ref. Pergunta 4.2 – Critério: Usuários de Custos.....	61
Tabela 18 - Categorização das respostas ref. Pergunta 5 – Critério: Facilidades de Uso	61
Tabela 19 - Categorização das respostas ref. Pergunta 5.1 – Critério: Facilidades de Uso	62
Tabela 20 - Categorização das respostas ref. Pergunta 5.2 – Critério: Facilidades de Uso	63
Tabela 21 - Categorização das respostas ref. Pergunta 6. – Critério: Geração de Informações	64
Tabela 22 - Categorização das respostas ref. Pergunta 6.2 – Critério: Geração de Informações	65
Tabela 23 - Categorização das respostas ref. Pergunta 6.1 – Critério: Geração de Informações	67
Tabela 24 - Categorização das respostas ref. Pergunta 7. – Critério: Atributos da Informação de Custos	68
Tabela 25 - Categorização das respostas ref. Pergunta 7.1 – Critério: Atributos da Informação de Custos	69
Tabela 26 - Categorização das respostas ref. Pergunta 7.2 – Critério: Atributos da Informação de Custos	69
Tabela 27 - Categorização das respostas ref. Pergunta 8. – Critério: Utilidade das Informações de Custos	71
Tabela 28 - Categorização das respostas ref. Pergunta 8.1 – Critério: Utilidade das Informações de Custos	72

Tabela 29 - Categorização das respostas ref. Pergunta 8.2 – Critério: Utilidade das Informações de Custos	72
Tabela 30 - Categorização das respostas ref. Pergunta 9. – Critério: Relevância das Informações de Custos	73
Tabela 31 - Categorização das respostas ref. Pergunta 9.1 – Critério: Relevância das Informações de Custos	74
Tabela 32 - Categorização das respostas ref. Pergunta 9.2 – Critério: Relevância das Informações de Custos	74

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Órgãos/entidades Respondentes	43
---	----

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
AGU	Advocacia Geral da União
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
ANS	Agência Nacional de Saúde Suplementar
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
BI	<i>Business Intelligence</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COMAER	Comando da Aeronáutica
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento
CONGRESSO CQ	Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público
CPRM	Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais
DH	Documento Hábil
EBC	Empresa Brasil de Comunicação
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
IFPR	Instituto Federal do Paraná
MC	Ministério das Comunicações
MCDA-C	Método Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista
MCTI	Ministério de Ciências e Tecnologia e Inovação
ME	Ministério da Economia
MF	Ministério da Fazenda
MJSP	Ministério da Justiça e Segurança Pública
MT	Ministério do Turismo
NBC TSP	Norma Brasileira Aplicada ao Setor Público
NE	Nota de Empenho
NL	Nota de Lançamento
NS	Nota de Sistema
PF	Polícia Federal
PLOA	Proposta de Lei Orçamentária Anual
PVEs	Pontos de Vistas Elementares
PVFs	Pontos de Vistas Fundamentais
SCDP	Sistema de Concessão de Diárias e Passagens

SIADS	Sistema Integrado de Gestão Patrimonial
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPE/SIGEPE	Sistema Integrado de Administração de Pessoal
SIC	Sistema de Informação de Custos
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SIORG	Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
TAR	Teoria Ator-Rede
TG	Tesouro Gerencial
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFG	Universidade de Goiás
UFGD	Universidade Federal de Grande Dourados
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UnB	Universidade de Brasília
UNIPAMPA	Universidade Federal do PAMPA
UNIR	Universidade Federal de Rondônia
VALEC	Valec - Engenharia, Construções e Ferrovias S.A.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	19
1.1 Contextualização	19
1.2 Relevância do estudo	21
1.3 Definição do Problema	21
1.4 Objetivos da Pesquisa	22
1.5 Estrutura da dissertação	23
2. REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 Contabilidade de Custos no Setor Público	25
2.1.1 Relevância da Contabilidade de Custos	27
2.1.2 Tecnologias disponíveis à apuração dos custos no setor público.	28
2.2 Usabilidade de Sistemas	29
2.3 Teoria Ator-Rede (TAR)	31
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	34
3.1 Etapas da Pesquisa	34
3.2 Procedimentos da Primeira Etapa	36
3.3 Procedimentos da Segunda Etapa	41
3.4 Procedimentos da Terceira Etapa	44
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS	48
4.1 Análise do Nível de Esforço dos elementos de custos no setor público	48
4.2 Validação dos Respondentes com base nos dados sociodemográficos	49
4.3 Análise dos Critérios	50
4.3.1 Implantação de Custos	50
4.3.2 Metodologias de Custos	53
4.3.3 Ferramentas Tecnológicas	56
4.3.4 Usuários de Custos	59
4.3.5 Facilidades de Uso	61
4.3.6 Geração de Informações	63
4.3.7 Atributos da Informação de Custos	67
4.3.8 Utilidade das Informações de Custos	70
4.3.9 Relevância das Informações de Custos	73
4.4 Análise de Nuvem de Palavras	75

4.5 Constructos dos elementos de Custos no Setor Público	84
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	93
REFERÊNCIAS	94
APÊNDICES	98
Apêndice A – Relação dos Descritores – Critérios e Subcritérios.....	98
Apêndice B – Definição de Taxas de Contribuição e Níveis de Esforço	100
Apêndice C – Resultados da Primeira Coleta de Dados – Análise Multicritério	101
Apêndice D – Resultados de Taxas de Contribuição, Níveis de Esforço e Mediana.....	102
Apêndice E – Questionário Online de Perguntas Abertas	103
Apêndice F1 – Variáveis do Bloco 1 - Implantação de Custos.....	115
Apêndice F2 – Variáveis do Bloco 2 - Metodologias de Custos.....	118
Apêndice F3 – Variáveis do Bloco 3 – Ferramentas Tecnológicas.	121
Apêndice F4 – Variáveis do Bloco 4 – Usuários de Custos.....	123
Apêndice F5 – Variáveis do Bloco 5 – Facilidades de Uso.	126
Apêndice F6 – Variáveis do Bloco 6 – Geração de Informações.	129
Apêndice F7 – Variáveis do Bloco 7 – Atributos da Informação de Custos.....	133
Apêndice F8 – Variáveis do Bloco 8 – Utilidade das Informações de Custos.....	136
Apêndice F9 – Variáveis do Bloco 9 – Relevância das Informações de Custos.....	139
ANEXOS	142
Anexo A – Trabalho Aprovado em Congresso.	142
Anexo B – Artigo Publicado em Revista A3 – RCCC	148
Anexo C – Prêmio Chico e-Cidadania	151
Anexo D – Ranking de Desempenho de Custos da EBC.....	152
Anexo E – Painel de Custos da AGU.....	153
Anexo F – Painel de Custos da STN – Portal de Custos do Governo Federal	154
Anexo G – Painel de Custos da EBC.....	155

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos é responsável pelo processo de mensuração do valor do custo dos insumos – materiais, humanos e tecnológicos – e dos produtos – bens e serviços comprados ou gerados para instrumentalizar as instituições públicas e privadas. Desenvolve-se e ganha relevância em função de diversos fatores, principalmente pelo avanço da tecnologia de informação e comunicação (TIC), conforme destacam Martins & Rocha (2015). Acrescentam ainda que ela é responsável pelo processo de mensuração do valor de custo de diversas entidades de interesse dos administradores, com a finalidade de que eles possam dispor de informações que lhes permitam tomar decisões sobre os mais variados eventos da gestão.

Mohr (2016) afirma que a contabilidade de custos também é um sistema mais preciso para medir o total de recursos financeiros necessários para produzir um produto ou serviço, também é responsável pelo processo de mensurar o custo dos insumos, sejam eles materiais, humanos ou tecnológicos, e dos produtos (bens e serviços gerados).

Além disso, ela possibilita medir o desempenho das entidades privadas, bem como apoiar as entidades do setor público brasileiro para gerar capacidade de fornecer serviços públicos de forma eficiente (STN, 2018).

1.1 Contextualização

No setor público, a temática de custos tem sido reforçada por normativos, contendo diretrizes e padrões, recomendados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Em março de 2011, a Portaria n. 157 da STN criou o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal, sendo este um “sistema estruturante”, composto pela STN como órgão central e por órgãos setoriais (unidades de gestão interna das entidades públicas federais).

Em outubro de 2011, a Portaria n. 716 da STN trouxe a definição de um “sistema informacional” do Governo Federal, cuja finalidade é acompanhar, avaliar e gerir os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, denominado Sistema de Informações de Custos (SIC).

Em 2011, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da resolução n. 1366/11, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC T 16.11 que trata do sistema de informação de custos no setor público. De acordo com Monteiro (2018), essa norma sofreu em 2013 um conjunto de alterações significativas, revisando alguns aspectos criticados e preenchendo lacunas existentes na opinião dos usuários e técnicos.

Em 2021, ela passa novamente por um processo de mudança e atualização, sendo aprovada em 18 de novembro de 2021, por meio da Resolução n. 2021/NBCTSP34, a nova norma de custos, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 34 (CFC, 2021), que passa a vigorar e ser observada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024.

Esta norma traz novas definições a respeito dos termos utilizados na temática de custos. Nesse sentido é importante desde já frisar a diferença entre “Sistemas de Custos” e “Sistema de Informação de Custos”.

O Sistema de Custos, segundo a norma, compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança. Já o Sistema de Informação de Custos é o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos.

Assim, tem-se de um lado, numa visão ampla, de forma sistêmica e global, o Sistema de Custos (discutido neste trabalho por meio de nove critérios que permeiam esse sistema, na perspectiva do objeto desta pesquisa) e, de outro, numa visão específica e ferramental, o Sistema de Informação de Custos (SIC), pontuados também neste estudo, sendo analisado adiante com base nos conceitos de usabilidade.

No Setor Público Federal, o SIC, como sistema gerencial organizador dos dados recebidos dos principais sistemas estruturantes, é um *Data Warehouse*, que seleciona e extrai dados dos sistemas como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE/SIGPEPE) e o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP). De acordo com Machado & Holanda (2010), o SIC tem a vantagem de gerar informações de custos de forma sintética, porém comparáveis com toda a administração pública federal, tornando-o único e bastante útil para avaliar desempenho e resultado das políticas públicas.

No entendimento da STN, a ferramenta proporciona subsídios para identificar melhorias nos serviços públicos, bem como possibilita analisar a eficiência, a eficácia, a economicidade e avaliação dos resultados quanto ao uso dos recursos públicos.

A criação do SIC, segundo Elias (2017), foi relevante para a mensuração de custos no âmbito do Governo Federal. De acordo com Souza et al. (2017), as possibilidades advindas da extração dos dados por meio do Tesouro Gerencial (TG) e do SIC proporcionaram uma nova análise metodológica, permitindo viabilizar a análise dos dados de custos correlacionados com

dados orçamentários e apresentados em múltiplas visões gerenciais, utilizando-se de ferramentas de *business intelligence* (BI).

Além dos normativos já elencados acima, destaca-se que em junho de 2022, a STN aprovou e lançou, por meio da Portaria n. 1.470, o Manual de Processos Gerenciar Custos do Governo Federal (STN, 2022), cuja finalidade é orientar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, visando disciplinar os procedimentos referentes aos processo de trabalho, pertinentes i) ao estabelecimento das diretrizes do gerenciamento de custos, ii) mensuração dos custos, iii) divulgação das informações de custos, iv) controle dos custos e, v) avaliação do gerenciamento dos custos.

1.2 Relevância do estudo

O início do século XXI é marcado pela adaptação da contabilidade pública do Brasil aos padrões de referência internacional e, diante de um novo normativo de custos em vigor, a NBC TSP 34 (CFC, 2021), e da existência de diversas barreiras que permeiam a temática de custos quando da sua implantação, utilização e relevância, tendo em vista que existem órgãos/entidades que já implantaram custos com sucesso sendo referências nessa temática, e ainda considerando as diversas ferramentas tecnológicas disponíveis atualmente, este estudo se propôs a verificar a percepção de profissionais experientes e com vivência diária da área de Custos no Setor Público no intuito de analisar tanto o Sistema de Custos, quanto o Sistema de Informação de Custos, trazendo uma realidade amostral do setor e proposto caminhos para que outras entidades possam usar os insights aqui discutidos objetivando reforçar e encorajar iniciativas de implantação de custos em suas organizações, bem como subsidiar outros estudos nessa temática.

1.3 Definição do Problema

Apesar dos fatores positivos advindos da ferramenta proporcionada pela STN aos órgãos do Governo Federal, pesquisas científicas apontam “dificuldades e barreiras no processo de implantação de custos no setor público”, bem como ausência de percepção da relevância e utilidade das informações de custos no setor público (Cardoso et al., 2011; Mättö & Sippola, 2016; Verbeeten, 2011; Messias et al., 2018; Elias, 2018).

Nota-se que as “atividades de controle e gestão de custos se encontram em fase de implementação na administração pública brasileira” (Messias et al., 2018), portanto o universo a ser pesquisado neste trabalho totaliza 49 unidades (setoriais de custos) da administração direta

e indireta do Governo Federal que já fazem uso do SIC, as quais abrangem uma população média de 100 servidores dedicados a tal temática.

Neste sentido, será realizada uma pesquisa com intuito de verificar a seguinte questão: após a implantação da sistematização de custos nas instituições públicas federais, houve melhorias nos processos, nos setores ou na tomada de decisão gerencial da organização?

1.4 Objetivos da Pesquisa

O item 63 da NBC TSP 34 menciona que o processo de implantação do SICSP – Sistema de Informações de Custos no Setor Público, deve ser sistemático e gradual e levar em consideração a estrutura e os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

Conforme destacam Martins & Rocha (2015), o avanço da tecnologia nos últimos anos é relevante, e o fato propicia o levantamento de custos de forma sistêmica e com baixo custo. Machado et al. (2018) ressaltam que uma vez implantado o sistema de custo no modelo proposto, é mister que os órgãos consigam construir seus próprios modelos específicos de sistema de informação contábil-gerencial para análise e gerenciamento de seus custos.

Neste sentido, o trabalho tem como objetivo geral: analisar as instituições públicas federais que implantaram a sistemática de apuração de custos quanto à relevância e utilidade destes no processo de tomada de decisão, sob o prisma dos conceitos de usabilidade e da Teoria Ator-Rede (TAR).

Como objetivos específicos, buscar-se-á:

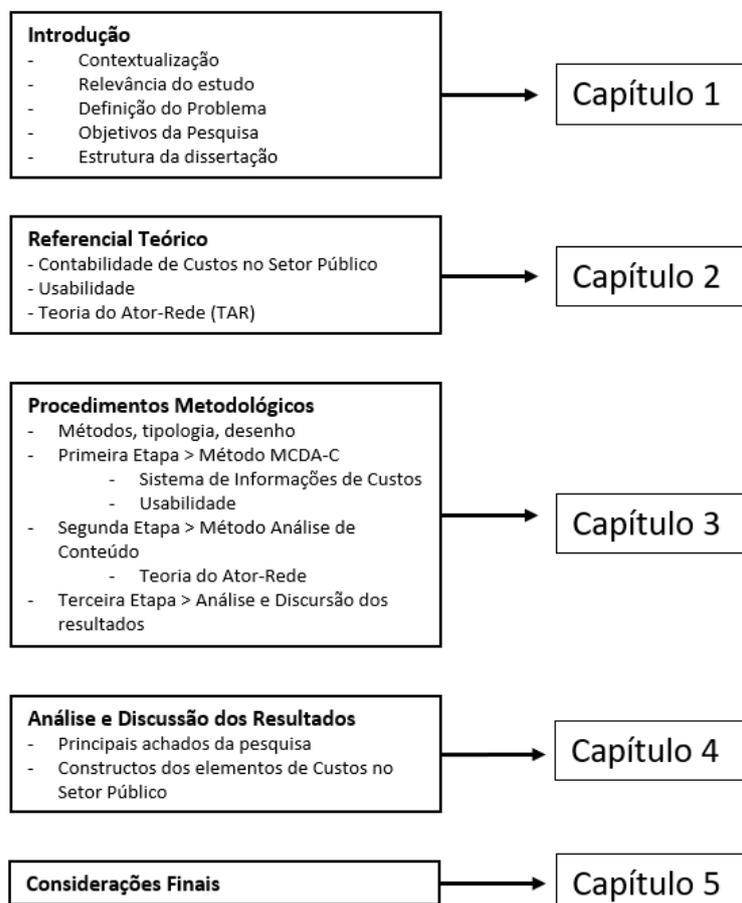
- mensurar o nível de esforço dos elementos necessários para se implantar custos no setor público;
- verificar a percepção dos usuários e gestores sobre a usabilidade e implantação dos sistemas de custos do Governo Federal no âmbito da tomada de decisão com base em custos;
- analisar a percepção da influência do sistema de informação de custos após implantado nas rotinas contábeis, de gestão e na tomada de decisão; e,
- destacar os principais elementos que podem contribuir inicialmente para a usabilidade e implantação de custos no setor público, utilizando regime de competência.

1.5 Estrutura da dissertação

Além da Introdução, esta dissertação está estruturada em mais quatro capítulos, sendo o segundo relativo ao Referencial Teórico, com tópicos pertinentes aos principais temas a serem discutidos e discutidos ao longo do trabalho. O terceiro capítulo versa sobre os Procedimentos Metodológicos aplicados em três etapas: a primeira utilizando-se do Método Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C) analisando os principais dados quantitativos e qualitativos a respeito da temática Sistema de Informações de Custos (Machado & Holanda, 2010) e Usabilidade (Nielsen, 2012);, a segunda etapa utilizando-se de Análise do Conteúdo para analisar os dados qualitativos pertinentes ao reflexo dos atores, em especial os atores não humanos com base na Teoria do Ator-Rede (Latour, 1996), e a terceira apresentando os procedimentos utilizados na análise e discussão dos resultados. O quarto capítulo trata da Análise e Discussão dos Resultados, apontando os principais achados ao confrontar as duas etapas citadas anteriormente. Por fim, o quinto e último capítulo traz as Considerações Finais seguidas das Referências, Apêndices e Anexos.

Segue Figura 1 com a estrutura sintetizada correlacionada a cada capítulo.

Figura 1 - Estrutura da Dissertação



Fonte: Elaborado pelo autor.

Na Tabela 1 consta a vinculação dos objetivos específicos aos seus respectivos resultados demonstrados em cada tópico temático.

Tabela 1 - Objetivos Específicos e Resultados

Objetivos Específicos	Onde é apresentado o respectivo resultado?
•Mensurar o nível de esforço dos elementos necessários para se implantar custos no setor público	4.1 - Nível de Esforço
•Verificar a percepção dos usuários e gestores sobre a usabilidade e implantação dos sistemas de custos do Governo Federal no âmbito da tomada de decisão com base em custos;	4.3.1 4.3.2 4.3.4 - Implantação 4.3.3 4.3.5 - Usabilidade
•Analisar a percepção da influência do sistema de informação de custos após implantado nas rotinas contábeis, de gestão e na tomada de decisão.	4.3.1 4.3.6 4.3.7 - Teoria Ator Rede 4.3.8 4.3.9 - Utilidade e Relevância
•Destacar os principais elementos que podem contribuir inicialmente para a usabilidade e implantação de custos no setor público, utilizando regime de competência.	4.5 - Constructos

Fonte: Elaborado pelo autor.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

No intuito de expor o arcabouço conceitual deste estudo, relatam-se abaixo os conceitos pertinentes à contabilidade de custos na área pública, a última norma aplicada ao setor, as objeções apontadas em estudos da área e o relato de órgãos que foram bem-sucedidos na implantação. Posteriormente, trazem-se alguns estudos que retratam a relevância da contabilidade de custos e as tecnologias disponíveis na apuração dos custos no setor público.

No segundo tópico, o estudo traz conceitos de usabilidade no intuito de contextualizar a temática de custos, e no último tópico, expõem-se os conceitos da Teoria Ator-Rede e como este trabalho pretende explorar a influência do “ator não humano” no ambiente de custos das organizações.

2.1 Contabilidade de Custos no Setor Público

De acordo com o entendimento de Padrones et al. (2017), a contabilidade não serve apenas para o cumprimento da Lei que estatui normas gerais de direito financeiro (Lei 4.320, 1964), mas também como instrumento auxiliar nas decisões gerenciais. Desde 1964 tem-se por lei a obrigatoriedade de apurar custos no setor público; além da referida lei, diversos outros instrumentos normativos também foram emitidos como decretos, portarias, resoluções, acórdãos e relatórios no intuito de se implementar custos na administração pública, conforme se pode observar em detalhes nos estudos de (Carneiro et al., 2012; Elias, 2017; Padrones et al., 2017).

A última norma de custo aprovada em novembro de 2021, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 34 (CFC, 2021), estabelece diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos, bem como trata de critérios para geração de informação de custos, como instrumento de governança pública e aponta o papel de gestor como responsável pela adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos. A norma procura ainda destacar o valor da informação de custos para fins gerenciais e evidenciar sua relevância para o interesse público, compreendida como aquela que impacta na gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

A mensuração dos custos para fins de tomada de decisão e utilização em várias demandas específicas de gestão na organização é de responsabilidade da Contabilidade de Custos, conforme relatam Martins & Rocha (2015), de suma importância para obedecer à Constituição Federal e atender aos princípios de publicidade e economicidade, e ainda

contribuir para a *accountability* ao demonstrar transparência e prestar contas à sociedade de acordo com Elias (2017).

Apesar da existência de diversos normativos, a implantação do sistema de custos na administração pública é realizada por uma pequena parcela dos órgãos/entidades, enfrentando vários obstáculos, seja por questões culturais e econômicas, de acordo com estudos de Padrones et al. (2017), ou por resistência a mudanças, relatadas por Monteiro (2018), ou ainda outros como ausência de um mecanismo de controle que sancione o não cumprimento na implantação de custos, conforme destacam Pereira & Romão (2016); receio de apresentar os detalhes das despesas públicas que deveriam ser colocadas à disposição da sociedade (Reis & Lavarda, 2017); falta de estrutura e ausência de definições de órgãos superiores (Santos & Voese, 2019); sistema de captura de dados ineficientes, pessoal desqualificado e gestão inadequada (Elias, 2018); ou de gestores de programas e serviços públicos que sejam particularmente contrários ao uso da contabilidade de custos em seus serviços, considerando apenas quesitos orçamentários, como destaca Mohr (2016).

Mesmo com todas essas objeções, alguns órgãos/entidades têm-se utilizado da implantação de custos como instrumento de gestão e sendo bem-sucedido em sua implementação, como a experiência relatada pela Empresa Brasil de Comunicação (EBC), ao demonstrar que é possível fazer uso de metodologias e ferramentas disponíveis atualmente e lograr êxito na apuração dos custos da entidade. Eles reforçam a necessidade de se fazer *benchmarking* em órgãos e entidades públicas cuja atividade se assemelham, de reuniões com equipes internas, de buscar conceitos e orientações nos órgãos técnicos, incentivam a participação em congressos, seminários, simpósios e encontros de custos no setor público como formas de obtenção de conhecimento e subsídios a consolidação do modelo de custos a ser implementado para plena utilização por parte dos gestores e acessível também aos usuários externos, como sociedade e unidades de controles, conforme relatam Souza et al. (2017).

Outros órgãos/entidades também tiveram êxitos na implantação do sistema de custos, passando a utilizá-lo como instrumento de governança, como no caso do Comando da Aeronáutica (COMAER), Ministério da Fazenda (MF), Advocacia Geral da União (AGU) e Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), conforme BRASIL (2018). Entre outras setoriais de custos premiadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e mencionadas no Ranking de Desempenho das Informações de Custos como Ministério de Ciências e Tecnologia e Inovação (MCTI), Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP), Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Fundação Universidade Federal do PAMPA (UNIPAMPA),

Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR), Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), Valec – Engenharia, Construções e Ferrovias S.A. (VALEC) e Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM), destacadas no Relatório Foco em Custos, publicado em maio de 2022 (STN, 2021)

2.1.1 Relevância da Contabilidade de Custos

A relevância consiste em reafirmar a importância da contabilidade de custos e sua adoção no setor público (Silva, 2007), bem como destacar que a contabilidade de custos também é importante para a obediência à Constituição Federal, com relação aos princípios da publicidade e economicidade, além do processo de responsabilidade e de prestação de contas (*accountability* consoante Elias (2017)).

De acordo com Machado et al. (2018), faz-se necessário implementar mecanismos de avaliação de resultado e desempenho no setor público com base em informações de custos, induzindo na melhoria da gestão.

Segundo pesquisa realizada por Elias (2017), a legislação para apuração de custos no Governo Federal evoluiu consideravelmente desde 1960, e o advento do Sistema de Informação de Custos foi importante para a devida mensuração de custos no âmbito do Governo Federal. As possibilidades advindas da extração dos dados por meio do Tesouro Gerencial e do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal permitiram uma nova análise metodológica, conforme relatam Souza et al. (2017).

Porém, ainda diversos estudos apontam uma série de fatores prejudiciais à utilização e relevância das informações de custos no setor público, como apontados por Costa et al. (2018), ao citar que a não adoção dos sistemas de custos por parte das Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, ocorre por “dificuldades operacionais, falta de pessoal qualificado, desconhecimento ou falta de acesso ao Sistema de Custos do Governo Federal – SIC, falta de orientações do Ministério da Educação, ausência de padronização do Sistema, falta de estrutura básica”. Em outras instituições públicas, a dificuldade também se dá por questões culturais e econômicas (Silva, 2007), por ausência de percepção da relevância e utilidade das informações de custos no setor público (Messias et al., 2018; Cardoso et al., 2011; Mättö & Sippola, 2016).

Segundo relatado por Fernandes & Bezerra Filho (2016), apesar da obrigatoriedade de adoção dos sistemas de custos pelas entidades públicas desde 1964, a falta de cumprimento às determinações legais pelas entidades no setor público, estava relacionada à ausência de sistema

e metodologia adequada para utilização por todo o Governo Federal. De acordo com Alonso (1999), o SIAFI não tinha objetivo de controlar a execução das despesas, e o autor menciona que “este sistema não foi concebido para apurar custos dos serviços públicos, motivo pelo qual sua estrutura de dados não informa os produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo”, à época.

O evidente avanço da Tecnologia nos últimos tempos (Martins & Rocha, 2015), propicia o levantamento de custos de forma sistêmica e com baixo custo. Podem-se extrair do sistema de custos as informações contábeis-gerenciais, sem retrabalho, de órgão específico, construindo seus próprios modelos de análise e gerenciamento de custos (Machado et al, 2018).

2.1.2 Tecnologias disponíveis à apuração dos custos no setor público.

A nova norma de custos NBC TSP 34, no seu item 17, recomenda o uso de ferramentas tecnológicas que possibilitam acesso rápido aos dados, facilitando a criação de relatórios e permitindo análise dos dados de custos (CFC, 2021). De fato, a tecnologia está inclusa em diversos segmentos sociais, econômicos e governamentais, dando suporte aos diversos processos de trabalho e de produção, além de influenciar na vida cotidiana conforme relatam Machado et al. (2020).

A norma ainda destaca que os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos, além de capturar informações dos demais sistemas de informações de custos das entidades do setor público. Neste sentido, a STN criou o Portal de Custos do Governo Federal, com informações consolidadas de órgãos e entidades da administração direta e indireta, com um propósito de avaliar a qualidade do gasto público e de ser mecanismo de decisão, com análises setoriais, centrais e globais dos custos das unidades administrativas do Governo Federal (STN, 2019).

A STN também disponibiliza o SIC com o intuito de acompanhar, avaliar e gerir os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, além de apoiar os gestores no processo decisório (STN, 2019). O SIC procura atender ao item 16 da NBC TSP 34, onde as informações de custos devem ter tratamento adequado, com abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fim ou administrativas do setor público.

De acordo com Lorenzato et al. (2016), o SIC é uma ferramenta usada no intuito de alcançar e melhorar os resultados, os processos e a análise de alternativas da gestão pública, e

que possibilita dar transparência e qualidade do gasto público. Desse modo, as informações do SIC são extraídas por meio da ferramenta tecnológica chamada TG, onde são consultadas informações financeiras, econômicas, orçamentárias e patrimoniais transacionadas diariamente dos sistemas estruturantes do Governo Federal, tais como o SIAFI, SIAPE e SIOP.

Neste contexto, destacam-se os estudos de:

- Santos & Voese (2019) onde apontam que, além da utilização do SIC, alguns órgãos/entidades fazem uso de ERP de terceiros, planilhas de cálculos e sistemas próprios nos projetos de sistema para apurar custos.
- Indiferente do tipo de ferramenta que a entidade usa, Machado & Holanda (2010) alertam que é fundamental que os usuários percebam a utilidade da informação de custos no setor público para controle e aprimoramento da gestão e aperfeiçoamento do processo decisório.

Diante do exposto, tendo em vista o avanço das tecnologias atualmente disponíveis e o aprimoramento das diretrizes e orientações advindas das normas e legislações de custos, bem como na literatura contábil relativa à contabilidade de custos, o próximo tópico busca apresentar os conceitos de usabilidade de sistemas, com objetivo de investigar as interações entre o usuário (executor/gestor público) e os processos e implementações de custos.

2.2 Usabilidade de Sistemas

A usabilidade é conceituada de acordo com a norma NBR ISO 9241-11, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), como “a capacidade de um produto ser usado por usuários específicos para atingir finalidades específicas com eficácia, eficiência e satisfação em um contexto específico de uso” (ABNT, 2002).

Já para Nielsen (2012), a usabilidade é um “atributo de qualidade que avalia como as interfaces com o usuário são fáceis de usar”, e o autor também se refere a “métodos para melhorar a facilidade de uso durante o processo de design”. Ele menciona cinco componentes de qualidade: aprendizagem, eficiência, memorabilidade, erros e satisfação. Destaca ainda que a usabilidade está presente em qualquer grau de experiência do usuário, desde a instalação à manutenção.

O termo usabilidade pode estar associado à ciência da computação nos estudos de interação entre pessoas e computadores, todavia pode ser abordado em diversos contextos, que não são de desenvolvimento de softwares ou de interfaces digitais (Rocha & Sirihal, 2014; Silva et al., 2017). Pode ser explorada a forma de interação entre produto ou sistema e usuário, a fim

de chegar ao resultado que um produto ou um sistema se propõe atingir, conforme destacam Rafael et al. (2016).

Para Fallman (2011), a usabilidade é um termo coletivo para um conjunto particular de ideias desenvolvidas primariamente na Interação Humano-Computador sobre os relacionamentos entre usuários, analistas, designers, artefatos e o contexto no qual o design acontece.

Diante dos conceitos expostos, cabe salientar que a usabilidade no contexto de custos se dá mediante a utilização de ferramentas tecnológicas na apuração e consumo das informações, tanto por parte dos executores quanto a dos gestores e demais usuários dos dados de custos, por meio de softwares (SIC, Sistemas Estruturantes, Ferramentas ERP, Pacotes Offices, entre outros) ou sítios disponibilizados (Portal de Custos, Links de Dashboards, Relatórios Gerenciais) contendo um ambiente de uso e interação com essas ferramentas.

A norma NBR ISO 9241-11 (ABNT, 2002), identifica os componentes da usabilidade como usuários, tarefa, equipamento, ambiente, contexto de uso, produtos, objetivos, eficácia, eficiência e satisfação. Destaca-se que a norma traz, além dos conceitos de usabilidade, outras definições para as medidas de usabilidade definidas como eficácia, eficiência e satisfação.

Por eficácia, a norma entende que se trata de acurácia e completude com as quais usuários alcançam seus propósitos específicos. Já para eficiência, ela trata de como os recursos gastos em relação à acurácia e abrangência com as quais usuários atingem suas finalidades e define satisfação como ausência do desconforto e presença de atitudes positivas para com o uso de um produto.

Por produto entende-se ser parte de um equipamento (hardware, software e material) para o qual a usabilidade é especificada ou avaliada. Traz ainda o entendimento sobre o contexto de uso, onde se verifica a atuação dos usuários (pessoa que interage com o produto), das tarefas (conjunto de ações necessárias para alcançar o propósito), dos equipamentos, e o ambiente físico e social no qual um produto é usado.

De acordo Cybis et al. (2010), um sistema com base nos conceitos de usabilidade depende de um diagnóstico que busca envolver diversos componentes do seu contexto de uso e da participação ativa do usuário no processo decisório, entendendo ser um processo que retrata as qualidades internas e externas do sistema.

Em custos, o contexto de uso se dá pelos conhecimentos que o usuário tem na utilização das ferramentas tecnológicas, para fins de extração/consumo de dados, no sentido de como e

quando é realizada essa ação, podendo refletir no grau de sua participação nesse processo. O trabalho buscará evidenciar as facilidades (ou não) de utilização dessas ferramentas.

2.3 Teoria Ator-Rede (TAR)

Os autores Justesen & Mouritsen (2018) relatam que a Teoria ator-rede surgiu dos Estudos de Ciência e Tecnologia (STS), contudo tem laços estreitos com o campo da pesquisa contábil, a despeito de ter se expandido para muitas áreas em diferentes pesquisas. Os autores ainda relatam que a TAR se originou com o trabalho dos sociólogos franceses Bruno Latour e Michel Callon e do sociólogo britânico John Law. De acordo com os autores, os escritos de Latour, em especial em seu livro “Science in Action, de 1987”, tiveram influência mais direta na pesquisa contábil, inclusive o surgimento da TAR na pesquisa contábil pode ser visto como uma tentativa de reposicionar ou mesmo reabilitar as tecnologias contábeis nas análises empíricas dos fenômenos contábeis.

A TAR traz três conceitos importantes, a saber: Ator, Translação e Inscrição. Os atores são os participantes da rede, representados por todos aqueles que de alguma forma auxiliam a compor um fato e interagem no ambiente social influenciando diretamente a concepção e propagação de um assunto, aqueles que de alguma forma acrescentam algo à descrição ou à explicação (Latour, 2001; Bardin, 2011). Segundo Latour (2001), os atores podem ser representados por humanos e não humanos (atuantes ou actants).

De acordo com Latour (1996), a exploração das propriedades das redes de atores é uma tarefa que vem sendo desenvolvida por grupo de estudo de ciência e tecnologia de Paris desde o início da década de 1980. Ele explica que a Teoria Ator-Rede não se limita a atores humanos individuais, mas estende a palavra “ator” ou “actante” a entidades não humanas, não individuais. Seu estudo, desenvolvido ao longo de quatro décadas, em diferentes versões, compartilham uma forte dedicação ao trabalho empírico e um profundo interesse em materialidade e tecnologia, o que retrata o papel dos chamados “atores não humanos”, conforme expõem Justesen & Mouritsen (2018). Um exemplo ilustrativo nesse quesito é o fato de a TAR poder ser interpretada por inscrições e cálculos que são fundamentais para explicar as atividades e não apenas os efeitos de condições e contextos, mesmo que as entidades contábeis sempre derivem seu poder de suas associações, como descrevem Justesen & Mouritsen (2018).

Por conceito de translação, Costa (2021) relata que é o processo pelo qual se determinam os significados e são estabelecidas mudanças, relações, mecanismos de poder e representação

na rede, conforme os interesses dos atores. Destaca ainda que as alianças produzidas nesse processo é que irão garantir o sucesso da rede, além de determinar quais atores irão permanecer.

Costa & Morga (2017) mencionam que das Translações surge a Inscrição, ou seja, conceitua-se como tipos de transformação que se materializam de alguma forma, ampliando a mobilidade ou imutabilidade dos rastros da rede. Desta forma, o que é considerado verdade para a rede não é um novo ponto de vista, mas sim, o anterior no qual os objetos visíveis têm movimentação distinta no tempo e no espaço (Latour, 2001).

A TAR, segundo Justesen & Mouritsen (2018), caracteriza-se como uma abordagem construtivista, tendo em vista que estuda as coisas que estão sendo construídas e se baseia no princípio de que as coisas poderiam ter sido montadas de maneiras diferentes. Relatam ainda que as construções são vistas como processos em andamento, e qualquer estabilidade alcançada é, em princípio, temporária e frágil, requerendo um esforço sustentado para manter uma situação estável. Os autores enfatizam que na TAR nenhum ator é visto como agindo sozinho, ele sempre faz parte de uma rede que possibilita a ação específica. Isso significa que a ação é, por definição, coletiva e distribuída, e um ator sempre é também uma rede - uma rede ator. De acordo com Latour (2001), um ator-rede nada mais é que uma rede, espera que uma rede não seja nada além de um ator no qual reside a principal originalidade dessa teoria (Justesen & Mouritsen, 2018).

Estudos de Lopes & Beuren (2017) apontaram que pesquisadores vêm recorrendo à Teoria Ator-Rede para expor novas oportunidades de pesquisa, metodologias e vocabulários que possam vir a inspirar a comunidade de pesquisadores de contabilidade, acrescentando que outros artigos mostraram a autorreflexão sobre as relações entre TAR e os estudos em Contabilidade.

Justesen & Mouritsen (2018) destacam que a TAR presta muita atenção à materialidade, está sendo representada por atores não humanos, podendo ser referidas tanto para animais ou coisas como “rochas e navios”, com alcance conceitual mais amplo que pode também incluir textos, tecnologias e números, comumente utilizados nos estudos contábeis inspirados pela TAR.

De acordo com Costa & Morgan (2017), a aplicabilidade da abordagem da TAR aos estudos em contabilidade foi uma das sete alternativas mencionadas para a pesquisa em Contabilidade Gerencial, apontados em revisão dos estudos da área na *Accounting, Organization and Society* por Baxter & Chua (2003), onde o uso dessas abordagens pode

aumentar a interdisciplinaridade na pesquisa em Contabilidade Gerencial, assim como pode sustentar contribuições distintas no futuro.

Neste sentido, a presente pesquisa visa identificar a influência ou não do ator não humano “Sistema de Informação de Custos - SIC” nas organizações públicas que implantaram a sistemática de custos no setor público, considerando que o software (SIC) é apresentado com um ator não humano na organização, face aos constantes *inputs e outputs*, resultantes de um processo de interações e fatos de uma rede de atores, com suas próprias regras, estruturas e interesses (Major & Viera, 2017)

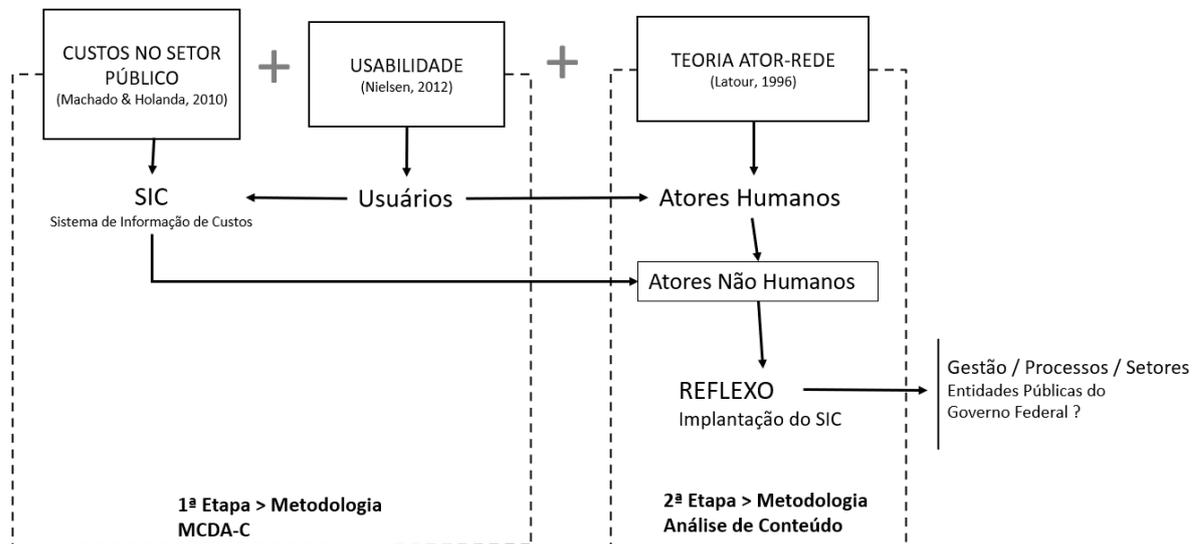
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, apresentam-se os procedimentos metodológicos divididos em três etapas, sendo que a primeira se trata da análise multicritério com base no trabalho amostral realizado. A segunda relata os procedimentos que foram executados na pesquisa qualitativa, enquanto a terceira mostra como foram abordados e tratados os dados obtidos para a análise e discussão dos resultados.

3.1 Etapas da Pesquisa

O trabalho foi dividido em três etapas tendo em vista que no primeiro momento buscou-se abordar a temática de custos no setor público alinhado aos conceitos de usabilidade. No segundo momento, houve uma ampliação da pesquisa com a adição de uma teoria de base denominada Teoria do Ator-Rede (TAR) com foco nos reflexos que o ator não humano teria perante a gestão, aos processos e ao sistema de informação de custos das entidades públicas do Governo Federal, conforme retratada na Figura 2

Figura 2 - Temáticas Abordadas



Fonte: Elaborado pelo autor.

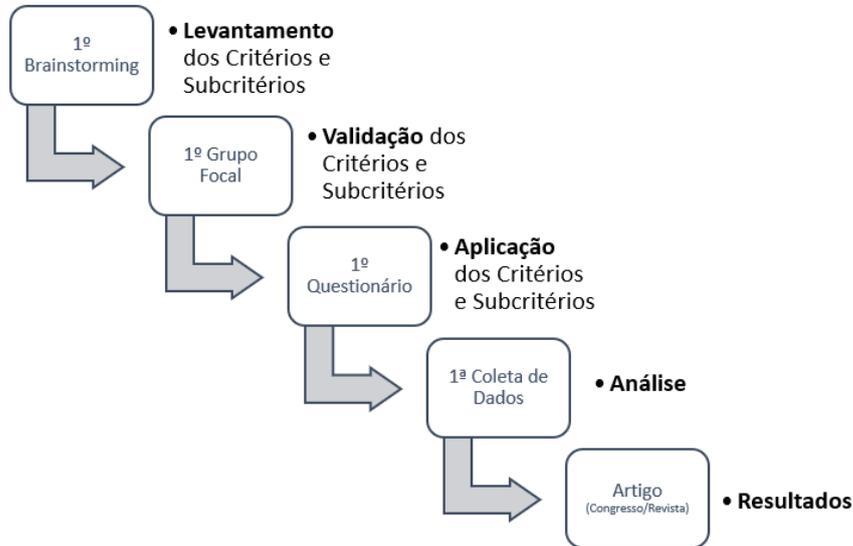
Na primeira etapa buscou-se levantar a percepção da usabilidade dos sistemas de custos do Governo Federal a partir do levantamento de critérios e subcritérios utilizando-se de técnicas de brainstorming, grupo focal e questionário envolvendo as temáticas de Sistema de Informação de Custos e Usabilidade, vide Figura 3.

Figura 3 - Etapas da Metodologia – 1ª Etapa

1ª ETAPA:

Percepção da usabilidade dos sistemas de custos do Governo Federal

Temas abordados: Sistema de Informações de Custos e Usabilidade



Fonte: Elaborado pelo autor.

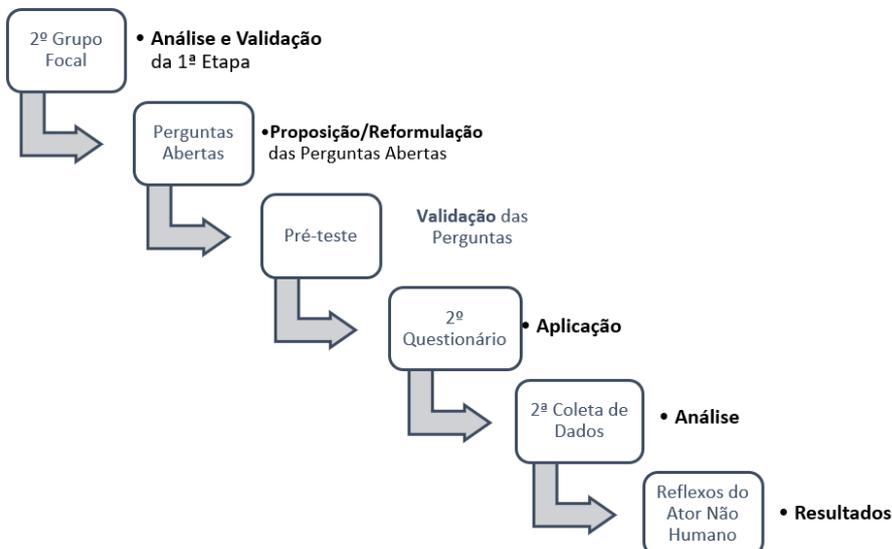
Na segunda etapa buscou-se verificar os reflexos do ator não humano nos sistemas de custos do Governo Federal por meio de análise e validação via Grupo Focal, com o intuito de analisar e validar os critérios e subcritérios apontados na primeira etapa e também propor perguntas abertas para elaboração de um questionário, conforme se observa na Figura 4.

Figura 4 - Etapas da Metodologia – 2ª Etapa

2ª ETAPA:

Reflexos do ator não humano nos sistemas de custos do Governo Federal

Tema abordado: Teoria do Ator-Rede (TAR)



Fonte: Elaborado pelo autor.

Já na terceira e última etapa, buscou-se apresentar a discussão e análise dos resultados, inicialmente apontando os principais pontos da primeira etapa, demonstrando o maior e o menor nível de esforço dos critérios analisados. Em seguida, aprofundou-se nos resultados da pesquisa qualitativa aplicada permeando sobre fatores sociodemográficos dos respondentes e analisando cada critério por meio de categorização das respostas e também por nuvem de palavras.

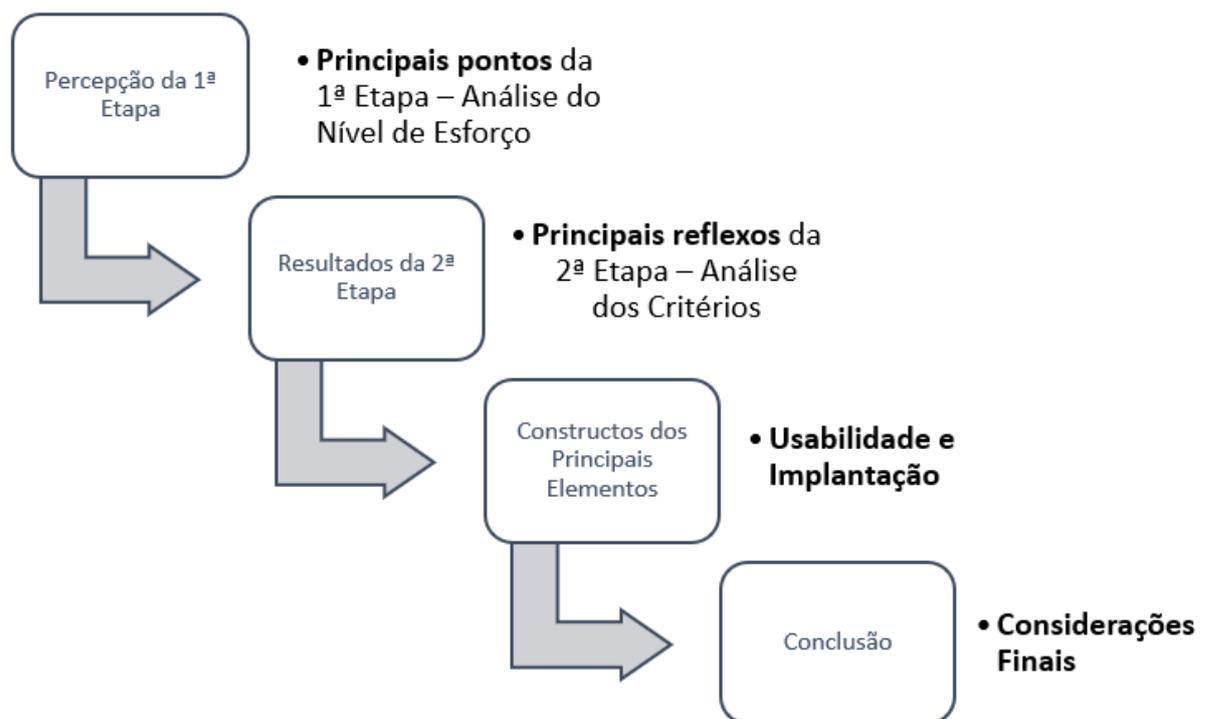
Na sequência, propôs-se a indicação dos principais elementos-chave para a usabilidade e implantação (constructos), com base nos resultados da pesquisa e percepção dos respondentes. Por fim, as considerações finais e conclusões, conforme ilustrado na Figura 5.

Figura 5 - Etapas da Metodologia – 3ª Etapa

3ª ETAPA:

Discussão e Análise dos Resultados

Tema abordado: Sistemas de informação de Custos, Usabilidade e Teoria do Ator-Rede (TAR)



Fonte: Elaborado pelo autor.

3.2 Procedimentos da Primeira Etapa

Nesta etapa, utilizou-se do modelo de Análise Multicritério para Apoio à Decisão - Construtivista “*Multicriteria Decision Aid – Constructivist*” (MCDA-C) para o levantamento, validação, aplicação e análise dos critérios e subcritérios utilizados neste trabalho. Ensslin et al.

(2000), enfatizam que o MCDA permite a construção de um modelo sobre o qual se pode basear as decisões, acreditando ser o mais adequado no dado contexto, concentrando-se na modelagem do contexto decisório a partir da consideração das crenças e valores dos atores envolvidos no processo decisório. Segundo Rodrigues (2014), tal método auxilia os decisores a delinear e validarem seus próprios valores, possibilitando entender com profundidade o problema mediante um processo interativo e construtivista, permitindo ainda encontrar um conjunto de soluções, capaz de auxiliar na tomada de decisão em busca de um resultado mais satisfatório.

O MCDA-C é constituído inicialmente a partir do levantamento dos PVFs – Pontos de Vistas Fundamentais (Critérios) e dos PVEs – Pontos de Vistas Elementares (Subcritérios), vide Apêndice A – Relação dos Descritores – Critérios e Subcritérios, base deste trabalho.

- Primeiro Brainstorming

Neste sentido, buscou-se por meio da técnica de brainstorming (tempestade de ideias) levantar os critérios e subcritérios que norteiam a percepção da usabilidade dos sistemas de custos do Governo Federal. Esses elementos constituem variáveis qualitativas obtidas no primeiro brainstorming com a participação de quatro integrantes de órgãos do Governo Federal, atuantes na temática de custos do setor público, vide Tabela 2.

Tabela 2 - Participantes do Primeiro Brainstorming

Participante	Órgão	Formação	Tempo de Atuação
P1	Advocacia Geral da União (AGU)	Contador	6 anos
P2	Ministério das Ciências e Tecnologia (MCTIC)	Contador	2 anos
P3	Secretaria do Tesouro Nacional (STN)	Auditor	6 anos
P4	Empresa Brasil de Comunicação - EBC	Contador	5 anos

Fonte: Elaborado pelo autor.

Foram levantados 60 (sessenta) variáveis, sendo 9 (nove) critérios e 51 (cinquenta e um) subcritérios a respeito da percepção da usabilidade dos sistemas de custos no setor público federal, vide Apêndice B – Definição de Taxas de Contribuição e Níveis de Esforço.

- Primeiro Grupo Focal

Posteriormente, foi constituído um grupo focal, composto por 6 (seis) participantes atuantes em quatro órgãos do Poder Executivo Federal, conforme Tabela 3, para validar as variáveis levantadas pelo primeiro brainstorming (critérios e subcritérios), bem como aprovar os descritores (pergunta-base e níveis de atratividade das respostas), composto pelos seguintes elementos componentes do formulário de coleta de dados:

- pergunta básica “qual sua percepção sobre usabilidade dos sistemas de custos no Governo Federal quanto aos itens listados (subcritérios)?” e.
- pelos níveis de atratividade das 5 (cinco) opções de respostas:
 - N5 – Muito Significativo,
 - N4 – Significativo,
 - N3 – Pouco Significativo,
 - N2 – Insignificante e,
 - N1 – Ruim”.

Tabela 3 - Participantes do Primeiro Grupo Focal

Participante	Órgão	Formação	Tempo de Atuação
P1	Ministério da Economia (ME)	Contador	9 anos
P2	Secretaria do Tesouro Nacional (STN)	Contador	6 anos
P3	Secretaria do Tesouro Nacional (STN)	Auditor	6 anos
P4	Comando do Exército	Contador	20 anos
P5	Comando do Exército	Contador	14 anos
P6	Empresa Brasil de Comunicação - EBC	Contador	20 anos

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com Nascimento (2006), na tipologia dos métodos prospectivos vigentes, as técnicas mais utilizadas são as entrevistas de grupos focais e os questionários que medem o grau de satisfação do usuário. Nascimento (2006) cita ainda que o grupo focal foi criado pelo sociólogo Robert K. Merton, e se trata de uma técnica que obtém dados qualitativos, onde os participantes relatam suas experiências, ideias e sentimentos acerca do objeto de discussão. Acrescenta ainda que os grupos focais são mais apropriados para identificar como um usuário utiliza um produto.

O grupo focal aprovou as variáveis, reduzindo apenas 1 (um) subcritério, passando de 37 (trinta e sete) para 36 (trinta e seis), mantendo os 9 (nove) critérios definidos pelos participantes do primeiro brainstorming, vide Apêndice A – Relação dos Descritores – Critérios e Subcritérios.

- Primeiro Questionário

Após o levantamento dos descritivos no primeiro brainstorming e validação pelo grupo focal, foi elaborado um questionário online via ferramenta *Google forms*, composto por questões oriundas dos critérios e subcritérios e opções de respostas dos níveis de atratividade para coleta dos dados de órgãos que já implantaram custos na entidade. Na ocasião, também foram inseridas questões sociodemográficas no intuito de levantar a quais órgãos os respondentes pertencem e se já implantaram custos na entidade.

Importante destacar que o sistema de custos é obrigatório em todas as entidades do setor público, conforme item 24 da NBC TSP 34. Neste sentido, o locus da pesquisa (ou seja, ambiente pesquisado) incorpora as setoriais de custos do Governo Federal. Como o objetivo é tratar da usabilidade, a pesquisa focou em 49 (quarenta e nove) entidades que fazem uso da ferramenta Tesouro Gerencial.

Seguindo a metodologia MCDA-C, dois grupos de sujeitos participaram deste trabalho. O primeiro chamado grupo de decisores ou gestores estratégicos, estes sendo os gestores das setoriais de custos que responderam às variáveis do brainstorming e grupo focal. E o segundo chamado grupo de agidos ou de executores, os quais responderam ao formulário de coleta de dados.

- Primeira Coleta de Dados

Foram recebidas 34 (trinta e quatro) respostas dos profissionais que lidam diariamente com atividades de contabilidade, orçamento e custos de órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. Destas, foram validadas 31 (trinta e uma). Considerando que em média 2 (dois) profissionais se dedicam a essa temática na setorial de custos, e 49 (quarenta e nove) órgãos fazem uso do Tesouro Gerencial, tem-se, portanto, uma média de 98 profissionais como população. A amostra neste caso foi de 31,63% (31/98), vide Apêndice C – Resultados da Primeira Coleta de Dados – Análise Multicritério

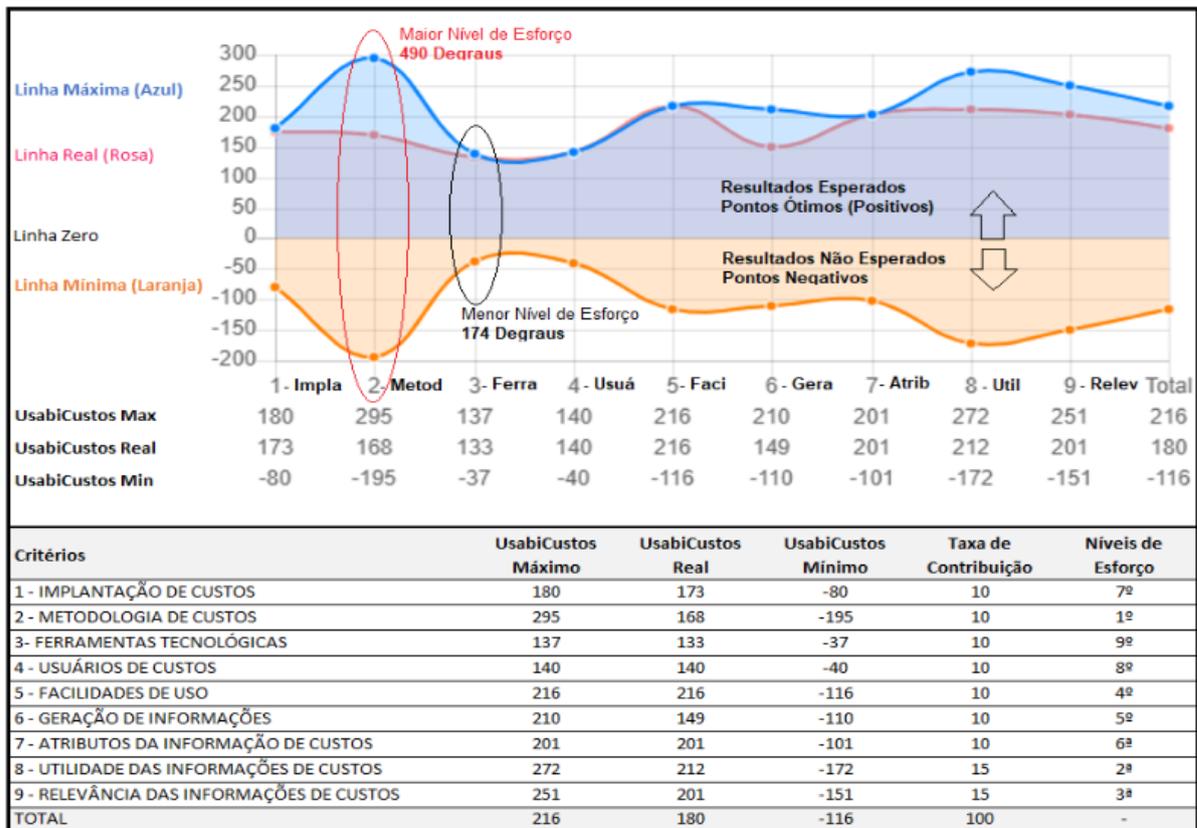
Tais resultados foram analisados de forma a se obter a taxa de contribuição, o nível de esforço e a mediana de cada subcritério. Vide Apêndice D – Resultados de Taxas de Contribuição, Níveis de Esforço e Mediana.

Posteriormente esses resultados foram tabulados em modelagem matemática utilizando o *software* MyMCDA-D, desenvolvido pela Universidade de Brasília (Unb), que retrata a metodologia MCDA-C, demonstrando que a maioria dos usuários percebeu serem muito significativo os critérios e subcritérios propostos quanto à usabilidade nos sistemas de custos governamentais.

Como não são objeto desta dissertação os pormenores desse resultado, o trabalho vai se ater apenas aos resultados dos critérios, tendo em vista seu confronto com os reflexos obtidos na segunda etapa, no caso pertinentes às perguntas qualitativas a serem analisadas adiante.

Contudo, cabe trazer a figura do desempenho dos critérios e subcritérios oriundos desse questionário, conforme se observa na Figura 6.

Figura 6 - Desempenho dos Critérios e Subcritérios



Fonte: Dados da Pesquisa.

A priori, cabe destacar tão somente os resultados dos critérios, onde se verifica que o critério 2 – Metodologia de custos teve seu maior nível de esforço e o critério 3 – Ferramentas Tecnológicas teve seu menor nível de esforço. Esses dois critérios serão apresentados na análise e discussão dos resultados, no capítulo 4.

- Artigo (Congresso/Revista)

Cabe destacar que o resultado desta pesquisa amostral foi submetido, aprovado e apresentado no 1º Congresso UFG de Contabilidade, Controladoria e Finanças, realizado pela Universidade Federal de Goiás (UFG) nos dias 29 a 30 de outubro de 2020 em Goiânia-GO, conforme demonstrado no Anexo A – Artigo Aprovado em Congresso.

O conteúdo pertinente a sistema de custos no setor público e usabilidade foi publicado no artigo intitulado: “Usabilidade dos Sistema de Custos no Setor Público Federal”, pela Revista Catarinense da Ciência Contábil, ISSN 2237-7662, classificação A3, na versão n. 21, 19/08/2022, conforme capa no Anexo B – Artigo Publicado em Revista A3 – RCCC, vide Souza & Rodrigues (2022).

Neste sentido, o trabalho foi ampliado acrescentando outra abordagem, com o confronto tão somente dos 9 (nove) critérios com a Teoria do Ator-Rede, na busca de reflexos nos sistemas de custos do Governo Federal, analisado na segunda etapa, sem se ater a pormenores já expostos no artigo publicado, ao mesmo tempo mantendo a essência originária da pesquisa em questão.

3.3 Procedimentos da Segunda Etapa

Nesta segunda etapa, buscou-se agregar uma nova abordagem a partir da Teoria do Ator-Rede, com foco nos reflexos do ator não humano, aqui considerando a ferramenta de apuração de custos e a própria implantação do Sistema de Custos no órgão/entidade.

No intuito de responder ao objetivo específico se houve ou não influência dos sistemas de informação de custos após implantado nas rotinas contábeis, de gestão e/ou na tomada de decisão se propôs a formação de um segundo grupo focal, para elaboração de perguntas abertas e posterior aplicação de um questionário, para coleta de dados e análise da questão.

- Segundo Grupo Focal

Desta vez, o segundo grupo focal contou com a participação de um especialista em políticas públicas e gestão governamental da Secretaria de Gestão do Ministério da Economia com 25 anos de experiência na condução de trabalhos que envolvem a temática de custos no

setor público e com um analista do ministério da Justiça, com mais de 9 anos de experiência na temática de custos e gestão governamental.

Os quesitos (critérios e subcritérios) foram analisados item a item pelos profissionais que validaram e pontuaram suas percepções a respeito de cada um dos 9 temas e das 36 perguntas constantes dos itens estruturantes, retratando os Pontos de Vista Fundamentais, conforme a metodologia MCDA-C. Vide Apêndice A – Relação dos Descritores – Critérios e Subcritérios.

Na ocasião foram propostas questões abertas, a saber:

- como foi o processo de implantação do sistema de custos no órgão?
- qual era o cenário das informações de custos no órgão antes e depois da implantação do sistema de custos?
- o sistema de custos implantado influenciou as rotinas da contabilidade?
- o sistema de custos implantado trouxe reflexos nos relatórios gerenciais do órgão?
- as informações de custos influenciaram a tomada de decisão dos gestores governamentais no órgão?

- Perguntas abertas

Posteriormente, essas perguntas passaram por um processo de reformulação para que se chegasse a quatro objetivos. O primeiro foi que as respostas não fossem obtidas de forma binária (sim ou não). Para tanto, foram reformuladas para que obtivessem uma resposta mais aberta (de forma mais reflexiva). O segundo objetivo foi ampliar as perguntas para que elas pudessem corresponder a cada um dos 9 (nove) critérios originários da pesquisa. O terceiro foi que se analisasse uma periodicidade em cada bloco de perguntas. E o quarto e último objetivo foi que houvesse mais uma pergunta que confrontasse com a primeira.

Assim, as perguntas foram transformadas de fechadas para abertas, conforme se pode observar no Apêndice E – Questionário Online – Perguntas Abertas.

Também foram inseridas perguntas sociodemográficas, no intuito de verificar a atuação do respondente, se estratégico, tático ou operacional; o tempo de atuação na área; o órgão/entidade onde atua, e o nível dela, se federal, estadual ou municipal.

- Pré-teste

Essas perguntas passaram por um pré-teste realizado com 3 (três) gestores, atuantes nos Correios, Comando do Exército e na STN, com mais de 5 anos de experiência na temática de custos, possibilitando importantes ajustes, como a melhoria na opção de respostas para a periodicidade, ordem das perguntas, reformulação da pergunta principal.

- Segundo Questionário

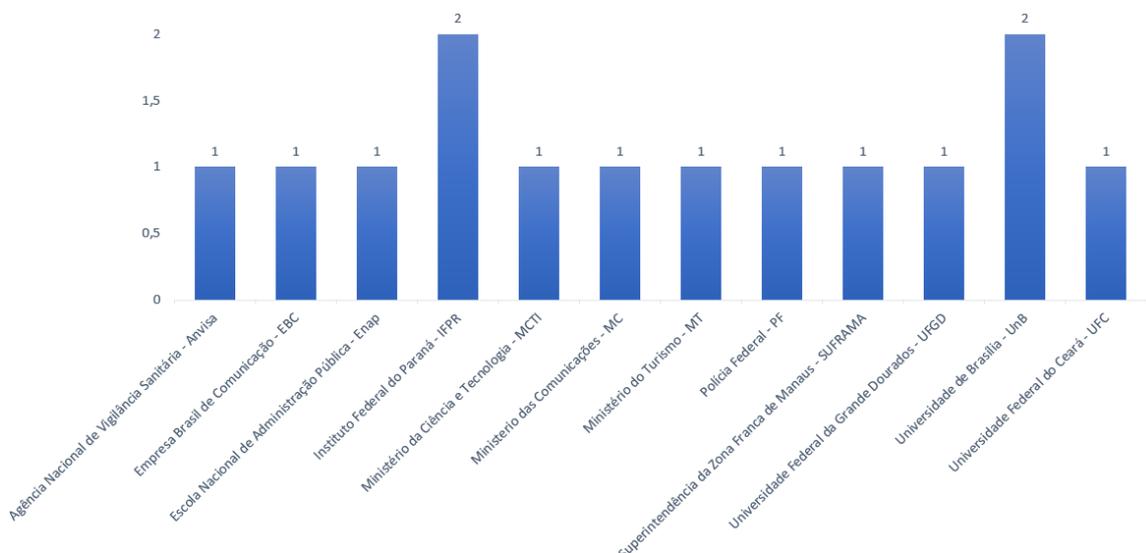
Após a estruturação das perguntas e validação com o pré-teste, foi elaborado um questionário via ferramenta *Google Forms* aplicado a 134 (cento e trinta e quatro) gestores e executores da temática de custos no setor público.

Novamente foram identificados os órgãos/entidades que utilizam a ferramenta Tesouro Gerencial, com o objetivo de segmentar os participantes que de fato extraem as informações de custos do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI por meio de tal instrumento informacional, totalizando 49 órgãos/entidades.

- Segunda Coleta de Dado

A pesquisa foi feita no mês de novembro de 2022 e durou uma semana. Foram obtidas 14 respostas válidas, representando um total de 10,44% dos respondentes. Foram 12 órgãos/entidades distintos, conforme se observa no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Órgãos/entidades Respondentes



Fonte: Dados da Pesquisa

É importante ressaltar que as perguntas exigiam um nível de maturidade alto na temática de custos aplicado no órgão/entidade, conhecimento das atividades/rotinas da organização e um grau de reflexão elevado nas respostas, portanto o percentual obtido foi satisfatório para a amostra.

3.4 Procedimentos da Terceira Etapa

Os procedimentos realizados nesta terceira etapa foi primeiramente a análise do nível de esforço, baseado nos resultados da Tabela X - Desempenho dos Critérios e Subcritérios. Observou-se qual critério representou o maior e o menor esforço, e posteriormente se teceram comentários a respeito.

Na sequência, foi analisado o resultado da pesquisa qualitativa a respeito dos critérios. Os resultados foram coletados com base no questionário via *google forms* (Apêndice E – Questionário Online de Perguntas Abertas) e planilhados em tabelas separadas por perguntas numeradas e sequenciadas em uma coluna e as respostas listadas nas linhas (Apêndices B1 a B9).

Com objetivo de manter o sigilo da informação e não identificar os respondentes ou os órgãos/entidades onde eles atuam, foi elaborada uma codificação para cada respondente, por meio de um ID Questionário. O primeiro respondente virou Q1, o segundo Q2, o terceiro Q3 e assim por diante. Os nomes dos órgãos/entidades que apareceram nas respostas foram substituídos pela palavra órgão entre colchetes [órgão], mantendo assim a essência da resposta sem comprometer o respondente.

Figura 7 - Exemplo dos Blocos de Respostas da pesquisa

Apêndice B1 – Variáveis do Bloco 1 - Implantação de Custos

4 Respostas do Bloco 1 – Critério: Implantação de Custos

ID Questionário	Análise Descritiva das Respostas	Análise Descritiva das Respostas	Tabela
	1. Qual era o cenário do acompanhamento dos custos do órgão/entidade antes e depois da implantação do sistema de custos?	1.1 Houve mudanças significativas no acompanhamento dos custos após a implantação? Caso afirmativo, cita-nos um exemplo!	1.2 Em que periodicidade esse acompanhamento ocorre?
Q1	Antes não havia apuração de custos no [órgão] e o órgão era a regido apenas pela óptica orçamentária.	Sim. Ampliou a necessidade de definição de uma metodologia própria para apurar os custos do [órgão].	Semanalmente
Q2	Antes não havia nenhum tipo de acompanhamento de custos. Atualmente, a entidade está trabalhando na implantação do sistema.	O sistema ainda está em fase de implementação.	Nenhuma
Q3	Não havia acompanhamento sistemático dos custos no órgão.	Houve várias mudanças: formulários de distribuição de custos preenchidos pelos fiscais dos contratos, implantação do painel de custos, mudança (ainda em fase inicial) da cultura organizacional a respeito da implementação do SIC.	Diariamente
Q4	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	Nenhuma

Fonte: Dados da Pesquisa

Cada critério teve três perguntas, numeradas em pergunta principal, pergunta auxiliar e uma pergunta relativa à periodicidade. Elas foram divididas em Blocos por critério, no total 9 (nove) blocos, pois são 9 (nove) critérios. E foram elencadas no trabalho como Apêndices, demonstradas em tabelas contendo o conteúdo fidedigno e completo. Vide Figura 7 para melhor entendimento.

Com base na metodologia de análise de conteúdo, que segundo Bardin (2011) é “a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo) para evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre uma outra realidade que não a da mensagem” e, segundo esse autor, “pode-se classificar em palavras-chaves, descritores ou índices, classificar os elementos de informação dos documentos, de maneira muito restrita”, complementa que “essa indexação é regulada segundo uma escolha de (termos ou de ideias) adaptada ao sistema e ao objetivo da documentação em causa. Através de uma entrada que serve de pista, as classes permitem dividir a informação, na qual estão agrupados os documentos que apresentam alguns critérios comuns, ou que possuem analogias no seu conteúdo”. Bardin (2011) ainda reforça que “a operação intelectual: o recorte da informação, divisão em categorias segundo o critério da analogia, representação sob forma condensada por indexação, é idêntico à fase de tratamento das mensagens de certas formas de análise de conteúdo”.

Neste sentido, foi adotada a categorização do conteúdo. Verificou-se em todas as respostas de cada pergunta elementos comuns que se repetiam, para criar uma só resposta e aglutinar o máximo possível para se obter uma representatividade percentual da amostra. Neste prisma, foram criadas tabelas auxiliares com essas categorizações em 1º nível e em 2º nível.

Vide exemplo de 1ª categorização do conteúdo, na figura 8.

Figura 8 - Exemplo de 1ª Categorização de Conteúdo

1ª Categorização do Conteúdo		
Variável: 4. É perceptível neste órgão/entidade que os usuários de custos conseguem distinguir claramente os conceitos de custos e despesas orçamentárias?		
	N	%
Sim	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
sim	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Em implantação	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
Total	14	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Vide exemplo de 2º categorização de conteúdo, na figura 9.

Figura 9 - Exemplo de 2ª Categorização de Conteúdo

2ª Categorização do Conteúdo		
Variável: 4. É perceptível neste órgão/entidade que os usuários de custos conseguem distinguir claramente os conceitos de custos e despesas orçamentárias?	N	%
Sim	3	21,4%
Não	8	57,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Em implantação	1	7,1%
Total	14	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Importante destacar que todas as tabelas de categorizações foram elencadas no Apêndice deste trabalho no mesmo bloco do respectivo critério, levando para o corpo do texto apenas a categorização já aglutinada para fins de análise.

A análise foi feita em blocos de critérios, na sequência de 1 a 9, realizadas com a seguinte estrutura.

- Primeiro se analisou a pergunta principal.
- Segundo a pergunta auxiliar.
- Terceiro a pergunta relativa à periodicidade.

No próximo procedimento, ainda no capítulo 4. relativo à análise e discussão dos resultados, foi realizada uma Análise de Nuvem de Palavras, utilizando o *software Microsoft Power BI*, onde foram inseridas as respostas de cada bloco de critério e gerando 9 (nove) nuvens de palavras, uma para cada critério.

Posteriormente foram verificadas as palavras que mais se destacaram e realizada uma análise pontual de cada critério, confrontando com a análise pormenorizada já realizada no tópico anterior (análise de critérios), validando inclusive a categorização das respostas nesse confronto, uma vez que as palavras que mais se repetem deveriam ser no mesmo sentido da conclusão de cada categorização.

Como exemplo, na nuvem de palavras observadas Figura 10, a palavra que mais se destacou foi “cadeia de valor”. Na análise dos critérios, item 4.3.2, relativo ao critério “metodologia de custos”, verificou-se que a maioria dos respondentes observaram a “cadeia de valor” como primeiro fator a ser priorizado na elaboração do método. Por conseguinte, o resultado da nuvem de palavras que figurou em todas as respostas foi coerente com as conclusões obtidas na análise categorizada.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Neste capítulo analisar-se-á inicialmente o resultado da pesquisa amostral, em especial os critérios sob o ponto de vista do nível de esforço; posteriormente apresenta a validação dos respondentes com base nos dados sociodemográficos, seguidos da análise dos critérios; por fim, expõe os constructos dos elementos de custos no setor público.

4.1 Análise do Nível de Esforço dos elementos de custos no setor público

A pesquisa embrionária deste trabalho trouxe a mensuração do nível de esforço dos elementos necessários para se implantar custos no setor público, segundo a percepção dos profissionais pesquisados.

Detectou-se que o maior nível de esforço despendido pelos interessados em implantar custos no órgão/entidade se dá na escolha da metodologia que irá ser adotada para atingir os objetivos pretendidos pela organização. Vide Figura 6. – Desempenho dos Critérios e Subcritérios. Segundo Souza et al. (2017), foram necessários o esforço da entidade em buscar benchmarking em órgãos e entidades públicas, fazer diversas reuniões com equipes internas, buscar conceitos e orientações junto a órgãos técnicos, participar de congressos, seminários, simpósios e encontros de custos no setor público para consolidar o modelo e implantar custos com sucesso na organização.

Vale ressaltar que tal esforço trouxe resultados expressivos para a organização, reconhecidos pelo primeiro lugar no Prêmio Chico Ribeiro, edição 2017 no VII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público – CONGRESSO CQ (vide Anexo C – Apresentação Prêmio Chico e-Cidadania) e pelo terceiro ano consecutivo, em 2022, líder no ranking de desempenho na qualidade da informação de custos do setor público segundo a STN (Vide Anexo D – Ranking de Desempenho da EBC).

Se de um lado a pesquisa trouxe o maior esforço apontado para a metodologia, do outro, o menor esforço foi para as ferramentas tecnológicas. O item 64 da NBC TSP 34 (CFC, 2021) retrata que o sistema de informação de custos deve ser integrado em bases de dados, com viabilidade prática de compilação e processamento de dados, sendo recomendada a análise da estimativa de custo de instalação, treinamento, operação e manutenção.

O menor nível de esforço para as ferramentas tecnológicas vai ao encontro da disponibilidade, nos dias atuais, de ferramentas com licenças gratuitas oriundas tanto do setor público quanto do mercado privado. O Tesouro Gerencial disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional é um exemplo de dispositivo capaz de extrair os dados de custos do Sistema

de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), sem nenhum custo para a entidade. Planilhas eletrônicas são basilares nos pacotes de ferramentas da organização. Ferramentas de *Business Intelligence*, como o *Microsoft Power BI* tem licenças *free* que atendem às principais necessidades de exposição de dados via papéis dinâmicos (*dashboards*), com visualização online em qualquer dispositivo com conexão à internet.

Os próximos tópicos versam sobre a segunda etapa do trabalho, analisando as respostas obtidas pela *survey* aplicada.

4.2 Validação dos Respondentes com base nos dados sociodemográficos

As perguntas pertinentes às questões sociodemográficas resultaram numa amostra diversificada. Foram obtidas percepções de servidores de Ministérios, Universidades, Superintendências, Escola de Governo, Segurança Pública, Instituto Federal, Agência Regulamentadora e Empresa Pública Estatal, vide Gráfico 1 – Órgãos/entidades Respondentes.

Ao todo foram 12 (doze) órgãos/entidades com 14 (quatorze) servidores respondentes. Vide Tabela 4 – Âmbito de Atuação dos Respondentes. Cinquenta e sete por cento dos servidores atuam no ambiente operacional, três no tático e três no estratégico. Portanto, temos mais da metade com o perfil de executores, apurando custos no setor público e a outra parte no perfil de gestores, qualificando a amostra em um equilíbrio para a discussão a seguir.

Tabela 4 - Âmbito de Atuação dos Respondentes

Variável	N	%
Âmbito de Atuação		
Operacional	8	57,1%
Tático	3	21,4%
Estratégico	3	21,4%
Total	14	

Fonte: Dados da Pesquisa

A amostra constatou também que 92,9% (noventa e dois, nove por cento) tem mais de 5 anos de experiência, contribuindo para as respostas do questionário, uma vez que elas exigiam do respondente um grau de maturidade elevado e pleno conhecimento das atividades da entidade em termos organizacionais e de gestão, vide Tabela 5 – Tempo de Experiência.

Tabela 5 - Tempo de Experiência

Experiência	N	%
Entre 1 a 5 anos	1	7,1%
Mais de 5 anos	13	92,9%
Total	14	

Fonte: Dados da Pesquisa

Uma das perguntas versava sobre o nível de atuação do órgão/entidade, se federal, estadual ou municipal. Como a intenção do trabalho era validar apenas as organizações do nível Federal, essas objeto do trabalho e atuantes na extração de dados de custos da ferramenta Tesouro Gerencial, poderia haver possibilidade de obtenção de respostas oriundas de outro nível. Porém, 100% das respostas foram de servidores atuantes no nível federal.

Neste sentido, os dados sociodemográficos atenderam ao propósito da pesquisa, quanto ao grau de maturidade das respostas, tempo de experiência, nível e âmbito de atuação e diversificação dos órgãos/entidades.

Parte-se agora para análise de conteúdo das perguntas abertas.

4.3 Análise dos Critérios

Foram elaborados 9 (nove) blocos de perguntas, com 3 (três) questões em cada. Cada bloco está relacionado a um critério exposto na primeira etapa do trabalho.

4.3.1 Implantação de Custos

O primeiro critério diz respeito à “Implantação de Custos”, analisados conforme dados fidedignos completos contidos no Apêndice F1 – Variáveis do Bloco 1 – Implantação de Custos.

A pergunta instigava o respondente a descrever:

- o cenário de custos do órgão/entidade antes e depois da implantação do sistema de custos;
- se houve mudanças significativas após implementação; e,
- qual sua periodicidade.

Tabela 6 - Categorização das respostas ref. Pergunta 1 – Critério: Implantação de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 1, Cenário do acompanhamento dos custos do órgão/entidade antes e depois da implantação do sistema de custos	N	%	obs.:
Não havia apuração de custos, mas estão em fase de implementação	5	35,7%	
Não havia apuração de custos e o foco era outro tipo de informação contábil	2	14,3%	
Não havia apuração de custos e não tem perspectiva de ser implementado	1	7,1%	
Dificuldade de implementação por questões burocráticas	1	7,1%	
Não havia apuração de custos, por falta de conhecimento sobre o tema	1	7,1%	
Não havia apuração de custos, por falta de conhecimento da gestão	1	7,1%	28,6%
Não soube precisar	1	7,1%	21,4%
Não havia apuração de custos	1	7,1%	7,10%
Ante era moroso e basicamente voltado para subsidiar as Demonstrações Contábeis(DRE). Hoje, além de atender o que determina o art. 187 da Lei 6.404/76, mensura, registra e evidencia os custos dos produtos, serviços, programas, atividades, ações, órgãos e outro objetos de custos da entidade.	1	7,1%	42,9%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao deparar com as respostas e depois de aglutiná-las em grupos semelhantes, constatou-se que 21,4% dos órgãos/entidades (Tabela 6), apesar de levantar informações de custos pelo Tesouro Gerencial, não haviam implantado custos de forma metodológica. Os motivos foram dificuldades por questões burocráticas, sem perspectiva de implementação, ou não soube precisar. Ou seja, o cenário anterior continuou sendo o mesmo do atual. Neste sentido, cabe salientar as objeções e dificuldades na implantação de custos no setor públicos relatadas nos estudos de Padrones et al. (2017), Monteiro (2018), Pereira & Romão (2016), Reis & Lavarda (2017), Santos & Voese (2019), Elias, (2018) e Mohr (2016).

Para os demais 78,6% (100% - 21,4%, vide Tabela 6) dos órgãos/entidades, não havia apuração de custos antes porque o foco era outro tipo de informação, havia falta de conhecimento sobre o tema e até mesmo falta de conhecimento por parte da gestão. Para o respondente Q14, apesar de ter apuração de custos, alega que “antes era moroso e basicamente voltado para subsidiar as Demonstrações Contábeis, que hoje, além de atender ao que determina o art. 187 da lei 6.404/76 (BRASIL, 1976), mensura, registra e evidencia os custos dos produtos, serviços, programas, atividades, ações, órgãos e outro objeto de custos da entidade”.

Tabela 7 - Categorização das respostas ref. Pergunta 1.1 – Critério: Implantação de Custos

2ª Categorização do Conteúdo			
Variável: 1.1 Mudanças significativas no acompanhamento dos custos após a implantação	N	%	obs.:
O Sistema de Custos ainda será implementado	3	21,4%	21,4%
Sim, buscou-se compreender e aplicar as metodologias de custos	2	14,3%	
Informou que não houve mudanças, não houve resultados, não houve mudanças significativas	4	28,6%	28,6%
Motivou-se a implementar o sistema de custos	1	7,1%	
Sim, a implantação de sistemas controladores, tipo SIADS	1	7,1%	
Sim, hoje é possível apurar os custos de operações permanentes, os custos com diárias e passagens, custos com viaturas, dentre outros.	1	7,1%	
Não soube precisar	1	7,1%	7,1%
Sim. Acompanhamento diário dos custos, é utilizado para tomada de decisões em processos, tais como alugar, produzir internamento ou terceirizar determinado bem ou serviço.	1	7,1%	42,9%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Quanto a mudanças significativas, 42,9% (Tabela 7) apontaram que após a implantação houve reflexos na organização, conforme comentado por Q7 mencionando que “hoje é possível apurar os custos de operações permanentes, os custos com diárias e passagens, custos com veículos, dentre outros”, e Q3 também aponta que “houve várias mudanças: formulários de distribuição de custos preenchidos pelos fiscais dos contratos, implantação do painel de custos, mudança (ainda em fase inicial) da cultura organizacional a respeito da implementação do SIC”. Q6 corrobora a mudança apontando que “sim, a implantação de sistemas controladores, tipo SIADS”.

Percebe-se que nas respostas pertinentes a mudanças foram evidenciadas palavras-chave que remetem a técnicas/ferramentas tecnológicas, tais como: apuração de custos, formulários, SIADS. Infere-se neste sentido, sob o ponto de vista da teoria do ator-rede, que a atuação do ator não humano, neste caso representado por essas técnicas/ferramentas, modificou o ambiente em que se inseriu, influenciando o sistema de custos da organização.

Também houve respondentes os quais informaram que não houve mudanças significativas, não houve resultados, representando um total de 28,6% (Tabela 7).

Tabela 8 - Categorização das respostas ref. Pergunta 1.2 – Critério: Implantação de Custos

1ª Categorização do Conteúdo			
Variável: 1.2 Periodicidade de acompanhamento dos custos	N	%	obs.:
Nenhuma	6	42,9%	42,9%
Diariamente	3	21,4%	
Semanalmente	1	7,1%	
Mensalmente	3	21,4%	
Anualmente	1	7,1%	57,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Pertinente à periodicidade em que ocorrem esses acompanhamentos, 42,9% (Tabela 8) não apontaram nenhuma, já 57,1% (Tabela 8) mencionaram que elas ocorrem, sendo: diariamente (21,4%), semestralmente (7,1%), mensalmente (21,4%) e anualmente (7,1%). Portanto, pode-se observar que a mudança foi majoritária no processo pós implantação, e isso de fato é naturalmente recomendável. O item 62 da NBC TSP 64 (CFC, 2021) orienta que a entidade deve avaliar continuamente suas bases de dados e incentivar melhorias para permitir evolução gradual e consistente das informações de custos.

4.3.2 Metodologias de Custos

O segundo critério diz respeito a “Metodologias de Custos”, analisados conforme dados fidedignos completos contidos no Apêndice F2 – Variáveis do Bloco 2 - Metodologias de Custos.

A pergunta versou sobre:

- qual tipo de metodologia o órgão/entidade utilizou na implantação de custos;
- se porventura havia um plano de revisão/refino dela; e,
- com que periodicidade isso ocorria.

Tabela 9 - Categorização das respostas ref. Pergunta 2 – Critério: Metodologia de Custos

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 2. Alguns órgãos/entidades se utilizam da metodologia de identificação da cadeia de valor, dos processos ou unidades a serem mensuradas, da padronização das informações entre as unidades organizacionais entre outros. No caso deste órgão/entidade, houve alguma metodologia utilizada para implantar ou apurar custos? Pode nos citar qual?

		N	%	obs.:
x	Cadeia de Valor, Planejamento Estratégico	1	7,1%	
x	Cadeia de Valor, Departamentalização, Planejamento Estratégico	1	7,1%	
x	Cadeia de Valor, Departamentalização	1	7,1%	
x	Cadeia de Valor, Departamentalização, Programa de Governo	1	7,1%	21,4%
x	Cadeia de Valor	1	7,1%	35,7%
x	Centro de Custos, Departamentalização, Integração Orçamento e Custos	1	7,1%	
x	Centro de Custos, Departamentalização	1	7,1%	35,7%
x	Centro de Custos, Centro de Atividades (ABC)	1	7,1%	57,1%
	Sistema de Custos não implantando	2	14,3%	14,3%
	Não	2	14,3%	14,3%
	Não sei informar	2	14,3%	14,3%
Total		14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os tipos de metodologias apontadas por 57,1% (Tabela 9) dos respondentes foram a observância da cadeia de valor como primeiro fator a ser priorizado por 35,7% (Tabela 9) dos órgãos/entidades, assim como a departamentalização, representada pela estrutura organizacional (35,7%) e por fim um alinhamento ao planejamento estratégico (21,4%).

Dois respondentes acrescentaram que além da mensuração do centro de custos, um deles apura seus custos por centro de atividades, utilizando-se então do método ABC, e outro faz uso da integração do orçamento e custos na sua metodologia, conforme Q14 aponta “sim, foi implantada uma codificação para integrar orçamento e custos, facilitando a segregação dos custos”.

A conciliação entre o orçamento e custos é interessante sob o ponto de vista de se apresentarem custos sob duas vertentes com fins aparentemente distintos, porém sua conciliação permite visualizar os custos pelo plano de trabalho e ações dos órgãos, antes mesmo de eles serem consumidos, o que auxilia no planejamento orçamentário tanto no ano corrente quanto no plano orçamentário para o ano seguinte. A operacionalização pode se dar pela integração de elementos comuns a partir do código PI – Plano Interno no ato da emissão da Nota de Empenho (NE) e no código de custos apontado no ato da liquidação, aba “centro de custos”, do “Contas a Pagar/Receber” do SIAFI, conforme pode ser observado em Machado et al. (2018, pg. 169).

Por outro lado, têm-se os mesmos custos apurados por centro de custos ou por departamento.

Interessante observar que um dos órgãos/entidades apontou dificuldades ao longo do caminho, mas manteve-se apurando custos de forma departamental, com tendência de implementação definitiva adiante, comenta o respondente Q5, “sim, a implantação do sistema de custos no [órgão] ocorreu a partir de 2018 de forma gradual. Contamos com a orientação do [órgão central de custos] e do [órgão – “benchmarking”]. Entretanto muitas dificuldades foram surgindo ao longo da implantação, mas estamos trabalhando o custo de forma departamental. Atualmente a cadeia de valor no órgão foi aprovada e provavelmente serão implantadas mudanças para acompanhar o planejamento estratégico do [órgão]”.

A NBC TSP 34 no seu item 63 menciona que “o processo de implantação do modelo de gerenciamento de custos deve ser sistemático e gradual e deve levar em consideração a estrutura e os objetivos organizacionais, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários da informação, bem como os critérios de

transparência e controle social”. É de fato um trabalho que leva tempo para ser implementado e efetivado na prática.

Tabela 10 - Categorização das respostas ref. Pergunta 2.1 – Critério: Metodologia de Custos

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 2.1 Existe uma revisão dessa metodologia ou refino dos procedimentos de apuração de custos? Caso afirmativo, descreva como ocorre esta revisão.	N	%	obs.:
Sim, avalia a efetividade, comparabilidade, regime de competência. Cadeia de Valor	1	7,1%	
Sim, Cadeia de Valor	2	14,3%	
Sim	3	21,4%	42,9%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
Ainda não foi implantado	1	7,1%	7,1%
Não	5	35,7%	35,7%
Ainda em implementação.	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Quanto à revisão/refino da metodologia, constou-se que 42,9% (Tabela 10) dos órgãos/entidades fazem uma avaliação das métricas de custos. Q1 menciona que “constantemente, avaliamos a efetividade da apuração e trabalhamos no intuito de ampliar a comparabilidade e atendimento ao regime de competência. E, nesse momento, foi concluída a nova Cadeia de Valor do [órgão], no âmbito da Cadeia de Valor Geral do Estado e, desse modo, será necessária uma revisão geral da metodologia”.

Tabela 11 - Categorização das respostas ref. Pergunta 2.2 – Critério: Metodologia de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 2.2 Periodicidade ocorre a revisão da metodologia ou refino dos procedimentos de apuração de custos	N	%
Nenhuma	7	50,0%
Semestralmente	1	7,1%
Anualmente	5	35,7%
Total	14	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Entretanto não é unânime essa revisão, e constatou-se também que 35,7% não revisam. Periodicamente, a maioria dos órgãos ou entidades que revisam o fazem anualmente. (Tabela 11).

4.3.3 Ferramentas Tecnológicas

O terceiro critério diz respeito às “Ferramentas Tecnológicas”, analisadas conforme dados fidedignos completos contidos no Apêndice F3 – Variáveis do Bloco 3 – Ferramentas Tecnológicas.

A pergunta buscava verificar:

- a utilização de ferramentas tecnológicas além do TG;
- dentre elas, qual era a mais utilizada; e,
- qual a periodicidade dessa utilização.

Tabela 12 - Categorização das respostas ref. Pergunta 3 – Critério: Ferramentas Tecnológicas

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 3. Além do Tesouro Gerencial, o órgão/entidade utiliza alguma outra ferramenta para apuração de custos? Caso afirmativo, quais?

	N	%	obs.:
Não utiliza outra ferramenta	7	50,0%	50,0%
Power Bi	1	7,1%	
Planilhas de Excel e Power BI	1	7,1%	14,3%
Planilhas de Excel e Sistemas Estruturantes	1	7,1%	
Planilhas de Excel e SIADS	1	7,1%	21,4%
Sistemas Internos e Sistemas Estruturantes	1	7,1%	21,4%
Somente Tesouro Gerencial	1	7,1%	
Não soube informar	1	7,1%	
Total	14	100,0%	-

Fonte: Dados da Pesquisa

A pesquisa constatou que 50% (Tabela 12) dos órgãos/entidades não utilizam outra ferramenta tecnológica além do Tesouro Gerencial. Tal fato expõe que a metade dos órgãos estão deixando de explorar o potencial de outras ferramentas que, agregadas ao TG, possibilitam inúmeras formas de visualização das informações de custos, sob diversas perspectivas, conforme prescreve o item 17 da NBC TSP 34 (CFC, 2021). Sabe-se que as informações extraídas do TG de forma bruta têm suas limitações para a finalidade de tomada de decisão. As informações de depreciação, por exemplo, em sua forma pormenorizada e categorizada, não são extraídas do TG de forma direta. Necessita de um outro sistema que faz gestão de patrimônio, tal como o SIADS ou outro ERP próprio que disponibiliza tais informações. Assim como a folha de pagamento que também tem seus detalhes em outros sistemas, como o SIAPE no caso do Governo Federal.

Salienta-se que as informações extraídas do TG são oriundas de sistemas estruturantes do Governo Federal, tais como SIAFI, SIAPE, SIADS. Neste sentido, as respostas obtidas também mostram que apenas 21,4% (Tabela 12) dos respondentes apontaram a utilização do TG agregados com os sistemas estruturantes, coadunando com os estudos de (Santos & Voese, 2019)) mencionando a utilização de outros sistemas por parte do órgão/entidade pública.

Comumente utilizadas há muito tempo, as planilhas eletrônicas (por exemplo: *Microsoft Excel*) estão presentes nos pacotes de trabalhos nos órgãos públicos, estas por sua vez, foram apontadas por apenas 21,4% (Tabela 12) dos órgãos como sendo utilizadas em conjunto com o TG. A NBC TSP 34 no item 60 inclusive menciona que “nada impede que a entidade utilize procedimentos manuais para alimentar o sistema de informação de custos, quando esse sistema for alicerçado em base simplificada, por exemplo, planilhas eletrônicas, desde que garantidas a conformidade e a rastreabilidade dos dados”.

Uma ferramenta tecnológica capaz de demonstrar os dados de custos em painéis dinâmicos, possibilitando agregar dados tanto do TG quanto de outros sistemas, sejam os estruturantes ou próprios do órgão. E ainda, disponibilizar essas informações de forma simples, rápida em diversos dispositivos eletrônicos e sem o risco de ter alteração na base de dados, chamada *Microsoft Power BI*, foi apontada apenas por 14,3% (Tabela 12) dos respondentes.

Tabela 13 - Categorização das respostas ref. Pergunta 3.1 – Critério: Ferramentas Tecnológicas

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 3.1 Que ferramenta é mais utilizada no órgão/entidade?	N	%
Tesouro Gerencial	7	50,0%
Power Bi	2	14,3%
Nenhum	2	14,3%
SIAFI e COMPRASNET	1	7,1%
SIAFI	1	7,1%
Não estão utilizando sistemas por não implantação do sistema de custos no órgão	1	7,1%
Total	14	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Salienta-se que a utilização dos dados de custos extraídos do Tesouro Gerencial (ferramenta gratuita disponibilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional), com painéis dinâmicos elaborados a partir da ferramenta Microsoft Power BI (ferramenta com licença *free* disponibilizada pelo mercado), alinhada a uma metodologia de custos apontando os objetivos

do órgãos/entidades com as informações de custos, é uma iniciativa que a entidade pode tomar no intuito de cumprir com o item 65 da NBC TSP 34 onde menciona que: “o porte da entidade ou base simplificada de dados não é justificativa para ausência de iniciativas quanto ao desenvolvimento de modelo de gerenciamento de custos e de sistemas de informação de custos; nem significa que, uma vez concebidos, não possam evoluir ao longo do tempo”.

A amostra da pesquisa constatou que 85,7% (Tabela 13) dos órgãos/entidades não fazem uso de tal ferramenta de *business intelligence (BI)*, cujo custo para o órgão seria de treinamento de pessoal para operar a ferramenta e utilizá-la para elaborar painéis que atendessem a diversos setores da organização, custo este que pode chegar a “zero” (no sentido financeiro, pois tem o custo do tempo do servidor no processo de aprendizagem), considerando o fato de existirem fatos materiais de treinamento disponíveis gratuitamente na internet.

Observa-se que alguns órgãos/entidades fazem uso dessa ferramenta na exposição de suas informações de custos tanto para a sociedade quanto para o público interno da organização, vide casos como:

- a Advocacia Geral da União – AGU, com painéis de custos disponíveis desde 2016, com informações públicas (vide Anexo E – Painel de Custos da AGU);
- a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, com o Portal de Custos do Governo Federal, com informações deste 2018 (vide Anexo F – Painel de Custos da STN – Portal de Custos do Governo Federal);
- a Empresa Brasil de Comunicação – EBC, com painéis de custos disponíveis desde 2017 (vide Anexo G – Painel de Custos da EBC).

Na pesquisa amostral, a ferramenta mais utilizada pelo órgão/entidade é o Tesouro Gerencial apontada com periodicidade uso diário por 57,1% (Tabela 14) dos respondentes, semestralmente por 14,3% (Tabela 14) e mensalmente por 7,1% (Tabela 14).

Tabela 14 - Categorização das respostas ref. Pergunta 3.2 – Critério: Ferramentas Tecnológicas

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 3.2 Em que periodicidade ocorre a utilização desta ferramenta?	N	%
Nenhuma	3	21,4%
Diariamente	8	57,1%
Semanalmente	2	14,3%
Mensalmente	1	7,1%
Total	14	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

De fato, a periodicidade de atualização de custos depende do objetivo de cada órgão/entidade. Neste sentido, a NBC TSP 34 no item 70 (CFC, 2021) recomenda que seja no mínimo anual e que os relatórios de custos específicos devam ser gerados na forma, conteúdo e periodicidade estabelecidos pelos gestores, podendo ser divulgados conforme avaliação de conveniência e oportunidade, segundo prescreve o item 71 da mesma norma.

Cabe, por fim, destacar o entendimento de Machado & Holanda (2010) alertando que indiferente do tipo de ferramenta que a organização utilize, é salutar que os gestores percebam a utilidade da informação de custos para controle e aprimoramento da gestão e aperfeiçoamento do processo decisório.

4.3.4 Usuários de Custos

O quarto critério diz respeito aos “Usuários de Custos”, analisados conforme dados fidedignos completos contidos no Apêndice F4 – Variáveis do Bloco 4 – Usuários de Custos.

A pergunta teve como objetivo verificar:

- a percepção dos usuários a respeito de conceitos de custos x despesas;
- os questionamentos por parte dos gestores a respeito; e,
- qual sua periodicidade.

Tabela 15 - Categorização das respostas ref. Pergunta 4. – Critério: Usuários de Custos

2ª Categorização do Conteúdo		
Variável: 4. É perceptível neste órgão/entidade que os usuários de custos conseguem distinguir claramente os conceitos de custos e despesas orçamentárias?	N	%
Sim	3	21,4%
Não	8	57,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Em implantação	1	7,1%
Total	14	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

A pesquisa constatou que 57,1% (Tabela 15) dos respondentes não conseguem distinguir claramente os conceitos de custos e despesas orçamentárias (Tabela X). Vide que são informações bem distintas uma vez que o custo está relacionado ao consumo de recursos para obtenção/geração de um bem ou execução de um serviço (item 5 da NBC TSP 34, 2021), já a despesa orçamentária pode incluir um valor referente a investimento que difere completamente

do custo apurado na organização, por exemplo. Segundo Alonso (1999), a despesa é o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão do governo, já o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto).

Tal distorção dos valores prejudica a utilização das informações de custos na tomada de decisão por parte dos gestores. Q3 argumenta que “no setor público muito se confunde ainda, tendo em vista que a maior parte das informações são extraídas do Tesouro Gerencial, principalmente por meio das despesas liquidadas”.

É importante que a órgão/entidade promova treinamentos aos gestores na temática de custos, disponibilizem relatórios com conceitos claros, vide depoimentos do Q1 mencionando que “sim, essa é a maior quebra de paradigma que fizemos por meio de treinamentos e orientações constantes junto às diversas unidades vinculadas ao [órgão]”.

Tabela 16 - Categorização das respostas ref. Pergunta 4.1 – Critério: Usuários de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 4.1 Existem questionamentos a respeito dos valores de custos não serem iguais ao do orçamento?	N	%	obs.:
Não ocorreu, ainda.	4	28,6%	28,6%
Com frequência	3	21,4%	
Já ocorreu	3	21,4%	42,9%
Não sabe informar	2	14,3%	14,3%
Sem questionamentos	1	7,1%	7,1%
Não, pois o sistema ainda não foi implantado	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

A pesquisa também constatou que 42,9% (Tabela 16) dos órgãos/entidades apontaram a existência de questionamentos a respeito de os custos não serem iguais ao orçamento. Mais uma vez comprovando o desconhecimento dos importantes conceitos de custos. Q5 argumenta que “sim, talvez por essa razão o órgão ainda permaneça tomando decisões imediatas”.

Tal desconhecimento prejudica até mesmo na demanda a ser solicitada aos executores da setorial de custos, como comenta Q11 que “às vezes sim, os usuários têm dificuldade de entender e querem saber”.

Tabela 17 - Categorização das respostas ref. Pergunta 4.2 – Critério: Usuários de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável:4.2 Que periodicidade ocorrem esses questionamento?	N	%
Nenhuma	8	57,1%
Mensalmente	1	7,1%
Semestralmente	5	35,7%
Total	14	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

A maioria dos respondentes apontaram a falta de clareza quanto aos conceitos de custos, neste sentido a periodicidade de questionamento também levou a maioria apontar que não ocorre em nenhum momento. Neste prisma, comprova que o questionário traz coerência nas respostas.

4.3.5 Facilidades de Uso

O quinto critério diz respeito às “Facilidades de Uso”, analisados conforme dados fidedignos completos contidos no Apêndice F5 – Variáveis do Bloco 5 – Facilidades de Uso.

A pergunta procurou explorar a percepção do respondente quanto:

- às facilidades de uso de ferramentas utilizadas no Sistema de Informação de Custos do órgão/entidade;
- à ponderação de sua resposta quanto aos seus conhecimentos de informática; e,
- à periodicidade dos treinamentos da organização nessa temática.

Tabela 18 - Categorização das respostas ref. Pergunta 5 – Critério: Facilidades de Uso

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 5. Pela sua experiência, estas ferramentas são fáceis de serem utilizadas? Por quê?	N	%	obs.:
Sim, Power BI é mais Intuito do que TG	1	7,1%	
Sim	2	14,3%	
Sim, mas pouco intuitiva para iniciante	1	7,1%	
Sim, fácil utilização	4	28,6%	
Sim, porque facilitam a tomada de decisão.	1	7,1%	64,3%
Não, conhecimentos avançados. Complexos	3	21,4%	21,4%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	7,1%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

A maioria dos respondentes (64,3%, constante na Tabela 18) apontaram que sim, as ferramentas são fáceis de serem utilizadas, têm caráter intuitivo. Neste sentido, o respondente Q12 mencionou que “o TG é de fácil compreensão e utilização”, sendo ponderado por Q7 que disse: “pra quem trabalha na área, o Tesouro Gerencial é uma excelente ferramenta, mas para o público geral não é tão intuitiva”.

Por outro lado, 21,4% dos respondentes (Tabela 18) disseram que não, exigem-se conhecimentos avançados e complexos na operacionalização da ferramenta. Q10 complementou comentando que “são complexas e exigem capacitação”.

Constata-se que a usabilidade dos sistemas de custos, apesar de intuitivo, requer conhecimento das especificidades da área pública. O respondente Q14 citou que “a ferramenta é intuitiva, e além disso o [órgão] fornece curso de capacitação”, o que facilita a operacionalização e maximização da usabilidade das ferramentas na apuração de custos da organização, tanto para os executores que apuram custos, quanto para os gestores que consomem as informações geradas.

Tabela 19 - Categorização das respostas ref. Pergunta 5.1 – Critério: Facilidades de Uso

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 5.1 Pode-se afirmar que sua resposta se dá em função dos seus conhecimentos de informática? Por quê?	N	%	obs.:
Sim, mas não é uma limitação	1	7,1%	7,1%
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia	8	57,1%	57,1%
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia e conhecer a estrutura do sistema	2	14,3%	78,6%
Não	1	7,1%	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	7,1%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

A pesquisa constatou também que 78,6% (Tabela 19) dos respondentes mencionaram que suas respostas pertinentes às facilidades de uso das ferramentas foram em função de seus conhecimentos em informática. As respostas reforçaram que, apesar de as ferramentas de apuração de custos serem intuitivas, necessita-se de conhecimentos de conceitos de tecnologia e bem como de entender a estrutura do sistema, vide comentário de Q7 citando que “não só pelos conhecimentos em informática, mas também por conhecer a estrutura do sistema, por atuar na área”.

Saber os conceitos de tecnologia acabou sendo preponderante quanto às facilidades de uso das ferramentas na opinião de 57,1% dos respondentes (Tabela 19). O respondente Q11 menciona que “(...) o conhecimento da área e conceitos de TI ajudam na coleta e formatação das informações”, fato reforçado por Q12 ao argumentar que “as pessoas com conhecimento avançado em informática têm uma melhor absorção do conteúdo necessário”.

O respondente Q2 esclarece que “o Tesouro Gerencial é basicamente uma consulta construída com conceitos de tabelas e matrizes”, o que vai ao encontro do comentário de Q11 expondo que “o conhecimento da área e conceitos de TI ajudam na coleta e formatação das informações”.

Diante do exposto, a pesquisa demonstrou que o conhecimento em tecnologia é um fator pontual para facilitar o uso e a utilização das ferramentas na apuração das informações de custos, podendo ampliar a extração dos dados do TG com mais precisão.

Tabela 20 - Categorização das respostas ref. Pergunta 5.2 – Critério: Facilidades de Uso

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 5.2 Em que periodicidade ocorre treinamentos dos servidores para operar estas ferramentas?	N	%	obs.:
Nenhuma	6	42,9%	42,9%
Semestralmente	4	28,6%	
Anualmente	4	28,6%	57,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Pelo menos uma vez ao ano ocorre treinamento nas ferramentas de apuração de custos para 57,1% dos respondentes (Tabela 20). Ainda é uma margem muito pequena considerando a importância do conhecimento tecnológico na operacionalização das ferramentas de apuração de custos nas entidades, como apontado no item anterior.

4.3.6 Geração de Informações

O sexto critério diz respeito à “Geração de Informações”, analisadas conforme dados fidedignos completos contidos no Apêndice F6 – Variáveis do Bloco 6 – Geração de Informações.

As perguntas elaboradas neste bloco tiveram o objetivo de:

- verificar se houve mudanças no órgão/entidade pós-implantação;
- se houve objeções; e,
- com que periodicidade ocorrem.

Tabela 21 - Categorização das respostas ref. Pergunta 6. – Critério: Geração de Informações
2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 6. A implantação do sistemas de custos trouxe mudança no dia a dia das rotinas da contabilidade, da gestão ou dos procedimentos em geral do órgão/entidade? Se, sim, cite um exemplo.	N	%	obs.:
Sim, inseridas novas atividades. Equipe própria de custos.	1	7,1%	
Sim, inseridas novas atividades. Acompanhamento diário.	1	7,1%	
Sim, inseridas novas atividades. Análise de Custeio mais precisa.	1	7,1%	
Sim, inseridas novas atividades. Informar centro de custos e SIORG.	1	7,1%	
Sim. Inseridas novas atividades. Programa de Gestão por Resultados	1	7,1%	
Sim. Inseridas novas atividades. Inclusão código de custos	1	7,1%	
Sim, poucas.	1	7,1%	50,0%
Ainda não foi implantado.	1	7,1%	7,1%
Não	2	14,3%	14,3%
Não sei informar	1	7,1%	7,1%
Em fase de implementação	3	21,4%	21,4%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Das quatorze entidades participantes da pesquisa, metade delas respondeu que sim, houve mudanças pós-implantação (Tabela 21). Indicaram a inclusão de novas atividades nas rotinas diárias, análise dos custos de forma mais precisa, inserção de novos registros pertinentes a centros de custos e informações relativas à estrutura organizacional (SIORG – Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal), bem como impacto oriundo de programas de gestão por resultados. Vide que sob o ponto de vista da Teoria do Ator-Rede, essas novas atividades podem ser consideradas como “atores não humanos” que impactaram na mudança (Latour, 2001).

Houve criação de equipes próprias dedicadas a atender às atividades de custos, como explica Q1 ao mencionar “foram inseridas novas atividades no âmbito da execução financeira quanto à correta inserção das informações de custos no momento da apropriação das despesas e geração de diárias e passagens”. Complementa ainda que “no início a equipe de custos executava atividades da análise contábil, com o aumento da complexidade e quantidade de atividades específicas da área de custos, a equipe foi destacada para atender exclusivamente às atividades de custos”.

Veja o reflexo que o ator não humano, neste caso representado pelas “novas atividades inseridas no contexto” (Latour, 2001), provocou mudanças significativas nas áreas, rotinas e

sistemas da organização e até mesmo alterando os resultados da rede, em face de nova equipe, novo setor, novas propostas, refletindo inclusive no *modus operandi* do ator humano (servidores). Mudanças essas também comentadas por Q7 citando que “houveram [sic] mudanças nas rotinas dos servidores. Quando o servidor é convocado para uma missão, ou qualquer viagem a serviço, é preciso solicitar a viagem por meio de uma Ordem de missão, lá deve informar o centro de custos e SIORG relacionados ao objetivo da viagem”, complementa ainda outra mudança como “as solicitações de suprimentos de fundos também devem estar relacionadas a um centro de custos e SIORG”.

Após a implantação do sistema de custos, os órgãos/entidades também relatam que trouxeram mudanças no acompanhamento diário de despesas liquidadas, conforme comenta Q3 e passou-se a ter uma análise de custeio que ficou mais precisa de acordo com Q6.

No entanto, um outro cenário também se traçou. Houve fatores que levaram a objeções por parte de servidores e/ou gestores pós-implantação do sistema de custos.

Tabela 22 - Categorização das respostas ref. Pergunta 6.2 – Critério: Geração de Informações

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 6.2 houve algum fator que levasse os servidores a criar uma objeção a mudança? Caso afirmativo, cite um exemplo.	N	%	obs.:
Sim. Servidores Execução Financeira.	1	7,1%	28,6%
Sim. Fiscais dos Contratos.	1	7,1%	
Sim. Recusa de lançamentos de custos no SCDP e SIADS. Apoio Setor de Pessoal.	1	7,1%	
Sim. Mas houve treinamentos, elaboração de manuais e roteiros de procedimentos para registros centro de custos e SIORG.	1	7,1%	
Sim. Falta de interesse da gestão.	1	7,1%	
Sim. Acumulo de Tarefas	1	7,1%	
Sim. Resistência no fornecimento de informação. Melhorando ao longo do tempo. Mudança de cultura organizacional.	1	7,1%	
Sim. Desmembramento de valores. Aumento na inclusão de informações de custos.	1	7,1%	57,1%
Não	4	28,6%	28,6%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
Ainda não foi implantado.	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Objeções estas apontadas por 57,1% dos respondentes (Tabela 22), ao apontarem resistências a mudanças em especial pela inserção de novos dados de custos nos sistemas, novas rotinas, novos procedimentos. Neste sentido, os órgãos/entidades trouxeram relatos de

resistências por parte de servidores de áreas como a execução financeira, execução contábil, fiscais de contratos, responsáveis pelos sistemas SCDP (diárias e passagens) e SIADS.

Outros motivos de objeções também foram citados pela maioria como acúmulo de tarefas, falta de interesse da gestão, resistência no fornecimento de informações, recusa de inserção de dados em função do desmembramento das informações de custos.

Alguns órgãos conseguiram reverter a situação, como aponta Q7 ao citar que “toda mudança, inicialmente, incomoda. Mas fizemos treinamentos, elaboramos manuais e roteiros de como proceder para definir os centros de custos e SIORG relacionados aos contratos, diárias e passagens, e todas as despesas da unidade”. Corroborando também esse entendimento o respondente Q11 ao mencionar que “houveram [sic] algumas resistências em entender o fornecimento de informações, mas com o tempo tem melhorado com o convencimento da importância das informações de custos, além de que a mudança de cultura acontece com o tempo, não dá para ser feita de um dia para o outro”.

De fato, implantar custos no setor público é uma tarefa que exige compreensão tanto dos executores quanto dos gestores para que seja alcançado um resultado satisfatório e que atenda às necessidades da organização no alcance de saber de fato onde, quando e quem consome os recursos geridos pela entidade, a fim de projetar seu melhor uso (otimização dos custos) posteriormente com base nesses dados.

É um esforço conjunto, que carece do total apoio da alta gestão para que se alcance sucesso, conforme recomendado no item 47 da NBC TSP 34 abaixo:

“Item 47 – No processo de desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, é recomendável a observância de diretrizes que representam etapas a serem percorridas pela entidade:

- a) Planejamento, **amparado pelo apoio da alta administração da entidade**, que adotará formalmente a equipe responsável pelo modelo com poder de decisão e com dedicação exclusiva. Nessa etapa, a alta administração, além de definir os centros de responsabilidade e os objetos de custos, é responsável por explicitar qual é a principal finalidade do modelo e seus propósitos de uso. Como boa prática, é conveniente realizar benchmarking em outras entidades que desenvolveram modelos com finalidade semelhante; (...)” *Grifos Nossos*

Um apoio formalizado pela alta gestão reduziria a recusa de lançamentos das informações de custos nos sistemas próprios, como ocorreu em um dos depoimentos por parte de setores específicos da entidade, uma vez que os resultados de uma apuração de custos eficiente tendem a contribuir em benefício de toda a organização.

Tabela 23 - Categorização das respostas ref. Pergunta 6.1 – Critério: Geração de Informações

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 6.1 Com que frequência os servidores atendem às mudanças nas rotinas com a implantação do sistema de custos?	N	%	obs.:
Nenhuma	6	42,9%	42,9%
Diariamente	3	21,4%	
Semanalmente	2	14,3%	
Mensalmente	1	7,1%	
Anualmente	2	14,3%	57,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Dos oito respondentes que apontaram a periodicidade das mudanças nas rotinas com a implantação do sistema de custos na organização, três o fazem diariamente. Curiosamente, 14,3% desses órgãos apontaram uma frequência semanal, o que é um tanto peculiar (Tabela 23).

4.3.7 Atributos da Informação de Custos

O sétimo critério diz respeito aos “Atributos da Informação de Custos”, analisados conforme dados fidedignos completos contidos no Apêndice F7 – Variáveis do Bloco 7 – Atributos da Informação de Custos.

As perguntas deste bloco procuraram:

- verificar se as informações de custos refletiram nos relatórios gerenciais do órgão/entidade;
- que tipo de reflexos ocorreu: e,
- quando ocorreu.

Tabela 24 - Categorização das respostas ref. Pergunta 7. – Critério: Atributos da Informação de Custos

2ª Categorização do Conteúdo			
Variável: 7. Conte-me sobre os reflexos das informações de custos nos relatórios gerenciais no órgão/entidade.	N	%	obs.:
Refletiu de modo incipiente, gestores sendo sensibilizados quanto á importância da informação de custos para a tomada de decisão.	1	7,1%	
Refletiu, mas é preciso que a alta gestão tenha sensibilidade à importância dessas ferramentas.	1	7,1%	
Refletiu, relatórios com mais qualidade e mais informações úteis	1	7,1%	
Refletiu dando mais Transparência aos gastos públicos	1	7,1%	
Refletiu nos relatórios descritivos, demonstração de custos finalísticos e suporte, por atividade e por SIORG	1	7,1%	
Refletiu na análise de desempenho do PGOR	1	7,1%	
Refletiu na tomada de decisão, acompanhamento dos custos	1	7,1%	50,0%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	7,1%
Sem informação de custos	2	14,3%	14,3%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
Em Implantação	2	14,3%	14,3%
Não houve	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

A pesquisa constatou que 50% (Tabela 24) dos órgãos/entidades tiveram reflexos nos seus relatórios gerenciais, pontuando que mesmo de modo incipiente vem sensibilizando os gestores da importância da informação de custos para tomada de decisão. Apontaram também que os relatórios gerenciais passaram a ter mais qualidade e são dotados de informações úteis, conforme relata Q3.

Segundo Q6, houve “mais transparência no uso da verba pública”, pois “hoje você tem acesso aos gastos públicos”. Q7 comenta que “ainda estamos nos relatórios descritivos demonstrando apenas percentuais de custos finalísticos e suporte, por atividade e por SIORG”, o que já é significativo para fins de evidenciação das informações de custos de forma segmentada.

Houve também reflexos em relatórios de análise de desempenho do PGOR – Programa de Gestão Orientado a Resultados, conforme comenta Q9.

Dos respondentes, apenas 7,1% (Tabela 24) respondeu que não houve qualquer reflexo nos relatórios de gestão da organização.

Sob o ponto de vista da teoria do ator-rede, pode-se inferir que o ator não humano neste caso são os “relatórios de gestão”, sendo impactados pelas mudanças oriundas da implantação de custos na organização, modificando o ambiente e seus reflexos em toda a rede. Rede aqui como sendo a própria organização, os interessados, a sociedade, o controle interno e externo, que de alguma forma se utilizam dessas informações para relatar a atuação da organização.

Espera-se também que essas informações com mais qualidades e utilidade tenham atingido as características qualitativas da informação de custo prescrito no item 11 da NBC TSP 34 sobre a relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

Tabela 25 - Categorização das respostas ref. Pergunta 7.1 – Critério: Atributos da Informação de Custos

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 7.1 O órgão/entidade presta informações de custos nos relatórios de gestão ou de controles, seja internos ou externos? Pode nos citar um exemplo?	N	%	obs.:
Sim. Informações sobre custos de funcionamento e custos finalísticos e suporte	1	7,1%	
Sim. Relatório de Gestão do TCU.	1	7,1%	
Sim. No Relatório de Gestão	3	21,4%	
Sim. No Relatório de Gestão e Relatórios Trimestrais ao Controle Interno.	1	7,1%	35,7%
Sim. Na divulgação em meios eletrônicos interno e externo.	1	7,1%	
Sim.	1	7,1%	57,1%
Ainda não	1	7,1%	7,1%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
Não.	2	14,3%	14,3%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Interessante notar que 57,1% (Tabela 25) dos órgãos/entidades respondentes prestam informações de custos aos órgãos de controles, por meio de Relatório de Gestão (35,7%) e relatórios internos (Tabela X). O respondente Q3 cita que “o relatório de gestão de 2021 já contemplou informações obtidas pela setorial contábil em relação aos custos”. Ao descrever o tipo de relatório, Q1 aponta que são “informações sobre custos de funcionamento e custos relacionados às áreas finalísticas e de suporte”.

Além do Relatório de Gestão, Q14 menciona que os “relatórios de custos trimestrais por produto e serviço” são “encaminhados ao controle interno” da organização.

Tabela 26 - Categorização das respostas ref. Pergunta 7.2 – Critério: Atributos da Informação de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 7.2 Em que periodicidade ocorre a prestação de informação de custos nos relatórios?	N	%	obs.:
Nenhuma	7	50,0%	50,0%
Mensalmente	4	28,6%	
Anualmente	3	21,4%	50,0%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Quanto à periodicidade, 28,6% (Tabela 26) dos órgãos/entidades retratam as informações de custos nos relatórios mensalmente, enquanto 21,4% anualmente, conforme Tabela 26.

4.3.8 Utilidade das Informações de Custos

O oitavo critério diz respeito à “Utilidade das Informações de Custos”, analisados segundo dados fidedignos completos contidos no Apêndice F8 – Variáveis do Bloco 8 – Utilidade das Informações de Custos.

As perguntas deste bloco procuram:

- identificar se as informações de custos são utilizadas pelos gestores;
- verificar se existe algum indicador para acompanhamento; e,
- saber se a periodicidade desse acompanhamento.

Este é um tema um tanto sensível na área de custos, o objetivo maior da apuração dos custos por parte dos executores e que as informações de custos sejam de fato utilizadas pelos gestores na tomada de decisão, no acompanhamento do consumo dos recursos. entretanto apenas 42,9% dos órgãos respondentes citaram que fazem uso da informação (Tabela 27).

Importante pontuar o quão significativa a informação de custos específica foi para alguns órgãos/entidades, por exemplo, o relatado por Q1 ao mencionar que “uma utilidade relevante foi a adoção de um código de centro de custos específico para controle das despesas que deveriam ser ressarcidas pelo [órgão superior] ao [órgão], no período em que o [órgão superior] foi recriado e precisou que o [órgão] o amparasse na gestão administrativa pelo período em que o [órgão] não possuía autonomia ainda para a sua gestão e funcionamento”. Outro caso a destacar é relatado por Q3 dizendo que “sim, recentemente foram levantados os custos de cada servidor da área de prestação de contas de convênios e instrumentos congêneres”.

Tabela 27 - Categorização das respostas ref. Pergunta 8. – Critério: Utilidade das Informações de Custos

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 8. As informações de custos são utilizadas pelos gestores para subsídio de algum relatório ou procedimento da entidade? Caso afirmativo, pode nos citar um exemplo?	N	%	obs.:
Sim. Criação de um código de custos para extração de informações de Órgão Superior recriado posteriormente.	1	7,1%	
Sim. Com o Programa de Gestão Orientada a Resultados - PGOR	1	7,1%	
Sim. Levantamento específico de custos de cada servidor para prestação de contas.	1	7,1%	
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	
Sim. Em casos isolados e não habitualmente	1	7,1%	
Sim. No apoio a tomada de decisão tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.	1	7,1%	42,9%
não sei	1	7,1%	
Não. Apesar de preencher a Aba centro de custos não é utilizado para fins gerenciais.	1	7,1%	
Não	3	21,4%	
não sei informar	1	7,1%	
Em implantação	1	7,1%	
Ainda não.	1	7,1%	57,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

A informação de custo também é utilizada na organização onde Q14 atua e, segundo ele, serviu para “apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço”.

Infelizmente, 57,1% dos respondentes (Tabela 27) apontaram que não utilizam ou ainda não implantaram custos na sua organização. Um deles mencionou que “o acompanhamento é apenas do preenchimento da Aba custos nos sistemas” e ele afirmou que elaboram “um painel no Tesouro Gerencial” e “enviam mensalmente às unidades gestoras, mas que não é utilizado para fins gerenciais”. Mais uma vez, o órgão/entidade aponta uma perda de oportunidade em não utilizar as informações de custos, uma vez que elas são extraídas mensalmente. Cabe ressaltar a orientação da NBC TSP 34 no seu item 62, citando que “a entidade deve avaliar continuamente suas bases de dados e incentivar melhorias para permitir evolução gradual e consistente das informações de custos”. Evidentemente, a organização deve levar em consideração a peculiaridade de cada estrutura (pode ser que atividade de suporte não tenha a visibilidade por parte da alta gestão, ficando em segundo plano, e isso não contribui para a temática de custos no setor público), mas que possa verificar os objetivos pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos de forma segmentadas por diferentes grupos de usuários da informação, conforme preceitua o item 64 da NBC TSO 34.

Tabela 28 - Categorização das respostas ref. Pergunta 8.1 – Critério: Utilidade das Informações de Custos

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 8.1 Existe algum indicador para acompanhamento dos custos apurados? Caso afirmativo, cite-nos um exemplo.	N	%	obs.:
Ainda não.	4	28,6%	
não	5	35,7%	
não sei informar	1	7,1%	
Não. Mas é possível gerar informações neste sentido pelo Tesouro Gerencial.	1	7,1%	78,6%
Sim. Custos dos Serviços prestados.	1	7,1%	
Ainda não tem está em implantação.	1	7,1%	
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	21,4%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao perguntar se existia algum indicador para acompanhamento dos custos apurados, 78,6% (Tabela 28) dos órgãos/entidades responderam que não tinham ou não sabiam informar. O único a informar foi Q14, apontando que acompanham o indicador “Custos dos Serviços Prestados” na organização.

O item 78 da NBC TSP menciona que “a informação de custos deve ser útil para subsidiar a avaliação das políticas públicas, apresentando os resultados alcançados, consubstanciados em relatórios contendo seus indicadores de desempenho”.

Tabela 29 - Categorização das respostas ref. Pergunta 8.2 – Critério: Utilidade das Informações de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 8.2 Em que periodicidade este indicador é acompanhado?	N	%	obs.:
Nenhuma	12	85,7%	85,7%
Mensalmente	1	7,1%	
Semestralmente	1	7,1%	14,3%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Tamanha negatividade quanto à inexistência de um indicador de desempenho de custos foi refletida coerentemente com apenas 14,3% dos respondentes mencionando que acompanham mensalmente ou anualmente o seu indicador (Tabela 29).

4.3.9 Relevância das Informações de Custos

O novo e último critério analisado diz respeito à “Relevância das Informações de Custos”, analisados conforme dados fidedignos completos contidos no Apêndice F9 – Variáveis do Bloco 9 – Relevância das Informações de Custos.

As perguntas deste bloco procuraram verificar:

- se os gestores dos órgãos/entidades tomam decisões com base nas informações de custos, para confrontar com a resposta;
- se foi solicitado algum exemplo de estudo interno; e,
- qual a periodicidade da sua existência.

Tabela 30 - Categorização das respostas ref. Pergunta 9. – Critério: Relevância das Informações de Custos

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 9. É possível afirmar que os gestores deste órgão/entidade tomam decisões com base nas informações de custos? Se sim, citar um exemplo.

	N	%	obs.:
Não.	7	50,0%	
ainda não	1	7,1%	57,1%
Não sei	1	7,1%	
não sei informar	1	7,1%	71,4%
Ainda não tem está em implantação.	1	7,1%	
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	
Sim, o custo de cada servidor da área de prestação de contas, por exemplo.	1	7,1%	
Sim. É possível a tomada de decisão para produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.	1	7,1%	14,3%
Total	14	100,0%	-

Fonte: Dados da Pesquisa

A pesquisa constatou que 57,1% dos gestores não tomam decisões com base nas informações de custos (Tabela 30), o que reforça os achados dos estudos de Padrones et al. (2017), Monteiro (2018), Pereira & Romão (2016), Reis & Lavarda (2017), Santos & Voese (2019), Elias (2018) e Silva (2007), apontando as diversas objeções ao se implantar custos no setor público. Apenas 14,3% (Tabela 30) das organizações pesquisadas afirmaram que utilizam as informações de custos para tomada de decisão, como relata Q1 ao mencionar que “sim, é possível a tomada de decisão para produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço”, e sua resposta é complementada na Tabela 31, ao mencionar um exemplo de “estudo

para verificar a viabilidade de locação dos espaços e equipamentos no período em que não estavam sendo utilizados”.

Outra organização que nesta pesquisa demonstrou utilizar as informações de custo é relatada por Q3 ao citar que “sim, o custo de cada servidor da área de prestação de contas, por exemplo”.

Tabela 31 - Categorização das respostas ref. Pergunta 9.1 – Critério: Relevância das Informações de Custos

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 9.1 Existe algum estudo interno com base em custos? Caso afirmativo, cita-nos um exemplo.	N	%	
Não.	6	42,9%	
Ainda não.	2	14,3%	
não sei	1	7,1%	
não sei informar	1	7,1%	
Ainda não tem.	1	7,1%	78,6%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	7,1%
sim, quanto aos custos das unidades organizacionais	1	7,1%	
Sim. Estudo para verificar a viabilidade de locação dos espaços e equipamentos no período em que não estavam sendo utilizados.	1	7,1%	14,3%
Total	14	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao perguntar sobre a existência de algum estudo interno com base em custos, a resposta foi negativa para 78,6% dos respondentes (Tabela 31). Novamente foram apontados apenas dois casos que representam 14,3% (Tabela 31), citados por Q9 ao mencionar estudos pertinentes “aos custos das unidades organizacionais” e Q14, relatando estudos para verificar a viabilidade de locação de espaços ociosos da organização.

A relevância constitui uma das características qualitativas da informação de custos, conforme item 11, NBC TSP 34 (CFC, 2021). Deve ser persistida pela organização para que a informação de custo tenha seu proveito e faça valer o esforço de sua apuração por parte dos executores de custos, produzindo os efeitos de otimização na gestão de custos e maximização dos recursos da entidade.

Tabela 32 - Categorização das respostas ref. Pergunta 9.2 – Critério: Relevância das Informações de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 9.2 Em que periodicidade ocorrem essas tomadas de	N	%
Nenhuma	13	92,9%
Anualmente	1	7,1%
Total	14	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os estudos, evidentemente, são comumente pontuais e, ao se questionar sobre a periodicidade no intuito de verificar algo peculiar, obteve-se como resposta apenas um órgão/entidade que o faz anualmente, representando no estudo 7,1%, de acordo com a Tabela 32.

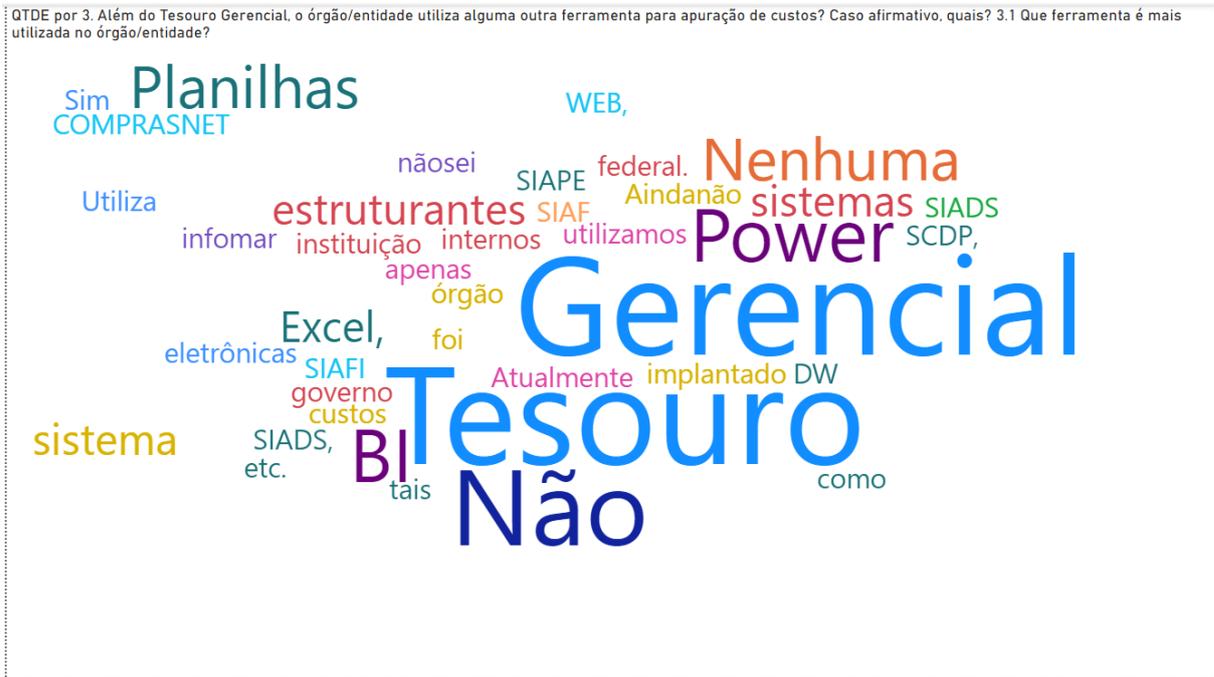
Nota-se que ao triangular as respostas da Variável 9 (gestores tomam decisão com base em custos, Tabela 30) com as respostas da Variável 9.2 (periodicidade em que ocorrem as tomadas de decisão, Tabela 32), é possível verificar que a relevância das informações de custos neste estudo não representa 14,3% (Tabela 30) e sim 7,1% (Tabela 32), uma vez que apenas 1 respondente mencionou que toma decisão anualmente enquanto os outros 13, de um total de 14 respondentes, apontaram “nenhuma” como resposta para a periodicidade na tomada de decisão.

4.4 Análise de Nuvem de Palavras

A partir da utilização do software denominado “*Microsoft Power BI*”, ao inserir as respostas oriundas da pesquisa na visualização no formato de nuvem de palavras (disponível em <https://bit.ly/nuvemdepalavrascustos>), pode-se identificar as palavras que mais se destacaram e fazer uma inferência sobre seu significado no conjunto de perguntas de cada critério analisado no trabalho, a saber:

- Implantação de Custos

Figura 13 - Nuvem de Palavras– Critério 3 – Ferramentas Tecnológicas



Fonte: Dados da Pesquisa

Pertinente ao critério “ferramentas tecnológicas” demonstrado na Figura 13, destacaram-se as palavras: “Tesouro”, “Gerencial”, “Power”, “BI”, “Planilhas”, “Excel”, “Estruturantes”, “sistema”.

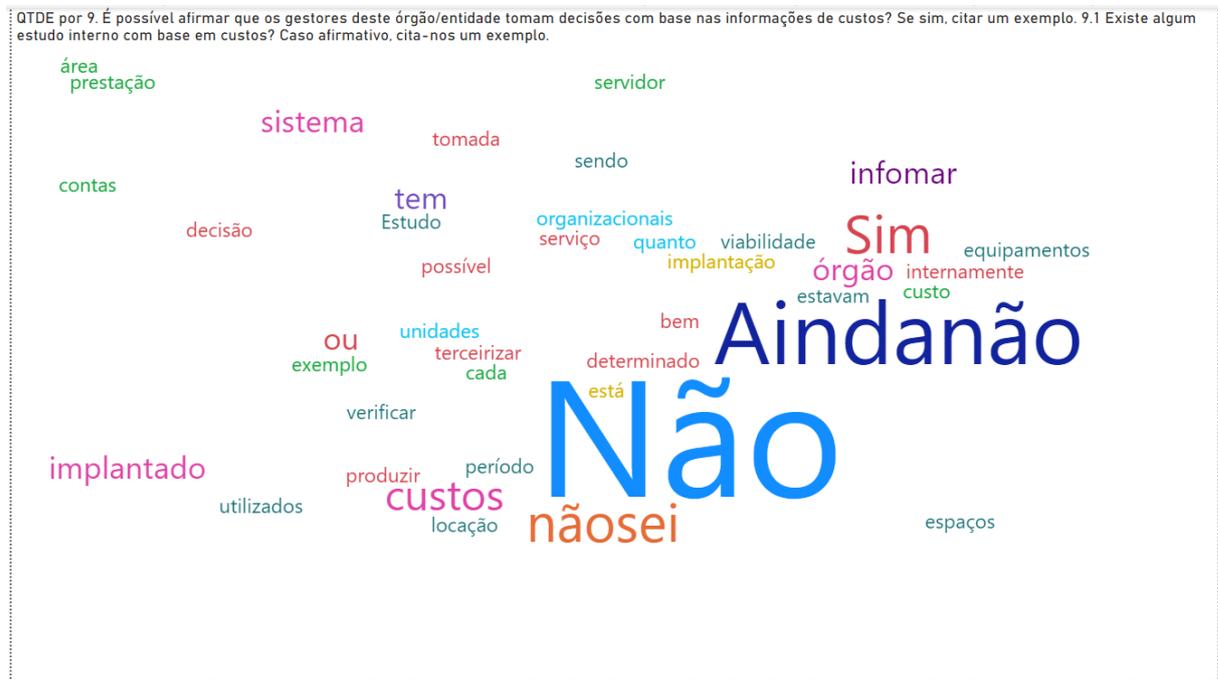
Uma vez que a questão indagava qual ferramenta mais o órgão/entidade utilizava, a nuvem de palavra evidencia que é o Tesouro Gerencial, seguida da ferramenta Microsoft Power BI e Planilhas Excel.

O “Não” também responde à primeira pergunta, quando respondem se além do Tesouro Gerencial o órgão/entidade utiliza outra ferramenta para apuração de custos.

- Usuários de Custos

- Relevância das informações de custos

Figura 19 - Nuvem de Palavras – Critério 9 – Relevância das Informações de Custos



Fonte: Dados da Pesquisa

Pertinente ao critério “relevância das informações de custos” na Figura 19, a pergunta elaborada foi no sentido de verificar se havia possibilidade de afirmação de que os gestores dos órgãos/entidades tomam decisões com base nas informações de custos e se existiam estudos internos com base em custos na organização.

A palavra que mais se destacou na nuvem de palavras foi “não”, seguida de “sei”, “ainda não”, “informar”, “custos” e “sistema”.

A análise da resposta de fato reporta a uma negatividade baseada nas respostas que foram “ainda não”, “não sei” e “não sei informar”.

Ao analisar o conjunto de respostas, de fato, a maioria respondeu que os gestores dos órgãos/entidades ainda não tomam decisões baseadas em custos.

4.5 Constructos dos elementos de Custos no Setor Público

Com base nos achados desta pesquisa, mediante a percepção dos diversos atores que contribuíram ricamente com pontos comuns na rotina de gestão na temática de custos do setor público, este trabalho propôs destacar os principais elementos que possam ser observados e analisados pelos órgãos/entidades que já apuram custos e aqueles que ainda vão criar sua metodologia.

A implantação de custos perpassa pela vontade, necessidade e esforço do órgão/entidade a fim criar bases sólidas para que os trabalhos de apuração tenham consistência e continuidade ao longo do tempo.

É fundamental ter o apoio e feedback da alta gestão, conforme já prescreve a NBC TSP 34 no item 2 (CFC, 2021), onde se menciona que “o apoio da alta administração é imprescindível para implementar modelo de gerenciamento de custos...”. Assim como o conhecimento prévio de outras metodologias já implantadas em órgãos/entidades que tenham atividades finalísticas ou de suporte semelhantes (benchmarking), também salientado na alínea “a” do item 47 da NBC TSP 34 (CFC, 2021).

Neste sentido, o apoio da alta gestão, alinhado ao que de fato se pretende mensurar, fortalece o processo de apuração de custos e já valida os procedimentos futuros a serem implantados, constitui-se um importante ator na rede, capaz não só de dar confirmações aos procedimentos de custos como também influenciar diretamente a sua aplicação por parte de outros gestores (Latour, 2001). Uma das respostas desta pesquisa apontada por Q5 foi uma objeção por parte de servidores que se recusaram a realizar os registros de custos em sistemas como SCDP e SIADS (vide Apêndice F6 – Variáveis do Bloco 6 – Geração de Informações). Em um processo onde se tem apoio da alta gestão, os objetivos tendem a serem alinhados previamente com os setores responsáveis para que os dados sejam inseridos nos sistemas e fluam naturalmente nas rotinas contratuais, orçamentárias, de custos, contábeis, financeiras, de conformidade de gestão, entre diretorias, auditoria interna, indicadores estratégicos e relatório de gestão da entidade.

É importante frisar o benefício maior da informação de custos apurada e utilizada pela organização, que perpassa por vários setores e que não é de propriedade do próprio executor, pois assim o faz para os gestores se valerem dos dados e assim tomarem melhores decisões, acompanharem o consumo de recursos dos órgãos sob várias perspectivas e dimensões.

Neste sentido, o órgão/entidade pretendente à apuração de custos tem de se fazer as seguintes perguntas: o que queremos mensurar? o que é viável e relevante mensurar? quando e quem vai mensurar?

Tais questionamentos dão base para a próxima etapa, que é definir a metodologia de custos da organização. Com base nas necessidades dos gestores e da entidade, identificadas por agrupamentos de custos com base na cadeia de valor, dos processos, dos macroprocessos, dos produtos, das unidades, dos departamentos ou de outras unidades de custos que faz sentido mensurar e apurar os custos despendidos neles (Elias, 2017).

Outro fator importante na metodologia de custos é a identificação dos custos diretos e indiretos e como eles se comportam entre as unidades de custos. Por onde passam? Quem os consome? Onde refletem? É alocado de forma direta ou indireta na unidade de custos? A identificação dessas perguntas norteia todo o processo de levantamento de dados para fins de apuração dos custos de forma mais assertiva. Vide relatos de experiência da Empresa Brasil de Comunicação – EBC (Machado et al., 2018, Cap. 9) e (Souza et al., 2017).

Ainda na metodologia de custos é pertinente salientar que as métricas utilizadas nos custos indiretos podem fazer diferenças nos resultados. De fato, não existe precisão em custos, vide item 25, NBC TSP 34, parte B (CFC, 2021), mas a busca da aproximação mais fidedigna é de extrema relevância. Ao utilizar por exemplo o metro quadrado como métrica para o rateio de um consumo de energia elétrica, pode gerar resultados completamente diferentes se utilizar a voltagem consumida por uma unidade de custos no ambiente mensurado. Portanto, esses estudos são fundamentais na elaboração da metodologia de custos da entidade.

Evidentemente que os refinamentos a posterior são bem-vindos e necessários, pois os objetivos podem mudar ao longo do tempo. Um dos respondentes da pesquisa qualitativa deste trabalho mencionou que “é realizado o refinamento das informações periodicamente, conforme avaliação em conjunto com as diretorias da empresa” (Q14, Apêndice F2 – Variáveis Bloco 2 – Metodologia de Custos).

Desde já é salutar apontar na metodologia de custos mecanismos de auditoria de dados para verificar possíveis erros/equívocos nos registros de custos ao longo do percurso, uma vez que essa informação normalmente nasce nos objetos de contratos firmando e inicializado ou em andamento, passando por diversos setores até chegar nos relatórios de gestão e reflexos para a sociedade dos recursos consumidos. A auditoria de dados permitirá a correção da informação antes de ela produzir resultados futuros de forma errônea.

A padronização das informações de custos também constitui um fator de grande importância para a comparabilidade dos dados ao longo do período e acompanhamento dos custos, vide o que diz o item 9 da NBC TSP 34, ao citar que: “demais usuários da informação de custos são órgãos de controle, cidadãos, membros do poder legislativo, organizações sociais, acadêmica, pesquisadores, meios de comunicação e outros interessados pelos resultados da gestão dos recursos públicos. Em geral, demandam relatórios de custos com informações gerais, agregadas, consolidadas e padronizadas”. Não obstante, há de salientar que tais usuários são atores, os quais fazem parte de uma rede sob o ponto de vista da TAR (Latour, 2011).

Isso não significa que as informações são engessadas ou que não devam mudar, entretanto é bom manter um padrão ao longo do tempo no intuito de os gestores consumirem a informação com mais precisão e saber com rapidez onde a informação de custo desejada se encontra.

Inclusive a norma de custos recomenda o uso de suporte tecnológico para o registro desses dados de custos (ferramentas tecnológicas), com a intenção de permitir rastrear e facilitar o acesso aos dados, possibilitando aferir a conformidade do processo na geração das informações levantadas, conforme item 17, NBC TSP 34 (CFC, 2021).

Neste sentido, este trabalho apontou ferramentas tecnológicas que possibilitam atender a esse quesito ao utilizar o Tesouro Gerencial (no caso de órgãos/entidades Federais), alinhada com planilhas eletrônicas (Ex. *Microsoft Excel*, *Planilhas Google “online e sincronizada em tempo real”*) e outras ferramentas internas do órgãos/entidade (*ERP – Enterprise Resource Planning*) ou ferramentas do sistema estruturante do Governo Federal (SIADS, SIAPE, SCDP, entre outras), SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira de Estados e Municípios, no caso dos Governos Estaduais/Municipais ou outras ferramentas tecnológicas utilizadas pelos Governos Municipais e expor as informações de custos de forma dinâmica via ferramenta de *business intelligence (BI)*, de forma gratuita com licenças *free (gratuitas)*, como no caso da ferramenta *Microsoft Power BI*.

Tendo em vista as limitações orçamentárias existentes nos órgãos/entidades para arcar com licenças pagas de softwares disponíveis no mercado, a iniciativa pode perfeitamente ocorrer a partir das licenças gratuitas também disponíveis e acessíveis aos servidores de órgãos públicos nos três níveis, seja federal, estadual ou municipal.

Vale frisar o aproveitamento das próprias ferramentas tecnológicas que a entidade já utiliza nos seu processo de registro dos recursos (sejam orçamentários ou extraorçamentários, centralizados ou descentralizados) para se fazer uma análise da possibilidade de extrair de lá os dados de custos com um código que permita posteriormente seu desmembramento em diversas outras dimensões da informação, aproveitando o próprio fluxo de registro da informação e apresentando posteriormente em painéis dinâmicos de BI por exemplo (vide Anexos E, F e G deste trabalho).

Destaca-se que tais informações devam observar os objetivos da entidade, assim definidos na sua metodologia de custos, com dados tratáveis conceitualmente e adequados à realidade e necessidade do órgão/entidade, utilizando-se dessas ferramentas tecnológicas para propiciar múltiplas dimensões (sejam temporais, numéricas, organizacionais) e permitindo

análises de séries históricas, projeções de tendências e comparações diversas (ao longo do tempo, entre centros de custos, por regiões demográficas, por tipo de consumo de recursos, por custos fixos e variáveis, por produtos e serviços, entre outros), conforme recomenda o item 16 da NBC TSP 34 de 2021 (CFC, 2021), ressaltado pelo conceito de Cybis et al. (2010) ao elencar a participação do usuário no processo decisório em busca de qualidades interna e externa do sistema.

Aqui cabe um adendo porque tanto os executores quanto os usuários de custos têm que ter conhecimento dos conceitos para não utilizarem dados que não refiram ao consumo dos recursos. Os dados precisam passar por um tratamento, segregando informações pertinentes a custos, despesas e investimentos. O Tesouro Gerencial, por exemplo, já separa os dados de custos dos demais, por meio do SIC ao pesquisar uma consulta na ferramenta. Mas em outros sistemas não, podem vir todas as despesas orçamentárias ao levantar preliminarmente os dados.

Cabe aos servidores e gestores se capacitarem para ter claramente essas distinções e assim melhor aproveitar as informações de custos. Aos executores, uma melhor performance na operacionalização das ferramentas tecnológicas. Aos gestores, o conhecimento das informações de custos e como elas podem ser utilizadas nas suas áreas, bem como saber o que demandar aos executores.

Para tanto, o treinamento por parte da organização é benéfico aos executores e gestores como forma de sanar dúvidas e potencializar o uso das informações de custos na entidade. Vide comentários de Q3 na pesquisa (Apêndice F4 – Variáveis do Bloco 4 – Usuários de Custos) mencionando que “no setor público muitos confundem ainda [conceitos de custos com despesas orçamentárias], tendo em vista que a maior parte das informações são extraídas do Tesouro Gerencial, principalmente por meio das despesas liquidadas”. O respondente Q11 (Apêndice F4 – Variáveis do Bloco 4 – Usuários de Custos) também comentou que “às vezes sim, os usuários têm dificuldade de entender e [o que] querem saber”.

Ressalta-se que a norma de custos na alínea “c”, item 47, NBC TSP 34 (CFC, 2021) relata que a responsabilidade pela capacitação da equipe de custos é da alta administração da entidade, que é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios, vide item 78, NBC TSP 34 (CFC, 2021).

A qualidade dos dados de custos tende a ser alcançada quando a organização elabora manual de custos, identificando os procedimentos, rotinas e fluxos de inserção dos dados (de forma manual ou automatizada) nos sistemas. Desta forma, a classificação de custos fica

evidente em documento [despacho de custos] ou sistema próprio, pronta para verificação e lançamento nos centros de custos.

Algumas ferramentas são utilizadas para tais fins pela equipe de custos, tais como: planilhas eletrônicas (Excel) ou planilhas google (online), onde se pode confeccionar um documento que se repete constantemente, e nele são expostas as informações pormenorizadas dos custos a serem lançados no sistema, por processos, por processos ou por atividades.

Essas informações podem posteriormente ser extraídas [outputs] de sistema próprio ou ferramentas como o Tesouro Gerencial de forma classificada. O que na opinião de 64,3% dos respondentes a pesquisa (vide Tabela X – Variável 5) são bem intuitivas e fáceis de serem utilizadas pela entidade, contribuindo com a usabilidade pregada por Nielsen (2012).

É recomendável que o órgão/entidade tenha uma equipe própria para lidar com custos na entidade (vide alínea “a”, item 47, NBC TSP 34, (CFC, 2021)). Ela não precisa ser grande. Dois servidores são suficientes para no primeiro momento iniciar a implementação de custos na organização e gerar informações qualificadas por meio de sistemas informacionais, desde que a metodologia seja robusta e bem construída no início e aprimorada posteriormente.

Como comenta Q5 (Apêndice F5 – Variáveis do Bloco 5 – Facilidades de usos), citando o caso do órgão/entidade onde atua que “os sistemas são informatizados, mas de fácil entendimento e, portanto, uma pessoa com conhecimentos básicos pode operar, no entanto o conhecimento técnico é necessário”. É importante que esses servidores também tenham “conhecimentos em informática, mas também (...) conhecerem a estrutura do sistema”, como menciona Q7 (Apêndice F5 – Variáveis do Bloco 5 – Facilidades de usos). O conhecimento da organização como um todo ajudará os servidores dedicados a custos a apurar melhor os custos da entidade, procurando entender como eles se consomem em cada unidade de custos, entendendo suas especificidades.

Assim, as informações de custos tendem a alcançar atributos de qualidade e ser relevantes aos gestores. Ou seja, o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos custos passa a ter características qualitativas, sendo relevantes, representar fidedignamente as informações, de forma compreensiva, tempestiva, comparável e verificável, conforme recomenda a norma de custos nos itens 10 e 11 da NBC TSP 34 (CFC, 2021).

A tempestividade pode ser alcançada utilizando-se dos registros do dia anterior e atualizando os custos diariamente (seja de forma manual ou automatizada), totalmente possível nos dias atuais com as ferramentas já apontadas anteriormente.

A representação fidedigna também pode ser alcançada ao buscar os dados direto da fonte, dos sistemas estruturantes, como é o caso do SIAFI, com indicação inclusive da origem como o Documento Hábil (DH), Nota de Sistema (NS), Nota de Lançamento (NL), no caso dos órgãos Federais que fazem uso dessa importante ferramenta tecnológica. Neste sentido, a informação de custos é a mesma que consta nos registros oficiais do órgão e objeto de contabilização diária pela entidade.

Cabe ressaltar a importância de dois campos no âmbito temporal, que são o mês e o ano de competência dos custos. Tem-se uma oportunidade significativa ao utilizar-se de tais campos para se levantar de fato “quando” ocorreu aquele custo, atendendo ao princípio do Regime de Competência previsto pela legislação e normativos como o item 23 da NBC TSP 34 (CFC, 2021) mencionando que o custo do período deve ser apurado pelo regime de competência, independentemente da execução orçamentária.

Pode ocorrer, que o fato gerador do custo seja distinto do momento de sua liquidação (quando ocorre o registro de custo), assim esses campos podem apontar o “momento do consumo, que equivale ao fato gerador contábil”. Ou seja, além da data da liquidação, tem-se a data do consumo de fato. São informações distintas, que também, não se pode comparar a data do pagamento.

A data do consumo é importante para se analisar tanto o passado quanto o futuro. No passado pode-se verificar com mais precisão o momento no qual ocorreram tais custos e verificar se no futuro, mais precisamente, no mesmo mês do ano seguinte aquele custo possa aparecer novamente.

É muito comum, principalmente falando de despesas recorrentes, que esse fenômeno possa ocorrer. Tais informações são úteis para olhar a questão da otimização no futuro dessas despesas, de melhor previsão de gastos na PLOA – Proposta da Lei Orçamentária Anual, de viabilidade de estudos no caso de terceirização ou não de serviços, entre outros. Tudo isso a partir de um relatório de custos apurado no regime de competência.

Interessante salientar que no SIAFI mantém-se tanto as datas de liquidação (utilizada como data para registros contábeis por meio da liquidação e evidenciação dos demonstrativos contábeis da organização), quanto as datas de competências (que pode ser utilizadas para análise do consumo dos custos). Portanto, uma oportunidade de uso da informação de custos para melhor alocação dos recursos da entidade. Ao se perguntar sobre os reflexos da implantação de custos nos órgãos/entidades pesquisadas, foi obtido o seguinte relato de Q5, “sim [refletiu], mas é preciso que a alta gestão tenha sensibilidade à importância dessas ferramentas”. De fato, é

esperado que os gestores tomem conhecimento das possibilidades que têm em mãos de fazer bom uso das informações de custos, não se guiando apenas pelo âmbito orçamentário (o que é uma realidade em muitas organizações públicas, a preocupação apenas com a quota orçamentária). A boa gestão vai além do âmbito orçamentário e financeiro.

É importante também se pensar em indicadores de acompanhamento de custos, para fins de verificar a evolução ao longo do tempo e comparabilidade com instituições de cunho semelhantes. Quiçá um ranking de desempenho setorial, por produtos, por unidade, motivando-os a persistirem por resultados mais otimizados, sob o ponto de vista gerencial.

Na pesquisa foi constatado que muitos órgãos/entidades apontam suas informações de custos nos relatórios de gestão, e esses indicadores poderiam figurar para fins de demonstração de qualidade na apuração de custos, não de forma genérica, mais pontual e metodológica. Um dos respondentes relata que os relatórios de custos são encaminhados trimestralmente ao controle interno e anualmente ao controle externo por meio do relatório de gestão (Q14, vide Apêndice F7 – Variáveis do Bloco 7 – Atributos da Informação de Custos). Esses indicadores podem demonstrar a seriedade com que o órgão/entidade apura os custos, uma vez que são acompanhados de consistência temporal e metodologicamente aplicados.

As informações de custos podem ser de grande utilidade para a tomada de decisão, como apontou o respondente Q1 ao mencionar que foi adotado um código para apurar custos de centro de custos específicos para controle das despesas que deveriam ser ressarcidas pelo órgão superior ao órgão executor em momento posterior quando de sua recriação (Q1, Apêndice F8 – Variáveis do Bloco 8 – Utilidade das Informações de Custos), assim como relatou outro respondente cujos custos de cada servidor de uma área de convênios teve que ser levantado para fins gerenciais e prestação de contas (Q3, Apêndice F8 – Variáveis do Bloco 8 – Utilidade das Informações de Custos), bem como no caso de outra organização que utilizou as informações de custos para verificar a viabilidade de locação de espaços e equipamentos ociosos (Q14, Apêndice F9 – Variáveis do Bloco 9 – Relevância das Informações de custos).

Apesar de 57,1% dos respondentes apontarem não utilizar as informações de custos (Tabela X, Variável 8.), houve casos que demonstram a potencialidade das informações de custos e que nesse momento ainda é relegado por muitos gestores do setor público.

Com base nesse constructo dos elementos de custos no setor público (onde foi possível apresentar o ferramental tecnológico utilizado na apuração de custos e outros elementos recomendados a serem observados) — nas normas de custos recém aprovada, contendo a base legal e atualizadas na temática de custos NBC TSP 34 (CFC, 2021), do Manual do Processo

Gerenciar Custos do Governo Federal (STN, 2022), cujo conteúdo retrata cada fase da implantação recomendada por grupo técnico e estudo da Secretaria do Tesouro Nacional e fazendo benchmarking em outras instituições cuja atividade são assemelhadas ao órgão/entidade (para entender os caminhos e subsidiar a metodologia de custos da entidade) — , é possível se implantarem custos no setor público de forma a se obter sucesso na sua utilização e relevância.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho analisou as informações de custos, sob o ponto de vista sistêmico com base nos conceitos de usabilidade, verificando a utilização de ferramentas tecnológicas na percepção de usuários e outros elementos (critérios) pertinentes ao processo de implantação de custos dos órgãos/entidades no setor público federal. Dentre os nove critérios estudados, constatou-se que o maior nível de esforço foi para a construção da “metodologia de custos”, onde a maioria apontou a cadeia de valor como primeiro fator a ser observado. E o menor nível para a utilização das “ferramentas tecnológicas” disponíveis, sendo considerada como intuitiva, porém com reservas para capacitação e conhecimento do órgão no intuito de melhorar a implementação de custos na entidade.

Verificou-se que houve melhorias nos processos, nos setores ou na tomada de decisão gerencial após a implantação da sistematização de custos nessas instituições, sendo constatado que após a implantação de custos foram apontadas mudanças no modus operandi a partir das novas atividades, rotinas e propostas, refletindo nos relatórios gerenciais, na facilidade de atender a demandas específicas de custos, apesar da objeção e resistência também relatadas face à mudança na cultura organizacional.

Destacou-se também que menos da metade dos respondentes afirmou que as informações de custos são relevantes e úteis no apoio para decisão, havendo inclusive pouco casos de estudos na temática por parte das entidades, porém as que implantaram e fizeram uso relataram utilidade na prestação de contas, transparência do uso da verba pública e sensibilização da importância de custos aos gestores. Foram apresentados alguns casos de sucesso pontuando essa questão.

Diante do exposto, o trabalho buscou contribuir com a temática da usabilidade aplicada a custos no setor público alinhada à visão da teoria do ator-rede, bem como elencou um constructo no intuito de subsidiar os órgãos/entidades que ainda não implantaram custos ou até mesmo aqueles que já implantaram, tendo em vista o aprimoramento de sua metodologia de apuração de custos.

Como sugestão de pesquisa futura recomenda-se a observância dos critérios analisados, no intuito de verificar a evolução da implantação de custos na área pública, a partir de dois anos após a entrada em vigor da nova norma de custos NBC TSP 34 (CFC, 2021).

REFERÊNCIAS

- ABNT. (2002). Associação Brasileira de Norma Técnica. *NBR ISO 9241-11. Requisitos Ergonômicos Para o Trabalho Com Computadores. Parte 11: Orientações Sobre Usabilidade*, 01–21.
- Alonso, M. (1999). Custos no Serviço Público. *Revista Do Serviço Público*, 50(1), 37–63. <https://doi.org/10.21874/rsp.v50i1.340>
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo* (Edições 70).
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research - whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 97–126.
- BRASIL. (1964). Lei 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro Para Elaboração e Controle Dos Orçamentos e Balanços Da União, Dos Estados, Dos Municípios e Do Distrito Federal*. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- BRASIL. (1976). Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Dispõe Sobre as Sociedades Por Ações*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B., & Bitti, E. J. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública (RAP)*, 45(5), 1565–1586.
- Carneiro, A. D. F., Da Silva Neto, J. M., Locks, R., & Santos, M. M. A. dos. (2012). Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 3–22, jul./dez. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2012v9n18p3>
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. (2021).
- Costa, F. C., Silva, J. N., Elias, L. M., & da Silva, M. D. (2018). *Sistema de Custos no Setor Público: Um estudo nas Universidades Federais de Ensino Superior no Pará*. Fev, 185–203.
- Costa, S. A. (2021). Gestão estratégica de custos: um estudo da construção do campo de conhecimento brasileiro sob a ótica da teoria ator-rede. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 18(3), jul/set de 2021.
- Costa, S. A., & Morgan, B. F. (2017). Contribuições da teoria ator-rede para compreensão do paradoxo da gestão estratégica de custos. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 132–152.
- Cybis, W., Betiol, A. H., & Faust, R. (2010). *Ergonomia e Usabilidade: Conhecimento, Métodos e Aplicações* (2a. Ed.). Novatec Editora Ltda.
- Elias, I. J. V. (2017). Evolução da Legislação para Apuração de Custos no Governo Federal: a Contabilidade de Custos como Aliada da Administração Pública Gerencial. *3º Congresso UnB de Contabilidade e Governança*. <http://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/download/6081/1596>

- Elias, L. M. S. de L. (2018). *Sistema de informação de custos no Setor Público Municipal: um estudo sistêmico no Estado do Pará*. Tese (Doutorado em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido) - Universidade Federal do Pará - UFPA.
- Ensslin, L., Dutra, A., & Ensslin, S. R. (2000). MCDA: A constructivist approach to the management of human resources at a governmental agency. *International Transactions in Operational Research*, 7(1), 79–100. <https://doi.org/10.1111/j.1475-3995.2000.tb00186.x>
- Fallman, D. (2011). The new good: Exploring the potential of philosophy of technology to contribute to human-computer interaction. *Conference on Human Factors in Computing Systems - Proceedings, February*, 1051–1060. <https://doi.org/10.1145/1978942.1979099>
- Fernandes, E. S., & Bezerra Filho, J. E. (2016). 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*, 9(2), 204–223. <https://doi.org/10.14392/asaa.2016090205>
- Justesen, L., & Mouritsen, J. (2018). *Methodologic Issues in Accounting Research: Theories and Methods* (Z. Hoque, Org.; Spiramus P).
- Latour, B. (1996). On actor-network theory: a few clarifications. *Soziale Welt*, 47. <http://www.jstor.org/stable/40878163>
- Latour, B. (2001). *A Esperança de Pandora: ensaios sobre a realidade dos estudos científicos*. EDUSC.
- Lopes, I. F., & Beuren, I. M. (2017). Análise das publicações internacionais de contabilidade gerencial sob a lente da teoria ator-rede. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 189–210.
- Lorenzato, N. T., Behr, A., & Goularte, J. L. L. (2016). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande Do Sul. *ConTexto*, 16(32), 126–141, jan./abr.
- Machado, N., & Holanda, V. B. de. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública (RAP)*, 44(4), 791–820, jul./ago. <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>
- Machado, N., Holanda, V. B., & Bezerra Filho, J. E. (2018). *Sistema de Informação de Custos: diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. Instituto Social Iris.
- Machado, R. B., Vianna, W. B., & Matias, M. (2020). Ciência da informação e usabilidade: relações conceituais fundamentais. *InCID: Revista de Ciência Da Informação e Documentação*, 10(2), 4–19, set.2019/fev. <https://doi.org/10.11606/issn.2178-2075.v10i2p4-19>
- Major, M. J., & Viera, R. (2017). *Contabilidade e Controle de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática* (2a. Edição). Escolar Editora.

- Martins, E., & Rocha, W. (2015). *Métodos de Custeio Comparado: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas* (2ª Ed.). Atlas.
- Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Cost Management in the Public Sector : Legitimation Behaviour and Relevant Decision Making. *Financial Accountability & Management*, 32(May), 179–201.
- Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Artigo_2018_ENAP_Vista do Gestão de custos no setor público_ um panorama de experiências internacionais_DIEGO MESSIAS, JULIO FERREIRA, DIONE SOUTES.pdf. *Revista Do Serviço Público*, 69(3), 585–604.
- Mohr, Z. T. (2016, julho). Performance Measurement and Cost Accounting: Are They Complementary or Competing Systems of Control? *Public Administration Review*, 76(4), 616–625, July/August. <https://doi.org/10.1111/puar.12503>
- Monteiro, R. (2018, março 25). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(1), 71–89. <https://doi.org/10.20401/rasi.4.1.167>
- Nascimento, J. A. M. do. (2006). *Usabilidade no contexto de gestores, desenvolvedores e usuários do website da Biblioteca Central da Universidade de Brasília* [Dissertação (Mestrado)]. Dissertação (Mestrado em Ciência da Informação e Documentação). Curso de Pós-Graduação em Ciência da Informação e Documentação, Universidade de Brasília, UnB.
- Nielsen, J. (2012). *Usability 101: Introduction to Usability*. Nielsen Norman Group. <http://www.nngroup.com/articles/how-to-rate-the-severity-of-usability-problems/>
- Padrones, K. G. de S. A., Santos, W. J. L. dos, & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, 2(1), 68–98, enero/junio.
- Pereira, A. L., & Romão, A. L. (2016). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 165–186, set./dez. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n27p165>
- Rafael, J. G. O., Rodrigues, E. C. C., & Silva, R. B. da. (2016). Análise multicritério para avaliação comparativa entre os sistemas de transporte público coletivo de Brasília e de Estocolmo: a percepção do usuário. *Universitas Gestão e TI*, 6(1), 41–51, jan./jun. <https://doi.org/10.5102/un.gti.v6i1.3869>
- Reis, L. G. dos, & Lavarda, C. E. F. (2017). An analysis of the process of change in accounting at a local government from the perspective of the critical theory. *Gestão, Finanças e Contabilidade*, 3, 143–158.
- Rocha, E. C. de F., & Sirihal, A. B. (2014). Reflexões sobre os paradigmas de estudo da usabilidade na Ciência da Informação. *DataGramZero*, 9(1), 17.
- Rodrigues, E. C. C. (2014). *Metodologia Para Investigação Da Percepção Das Inovações Na Usabilidade Do Sistema Metroviário – Uma Abordagem Antropotecnológica*. Tese (Doutorado em Transportes) Universidade de Brasília - UnB.

- Santos, M. R. dos, & Voese, S. B. (2019, novembro). Gestão de custos no governo federal brasileiro. *Anais Do XXVI Congresso Brasileiro de Custos*.
- Silva, C. A. T. (2007). *Custos no Setor Público* (C. A. T. Silva, Org.; Ed. UnB). 2007.
- Silva, R. B. da, Rodrigues, E. M., Rodrigues, E. C. C., & Quipungo, P. F. (2017). Avaliação da usabilidade do serviço de táxi do Distrito Federal (DF) quanto à origem-destino dos usuários. *Negócios Em Projeção*, 8(1), 224–235.
- Souza, E. A. de, & Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 21, e3224.
<https://doi.org/10.16930/2237-7662202232241>
- Souza, E. A., Soares, C. B., Araujo Filho, A. M., Vilarouca Neto, M., & Rosa, R. S. (2017). Sistematização de Custos no Setor Público com uso de ferramenta de BI (Business Intelligence): Um relato de experiência da implantação de custos na Empresa Brasil de Comunicação SA (EBC). *VII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade Do Gasto No Setor Público*.
http://www.socialiris.org/acervo/Anais_VIICongressoCQ.pdf
- STN. (2018). Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Informações de Custos Do Governo Federal*. <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>
- STN. (2019). Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Do Portal de Custos Do Governo Federal*. <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-portal-de-custos-do-governo-federal/2019/26>
- STN. (2021). Secretaria do Tesouro Nacional. *Relatório Foco Em Custos 2021*.
www.tesourotransparente.gov.br
- STN. (2022). Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Do Processo Gerenciar Custos Do Governo Federal, 1a Edição*, 1–37. www.tesourotransparente.gov.br
- Verbeeten, F. H. m. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492–506.
<https://doi.org/10.1108/09513551111163620>

APÊNDICES

Apêndice A – Relação dos Descritores – Critérios e Subcritérios.

Qual sua percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal, em relação aos seguintes itens:								
Nº	Itens Estruturantes - (Pontos de Vistas Fundamentais_PVF) - Critérios		Itens Complementares (Pontos de Vistas Elementar_PVE) - Sub-Requisitos	N1	N2	N3	N4	N5
				Ruim	Insignificante	Pouco Significativo	Significativo	Muito Significativo
1	IMPLANTAÇÃO DE CUSTOS	1.1	Custo x Benefício para implantação de custos					
		1.2	Portal de Custos do Governo Federal					
		1.3	Implementação de teste piloto					
		1.4	Apoio e feedback da Alta Gestão					
2	METODOLOGIAS DE CUSTOS	2.1	Conciliação entre Custos e Orçamento					
		2.2	Identificação da Cadeia de Valor (Produtos/Serviços/Processos/Unidades Organizacionais/Natureza da Despesa)					
		2.3	Padronização das Informações de Custos entre as unidades organizacionais					
		2.4	Apropriação dos Custos Diretos e Tratamento dos Custos Indiretos mediante critérios de rateio					
		2.5	Auditoria nos dados de custos para verificar índices de erro nos lançamentos					
3	FERRAMENTAS TECNOLÓGICAS	3.1	Tesouro Gerencial (Sistema de Informação de Custos - SIC)					
		3.2	Business Intelligence - BI (Ex. Microsoft Power BI, Qlik View)					
		3.3	Aplicativos e Ferramentas de Filtros (Ex. Excel; Google Planilhas, DAAS Quartzo SERPRO)					
4	USUÁRIOS DE CUSTOS	4.1	Capacitação e treinamento para consulta às informações de custos					
		4.2	Conhecimento de conceitos de Custos e busca a informação de custos					
5	FACILIDADES DE USO	5.1	Criação de Manual de Custos na Entidade					
		5.2	Identificação do Objeto do Gasto para classificação					
		5.3	Lançamentos nos centros de custos					
6	GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES	6.1	Apontamento do Centro de Custos pelo Setor de Custos (Ponto de Apoio)					
		6.2	Auxílio do Fiscal de Contratos junto ao Setor de Custos					
		6.3	Classificação do Centro de Custos no Manual de Custos					
		6.4	Centro de Custos lançados pelo próprio Sistema de Custos					
		6.5	Sistema possibilita corrigir erros, cruzar dados e gerar relatórios dinâmicos e conferência dos dados					
		6.6	Painéis de Custos são detalhados por objeto do gasto, unidades, produtos, processos (gastos com pessoal e gastos administrativos)					
7	ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	7.1	Informações de custos são tempestivas					
		7.2	Informações de custos atendem as especificidades pretendidas pelos usuários					

		7.3	Informação de custos compreensível pelo gestor						
		7.4	Divulgação e Transparência no sitio da entidade						
8	UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	8.1	Utilidade dos custos pelos gestores						
		8.2	Criação de indicadores para acompanhamento dos Custos						
		8.3	Identificação dos custos das unidades, dos produtos, dos serviços, processos, das metragens utilizadas						
		8.4	Custos dos Contratos consumidos nas finalidades propostas						
		8.5	Utilização dos custos com viés de informações orçamentárias e financeiras						
9	RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	9.1	Base de Custos para tomar decisões						
		9.2	Subsídio a elaboração da Proposta da Lei Orçamentária Anual - PLOA / Planejamento Estratégico						
		9.3	Subsídio ao levantamento de dados para relatórios dos órgãos de controles e órgãos setoriais						
		9.4	Subsídios aos estudos internos (Ex. Teletrabalho durante a pandemia trouxe redução para a entidade?)						

Apêndice B – Definição de Taxas de Contribuição e Níveis de Esforço

PREPARAÇÃO PARA O GRUPO FOCAL - DEFINIÇÃO DAS TAXAS DE CONTRIBUIÇÃO

Qual sua percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal, em relação aos seguintes itens:

Nº	Itens Estruturantes - (Pontos de Vistas Fundamentais_PVF)	TAXAS DE CONTRIBUIÇÃO	Níveis de Esforço (PVF)	Itens Complementares (Pontos de Vistas Elementar_PVE) - Sub-Requisitos	TAXAS DE CONTRIBUIÇÃO	Níveis de Esforço (PVF)	Níveis de Esforço Finais	Ordem					
1	IMPLANTAÇÃO DE CUSTOS	10%	()	7	()	1.1 Custo x Benefício para implantação de custos	30%	()	2	()	23	1	2.2
						1.2 Portal de Custos do Governo Federal	10%	()	3	()	24	2	2.4
						1.3 Implementação de teste piloto	10%	()	4	()	33	3	2.1
						1.4 Apoio e feedback da Alta Gestão	50%	()	1	()	22	4	2.3
2	METODOLOGIAS DE CUSTOS	10%	()	1	()	2.1 Conciliação entre Custos e Orçamento	30%	20%	3	()	3	5	8.1
						2.2 Identificação da Cadeia de Valor (Produtos/Serviços/Processos/Unidades Organizacionais/Natureza da Despesa)	40%	40%	1	()	1	6	8.3
						2.3 Padronização das Informações de Custos entre as unidades organizacionais	10%	10%	4	()	4	7	8.4
						2.4 Apropriação dos Custos Diretos e Tratamento dos Custos Indiretos mediante critérios de	10%	20%	2	()	2	8	8.2
						2.5 Auditoria nos dados de custos para verificar índices de erro nos lançamentos	10%	10%	5	()	27	9	9.2
3	FERRAMENTAS TECNOLÓGICAS	10%	()	9	()	3.1 Tesouro Gerencial (Sistema de Informação de	50%	()	1	()	26	10	9.1
						3.2 Business Intelligence - BI (Ex. Microsoft Power	40%	()	3	()	36	11	9.3
						3.3 Aplicativos e Ferramentas de Filtros (Ex. Excel; Google Planilhas, DAASQuartzo SERPRO)	10%	()	2	()	35	12	5.2
4	USUÁRIOS DE CUSTOS	10%	()	8	()	4.1 Capacitação e treinamento para consulta às informações de custos	40%	()	1	()	25	13	5.3
						4.2 Conhecimento de conceitos de Custos e busca a informação de custos	60%	()	2	()	34	14	6.4
5	FACILIDADES DE USO	10%	()	4	()	5.1 Criação de Manual de Custos na Entidade	50%	30%	3	()	30	15	6.2
						5.2 Identificação do Objeto do Gasto para Lançamentos nos centros de custos	30%	50%	1	()	12	16	7.3
						5.3 Lançamentos nos centros de custos	20%	20%	2	()	13	17	7.1
6	GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES	10%	()	5	()	6.1 Apontamento do Centro de Custos pelo Setor de Custos (Ponto de Apoio)	25%	20%	2	3	21	18	7.2
						6.2 Auxílio do Fiscal de Contratos junto ao Setor de	15%	15%	1	2	15	19	6.5
						6.3 Classificação do Centro de Custos no Manual de	10%	10%	6	6	31	20	6.6
						6.4 Centro de Custos lançados pelo próprio Sistema	15%	30%	5	1	14	21	6.1
						6.5 Sistema possibilita corrigir erros, cruzar dados e gerar relatórios dinâmicos e conferência dos	20%	15%	3	4	19	22	1.4
						6.6 Painéis de Custos são detalhados por objeto do gasto, unidades, produtos, processos (gastos)	15%	10%	4	5	20	23	1.1
7	ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	10%	()	6	()	7.1 Informações de custos são tempestivas	30%	25%	1	()	17	24	1.2
						7.2 Informações de custos atendem as	40%	35%	2	()	18	25	4.1
						7.3 Informação de custos compreensível pelo	20%	20%	3	()	16	26	3.1
						7.4 Divulgação e Transparência no site da entidade	10%	20%	4	()	32	27	2.5
8	UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	15%	()	2	()	8.1 Utilidade dos custos pelo gestores	50%	40%	1	1	5	28	8.5
						8.2 Criação de indicadores para acompanhamento	10%	20%	3	4	8	29	9.4
						8.3 Identificação dos custos das unidades, dos	20%	20%	2	2	6	30	5.1
						8.4 Custos dos Contratos consumidos nas	10%	10%	4	3	7	31	6.3
						8.5 Utilização dos custos com viés de informações orçamentárias e financeiras	10%	10%	5	5	28	32	7.4
9	RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	15%	()	3	()	9.1 Base de Custos para tomar decisões	40%	()	2	()	10	33	1.3
						9.2 Subsídio a elaboração da Proposta da Lei	30%	()	1	()	9	34	4.2
						9.3 Subsídio ao levantamento de dados para	20%	()	3	()	11	35	3.3
						9.4 Subsídios aos estudos internos (Ex. Teletrabalho	10%	()	4	()	29	36	3.2

Grau de Significância da Usabilidade quanto ao item analisado

- N5 Muito Significativo
- N4 Significativo
- N3 Pouco Significativo
- N2 Insignificante
- N1 Ruim

Apêndice C – Resultados da Primeira Coleta de Dados – Análise Multicritério

Resultados da Primeira Coleta de Dados - Análise Multicritério

Qual sua percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal, em relação aos seguintes itens:										
Nº	Itens Estruturantes - (Pontos de Vistas Fundamentais_PVF)	Itens Complementares (Pontos de Vistas Elementar_PVE) - Sub-Requisitos	N1	N2	N3	N4	N5	MEDIANA (31/2=15,5)		Perguntas
			Ruim	Insignificante	Pouco Significativo	Significativo	Muito Significativo			
1	IMPLANTAÇÃO DE CUSTOS	1.1 Custo x Benefício para implantação de custos	0	0	1	12	18	18	N5	1.1
		1.2 Portal de Custos do Governo Federal	0	1	7	12	11	12	N4	1.2
		1.3 Implementação de teste piloto	0	1	5	9	16	16	N5	1.3
		1.4 Apoio e feedback da Alta Gestão	1	1	2	7	20	20	N5	1.4
2	METODOLOGIAS DE CUSTOS	2.1 Conciliação entre Custos e Orçamento	0	0	4	14	13	14	N4	2.1
		2.2 Identificação da Cadeia de Valor (Produtos/Serviços/Processos/Unidades Organizacionais/Natureza da Despesa)	0	0	3	13	15	13	N4	2.2
		2.3 Padronização das Informações de Custos entre as unidades organizacionais	1	0	1	9	20	20	N5	2.3
		2.4 Apropriação dos Custos Diretos e Tratamento dos Custos Indiretos mediante critérios de rateio	0	0	5	9	17	17	N5	2.4
		2.5 Auditoria nos dados de custos para verificar índices de erro nos lançamentos	0	0	2	13	16	16	N5	2.5
3	FERRAMENTAS TECNOLÓGICAS	3.1 Tesouro Gerencial (Sistema de Informação de Custos - SIC)	0	1	1	8	21	21	N5	3.1
		3.2 Business Intelligence - BI (Ex. Microsoft Power BI, Qlik View)	0	1	5	12	13	12	N4	3.2
		3.3 Aplicativos e Ferramentas de Filtros (Ex. Excel; Google Planilhas, DAAS Quartzo SERPRO)	0	1	4	14	12	14	N4	3.3
4	USUÁRIOS DE CUSTOS	4.1 Capacitação e treinamento para consulta às informações de custos	3	2	2	6	18	18	N5	4.1
		4.2 Conhecimento de conceitos de Custos e busca a informação de custos	1	1	5	8	16	16	N5	4.2
5	FACILIDADES DE USO	5.1 Criação de Manual de Custos na Entidade	1	0	2	8	20	20	N5	5.1
		5.2 Identificação do Objeto do Gasto para classificação	0	0	2	8	21	21	N5	5.2
		5.3 Lançamentos nos centros de custos	0	0	0	10	21	21	N5	5.3
6	GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES	6.1 Apontamento do Centro de Custos pelo Setor de Custos (Ponto de Apoio)	0	0	3	12	16	16	N5	6.1
		6.2 Auxílio do Fiscal de Contratos junto ao Setor de Custos	1	0	2	14	14	14	N4	6.2
		6.3 Classificação do Centro de Custos no Manual de Custos	0	0	2	11	18	18	N5	6.3
		6.4 Centro de Custos lançados pelo próprio Sistema de Custos	2	0	0	15	14	15	N4	6.4
		6.5 Sistema possibilita corrigir erros, cruzar dados e gerar relatórios dinâmicos e conferência dos dados	1	1	1	9	19	19	N5	6.5
		6.6 Painéis de Custos são detalhados por objeto do gasto, unidades, produtos, processos (gastos com pessoal e gastos administrativos)	1	0	2	11	17	17	N5	6.6
7	ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	7.1 Informações de custos são tempestivas	1	1	3	8	18	18	N5	7.1
		7.2 Informações de custos atendem as especificidades pretendidas	1	3	2	7	18	18	N5	7.2
		7.3 Informação de custos compreensível pelo gestor	2	2	1	8	18	18	N5	7.3
		7.4 Divulgação e Transparência no site da entidade	2	2	2	8	17	17	N5	7.4
8	UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	8.1 Utilidade dos custos pelo gestores	1	3	1	5	21	21	N5	8.1
		8.2 Criação de indicadores para acompanhamento dos Custos	2	0	3	9	17	17	N5	8.2
		8.3 Identificação dos custos das unidades, dos produtos, dos serviços,	1	0	4	11	15	11	N4	8.3
		8.4 Custos dos Contratos consumidos nas finalidades propostas	1	0	4	11	15	11	N4	8.4
		8.5 Utilização dos custos com viés de informações orçamentárias e financeiras	2	1	1	12	15	12	N4	8.5
9	RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	9.1 Base de Custos para tomar decisões	1	0	1	5	24	24	N5	9.1
		9.2 Subsídio a elaboração da Proposta da Lei Orçamentária Anual - PLOA	1	0	1	14	15	14	N4	9.2
		9.3 Subsídio ao levantamento de dados para relatórios dos órgãos	1	0	2	11	17	17	N5	9.3
		9.4 Subsídios aos estudos internos (Ex. Teletrabalho durante a	1	0	2	9	19	19	N5	9.4

Apêndice D – Resultados de Taxas de Contribuição, Níveis de Esforço e Mediana.

QUAL SUA PERCEPÇÃO SOBRE USABILIDADE DOS SISTEMAS DE CUSTOS NO GOVERNO FEDERAL?						
N5 = Muito Significativo N4 = Significativo N3 = Pouco Significativo N2 = Insignificante N1 = Ruim						
A = CRITÉRIOS			B = SUBCRITÉRIOS	C = RESULTADOS		
Resultados	C1	C2		C1	C2	C3
1 IMPLANTAÇÃO DE CUSTOS	10%	7	1.1 Custo x Benefício para implantação de custos	30%	23	N5
			1.2 Portal de Custos do Governo Federal	10%	24	N4
			1.3 Implementação de teste piloto	10%	33	N5
			1.4 Apoio e feedback da Alta Gestão	50%	22	N5
2 METODOLOGIAS DE CUSTOS	10%	1	2.1 Conciliação entre Custos e Orçamento	20%	3	N4
			2.2 Identificação da Cadeia de Valor (Produtos/Serviços/Processos/Unidades Organizacionais/Natureza da Despesa)	40%	1	N4
			2.3 Padronização das Informações de Custos entre as unidades organizacionais	10%	4	N5
			2.4 Apropriação dos Custos Diretos e Tratamento dos Custos Indiretos mediante critérios de rateio	20%	2	N5
			2.5 Auditoria nos dados de custos para verificar índices de erro nos lançamentos	10%	27	N5
3 FERRAMENTAS TECNOLÓGICAS	10%	9	3.1 Tesouro Gerencial (Sistema de Informação de Custos - SIC)	50%	26	N5
			3.2 Business Intelligence - BI (Ex. Microsoft Power BI, Qlik View)	40%	36	N4
			3.3 Aplicativos e Ferramentas de Filtros (Ex. Excel; Google Planilhas, DAAS Quartzo SERPRO)	10%	35	N4
4 USUÁRIOS DE CUSTOS	10%	8	4.1 Capacitação e treinamento para consulta às informações de custos	40%	25	N5
			4.2 Conhecimento de conceitos de Custos e busca a informação de custos	60%	34	N5
5 FACILIDADES DE USO	10%	4	5.1 Criação de Manual de Custos na Entidade	30%	30	N5
			5.2 Identificação do Objeto do Gasto para classificação	50%	12	N5
			5.3 Lançamentos nos centros de custos	20%	13	N5
6 GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES	10%	5	6.1 Apontamento do Centro de Custos pelo Setor de Custos (Ponto de Apoio)	20%	21	N5
			6.2 Auxílio do Fiscal de Contratos junto ao Setor de Custos	15%	15	N4
			6.3 Classificação do Centro de Custos no Manual de Custos	10%	31	N5
			6.4 Centro de Custos lançados pelo próprio Sistema de Custos	30%	14	N4
			6.5 Sistema possibilita corrigir erros, cruzar dados e gerar relatórios dinâmicos e conferência dos dados	15%	19	N5
			6.6 Painéis de Custos são detalhados por objeto do gasto, unidades, produtos, processos (gastos com pessoal e gastos administrativos)	10%	20	N5
7 ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	10%	6	7.1 Informações de custos são tempestivas	25%	17	N5
			7.2 Informações de custos atendem as especificidades pretendidas pelos usuários	35%	18	N5
			7.3 Informação de custos compreensível pelo gestor	20%	16	N5
			7.4 Divulgação e Transparência no sítio da entidade	20%	32	N5
8 UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	15%	2	8.1 Utilidade dos custos pelo gestores	40%	5	N5
			8.2 Criação de indicadores para acompanhamento dos Custos	20%	8	N5
			8.3 Identificação dos custos das unidades, dos produtos, dos serviços, processos, das metragens utilizadas	20%	6	N4
			8.4 Custos dos Contratos consumidos nas finalidades propostas	10%	7	N4
			8.5 Utilização dos custos com viés de informações orçamentárias e financeiras	10%	28	N4
9 RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	15%	3	9.1 Base de Custos para tomar decisões	40%	10	N5
			9.2 Subsídio a elaboração da Proposta da Lei Orçamentária Anual - PLOA / Planejamento Estratégico	30%	9	N4
			9.3 Subsídio ao levantamento de dados para relatórios dos órgãos de controles e órgãos setoriais	20%	11	N5
			9.4 Subsídios aos estudos internos (Ex. Teletrabalho durante a pandemia trouxe redução para a entidade?)	10%	29	N5

Onde: C1 = Taxa de Contribuição, C2 = Níveis de Esforços (geral) e C3 = Mediana

Apêndice E – Questionário Online de Perguntas Abertas

14/11/2022 08:28

Percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal

Percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal

Universidade de Brasília - UnB

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCONT

Subsídio à Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis

Título:

INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL: UM OLHAR SISTÊMICO DA USABILIDADE E IMPLANTAÇÃO

Mestrando: Enio Alves de Souza

Orientador: Prof. Dr. Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues

As perguntas são pertinentes a nove critérios validados no artigo: **"Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal"**, publicado pela Revista Catarinense da Ciência Contábil - RCCC e disponível em

<https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3224>

Observações:

- Pesquisa para fins científicos e acadêmicos, com garantia de anonimato.
- Nenhum nome, órgão ou entidade será citada no decorrer do trabalho.
- As poucas perguntas desta pesquisa busca contribuir com a comunidade técnica em benefício da sociedade.

Vamos lá? Será breve!

Obrigatório*Dados Sociodemográficos**

1. I. Atualmente você atua no âmbito... *

Marcar apenas uma oval.

- Estratégico
- Tático
- Operacional

14/11/2022 06:28

Percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal

2. II. Quanto tempo você tem de atuação na área contábil, orçamentária, financeira deste órgão/entidade? *

Marcar apenas uma oval.

Menos de 1 ano

Entre 1 a 5 anos

Mais de 5 anos

3. III. Em que órgão/entidade você atua? *

4. IV. A entidade em que atua está vinculada a qual órgão? *

Marcar apenas uma oval.

- 01000 - Câmara dos Deputados
- 02000 - Senado Federal
- 03000 - Tribunal de Contas da União
- 10000 - Supremo Tribunal Federal
- 11000 - Superior Tribunal de Justiça
- 12000 - Justiça Federal e TRFs
- 13000 - Justiça Militar
- 14000 - Justiça Eleitoral
- 15000 - Justiça do Trabalho
- 16000 - Justiça do Distrito Federal e Territórios
- 17000 - Conselho Nacional de Justiça
- 20101 - Presidência da República
- 20116 - Imprensa Nacional
- 20118 - ABIN
- 20415 - Empresa Brasil de Comunicação
- 22000 - Ministério da Agricultura
- 24000 - Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações
- 25000 - Ministério da Economia
- 26000 - Ministério da Educação
- 28000 - Ministério do Desenvolvimento, Ind. e Comércio Exterior
- 29000 - Defensoria Pública da União
- 30000 - Ministério da Justiça
- 30108 - Departamento de Polícia Federal
- 32000 - Ministério de Minas e Energia
- 33000 - Ministério da Previdência Social
- 34000 - Ministério Público da União
- 35000 - Ministério das Relações Exteriores
- 36000 - Ministério da Saúde
- 37000 - Controladoria-Geral da União
- 38000 - Ministério do Trabalho
- 39000 - Ministério dos Transportes
- 41000 - Ministério das Comunicações
- 42000 - Ministério da Cultura
- 44000 - Ministério do Meio Ambiente

14/11/2022 06:28

Percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal

- 47000 - Ministério do Planejamento
- 49000 - Ministério do Desenvolvimento Agrário
- 51000 - Ministério do Esporte
- 52000 - Ministério da Defesa
- 52111 - Comando da Aeronáutica
- 52121 - Comando do Exército
- 52131 - Comando da Marinha
- 53000 - Ministério do Desenvolvimento Regional
- 54000 - Ministério do Turismo
- 55000 - Ministério da Cidadania
- 55000 - Ministério do Desenvolvimento Social
- 56000 - Ministério das Cidades
- 58000 - Ministério da Pesca e Aquicultura
- 63000 - Advocacia Geral da União
- 81000 - Minist. Mulher, Família e Direitos Humanos

5. V. Qual é o Nível do órgão/entidade que você atua? *

Marcar apenas uma oval.

- Federal
- Estadual
- Municipal

Perguntas Específicas

6. 1. Qual era o cenário do acompanhamento dos custos do órgão/entidade antes e depois da *
implantação do sistema de custos?

14/11/2022 06:28

Percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal

7. 1.1 Houve mudanças significativas no acompanhamento dos custos após a implantação? *
Caso afirmativo, cita-nos um exemplo!

8. 1.2 Em que periodicidade esse acompanhamento ocorre? *

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma
 Diariamente
 Semanalmente
 Mensalmente
 Semestralmente
 Anualmente

9. 2. Alguns órgãos/entidades se utilizam da metodologia de identificação da cadeia de valor, *
dos processos ou unidades a serem mensuradas, da padronização das informações entre
as unidades organizacionais entre outros. No caso deste órgão/entidade, houve alguma
metodologia utilizada para implantar ou apurar custos? Pode nos citar qual?

10. 2.1 Existe uma revisão dessa metodologia ou refino dos procedimentos de apuração de *
custos? Caso afirmativo, descreva como ocorre esta revisão.

14/11/2022 06:28

Percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal

11. 2.2 Em que periodicidade ocorre a revisão da metodologia ou refino dos procedimentos de apuração de custos? *

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma
 Diariamente
 Semanalmente
 Mensalmente
 Semestralmente
 Anualmente

12. 3. Além do Tesouro Gerencial, o órgão/entidade utiliza alguma outra ferramenta para apuração de custos? Caso afirmativo, quais? *

13. 3.1 Que ferramenta é mais utilizada no órgão/entidade? *

14. 3.2 Em que periodicidade ocorre a utilização desta ferramenta? *

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma
 Diariamente
 Semanalmente
 Mensalmente
 Semestralmente
 Anualmente

14/11/2022 06:28

Percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal

15. 4. É perceptível neste órgão/entidade que os usuários de custos conseguem distinguir claramente os conceitos de custos e despesas orçamentárias? *

16. 4.1 Existem questionamentos a respeito dos valores de custos não serem iguais ao do orçamento? *

17. 4.2 Que periodicidade ocorrem esses questionamento? *

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma
- Diariamente
- Semanalmente
- Mensalmente
- Semestralmente
- Anualmente

18. 5. Pela sua experiência, estas ferramentas são fáceis de serem utilizadas? Por quê? *

14/11/2022 06:28

Percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal

19. 5.1 Pode-se afirmar que sua resposta se dá em função dos seus conhecimentos de informática? Por quê? *

20. 5.2 Em que periodicidade ocorre treinamentos dos servidores para operar estas ferramentas? *

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma
- Diariamente
- Semanalmente
- Mensalmente
- Semestralmente
- Anualmente

21. 6. A implantação do sistemas de custos trouxe mudança no dia a dia das rotinas da contabilidade, da gestão ou dos procedimentos em geral do órgão/entidade? Se, sim, cite um exemplo. *

- 22. 6.1 Com que frequência os servidores atendem as mudanças nas rotinas com a implantação do sistema de custos? *

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma
- Diariamente
- Semanalmente
- Mensalmente
- Semestralmente
- Anualmente

- 23. 6.2 houve algum fator que levasse os servidores a criar uma objeção a mudança? Caso afirmativo, cite um exemplo. *

- 24. 7. Conte-me sobre os reflexos das informações de custos nos relatórios gerenciais no órgão/entidade. *

- 25. 7.1 O órgão/entidade presta informações de custos nos relatórios de gestão ou de controles, seja internos ou externos? Pode nos citar um exemplo? *

26. 7.2 Em que periodicidade ocorre a prestação de informação de custos nos relatórios? *

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma
- Diariamente
- Semanalmente
- Mensalmente
- Semestralmente
- Anualmente

27. 8. As informações de custos são utilizadas pelos gestores para subsídio de algum relatório ou procedimento da entidade? Caso afirmativo, pode nos citar um exemplo? *

28. 8.1 Existe algum indicador para acompanhamento dos custos apurados? Caso afirmativo, cite-nos um exemplo. *

29. 8.2 Em que periodicidade este indicador é acompanhado? *

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma
- Diariamente
- Semanalmente
- Mensalmente
- Semestralmente
- Anualmente

14/11/2022 06:28

Percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal

30. 9. É possível afirmar que os gestores deste órgão/entidade tomam decisões com base nas informações de custos? Se sim, citar um exemplo. *

31. 9.1 Existe algum estudo interno com base em custos? Caso afirmativo, cita-nos um exemplo. *

32. 9.2 Em que periodicidade ocorrem essas tomadas de decisões? *

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma
- Diariamente
- Semanalmente
- Mensalmente
- Semestralmente
- Anualmente

33. Desde já, muito obrigado pelo seu tempo!
Gostaria de deixar alguma observação? (opcional)

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pelo Google.

https://docs.google.com/forms/d/1RUfOwV8CAY6765A2Agr_G_QP0-1bzHJXY1kI5XHUrM/edit

11/12

14/11/2022 06:28

Percepção sobre Usabilidade dos Sistemas de Custos no Governo Federal

Google Formulários

Apêndice F1 – Variáveis do Bloco 1 - Implantação de Custos

4 Respostas do Bloco 1 – Critério: Implantação de Custos

	Análise Descritiva das Respostas	Análise Descritiva das Respostas	Tabela
ID Questionário	1. Qual era o cenário do acompanhamento dos custos do órgão/entidade antes e depois da implantação do sistema de custos?	1.1 Houve mudanças significativas no acompanhamento dos custos após a implantação? Caso afirmativo, cita-nos um exemplo!	1.2 Em que periodicidade esse acompanhamento ocorre?
Q1	Antes não havia apuração de custos no [órgão] e o órgão era regido apenas pela óptica orçamentária.	Sim. Ampliou a necessidade de definição de uma metodologia própria para apurar os custos do [órgão].	Semanalmente
Q2	Antes não havia nenhum tipo de acompanhamento de custos. Atualmente, a entidade está trabalhando na implantação do sistema.	O sistema ainda está em fase de implementação.	Nenhuma
Q3	Não havia acompanhamento sistemático dos custos no órgão.	Houve várias mudanças: formulários de distribuição de custos preenchidos pelos fiscais dos contratos, implantação do painel de custos, mudança (ainda em fase inicial) da cultura organizacional a respeito da implementação do SIC.	Diariamente
Q4	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	Nenhuma
Q5	não havia sistema implantado e mesmo após a implantação a alta gestão não utiliza as informações de forma gerencial.	não houve mudanças significativas, mas continuamos a realizar os registros.	Mensalmente
Q6	era muito burocrático	sim, a implantação de sistemas controladores, tipo SIADS	Anualmente
Q7	Não havia conhecimento sobre a contabilidade de custos e também não havia nenhum trabalho em desenvolvimento.	Sim, hoje é possível apurar os custos de operações permanentes, os custos com diárias e passagens, custos com [veículos], dentre outros.	Diariamente
Q8	não era conhecido pela gestão	ainda não foi implementado	Nenhuma
Q9	Intensificou-se mais, embora ainda de forma incipiente	Não houve mudanças significativas	Mensalmente
Q10	não sei informar	não sei informar	Nenhuma
Q11	O Sistema de Custos está em implantação.	Ainda não há resultados.	Mensalmente
Q12	Estamos em fase de implementação.	Estamos em fase de implementação.	Nenhuma
Q13	Não há acompanhamento	Não	Nenhuma
Q14	Ante era moroso e basicamente voltado para subsidiar as Demonstrações Contábeis(DRE). Hoje, além de atender o que determina o art. 187 da Lei 6.404/76, mensura, registra e evidencia os custos dos produtos, serviços, programas, atividades, ações, órgãos e outro objetos de custos da entidade.	Sim. Acompanhamento diário dos custos, é utilizado para tomada de decisões em processos, tais como alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.	Diariamente

5 Categorização em Grupos Semelhantes | Bloco 1 – Critério: Implantação de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 1, Cenário do acompanhamento dos custos do órgão/entidade antes e depois da implantação do sistema de custos	N	%	obs.:
Não havia apuração de custos, mas estão em fase de implementação	5	35,7%	
Não havia apuração de custos e o foco era outro tipo de informação contábil	2	14,3%	
Não havia apuração de custos e não tem perspectiva de ser implementado	1	7,1%	
Dificuldade de implementação por questões burocráticas	1	7,1%	
Não havia apuração de custos, por falta de conhecimento sobre o tema	1	7,1%	
Não havia apuração de custos, por falta de conhecimento da gestão	1	7,1%	28,6%
Não soube precisar	1	7,1%	21,4%
Não havia apuração de custos	1	7,1%	7,10%
Ante era moroso e basicamente voltado para subsidiar as Demonstrações Contábeis(DRE). Hoje, além de atender o que determina o art. 187 da Lei 6.404/76, mensura, registra e evidencia os custos dos produtos, serviços, programas, atividades, ações, órgãos e outro objetos de custos da entidade.	1	7,1%	42,9%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 1.1 Mudanças significativas no acompanhamento dos custos após a implantação	N	%
O Sistema de Custos ainda será implementado	3	21,4%
Sim, buscou-se compreender e aplicar as metodologias de custos	2	14,3%
Informou que não houve mudanças	2	14,3%
Motivou-se a implementar o sistema de custos	1	7,1%
Não houve mudanças significativas.	1	7,1%
Sim, a implantação de sistemas controladores, tipo SIADS	1	7,1%
Sim, hoje é possível apurar os custos de operações permanentes, os custos com diárias e passagens, custos com viaturas, dentre outros.	1	7,1%
Não soube precisar	1	7,1%
Informou que não houve resultados	1	7,1%
Sim. Acompanhamento diário dos custos, é utilizado para tomada de decisões em processos, tais como alugar, produzir internamento ou terceirizar determinado bem ou serviço.	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 1.1 Mudanças significativas no acompanhamento dos custos após a implantação	N	%	obs.:
O Sistema de Custos ainda será implementado	3	21,4%	21,4%
Sim, buscou-se compreender e aplicar as metodologias de custos	2	14,3%	
Informou que não houve mudanças, não houve resultados, não houve mudanças significativas	4	28,6%	28,6%
Motivou-se a implementar o sistema de custos	1	7,1%	
Sim, a implantação de sistemas controladores, tipo SIADS	1	7,1%	
Sim, hoje é possível apurar os custos de operações permanentes, os custos com diárias e passagens, custos com viaturas, dentre outros.	1	7,1%	
Não soube precisar	1	7,1%	7,1%
Sim. Acompanhamento diário dos custos, é utilizado para tomada de decisões em processos, tais como alugar, produzir internamento ou terceirizar determinado bem ou serviço.	1	7,1%	42,9%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 1.2 Periodicidade de acompanhamento dos custos	N	%	obs.:
Nenhuma	6	42,9%	42,9%
Diariamente	3	21,4%	
Semanalmente	1	7,1%	
Mensalmente	3	21,4%	
Anualmente	1	7,1%	57,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Apêndice F2 – Variáveis do Bloco 2 - Metodologias de Custos

6 Respostas do Bloco 2 – Critério: Metodologias de Custos

ID Questionário	Análise Descritiva das Respostas	Análise Descritiva das Respostas	Tabela
	2. Alguns órgãos/entidades se utilizam da metodologia de identificação da cadeia de valor, dos processos ou unidades a serem mensuradas, da padronização das informações entre as unidades organizacionais entre outros. No caso deste órgão/entidade, houve alguma metodologia utilizada para implantar ou apurar custos? Pode nos citar qual?	2.1 Existe uma revisão dessa metodologia ou refino dos procedimentos de apuração de custos? Caso afirmativo, descreva como ocorre esta revisão.	2.2 Em que periodicidade ocorre a revisão da metodologia ou refino dos procedimentos de apuração de custos?
Q1	Sim. A metodologia utiliza os macroprocessos da Cadeia de Valor e a departamentalização por código SIORG.	Sim. Constantemente, avaliamos a efetividade da apuração e trabalhamos no intuito de ampliar a comparabilidade e atendimento ao regime de competência. E, nesse momento, foi concluída a nova Cadeia de Valor do [órgão], no âmbito da Cadeia de Valor Geral do Estado, desse modo, será necessária uma revisão geral da metodologia.	Semestralmente
Q2	A proposta apresentada à alta gestão do Ministério é da mensuração a partir da cadeia de valor, alinhada ao planejamento estratégico do órgão.	Ainda em implementação.	Nenhuma
Q3	Foi por meio da identificação das unidades de custos em nível de coordenações-gerais.	A revisão será realizada até dezembro de 2023, com a apuração dos custos no período de dois anos, tendo sido iniciada em janeiro de 2022. Simultaneamente, serão medidos os indicadores que auxiliarão também na criação da cadeia de valor do órgão.	Anualmente
Q4	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	Nenhuma
Q5	Sim. A implantação do sistema de custos na [órgão] ocorreu a partir de 2018 de forma gradual. Contamos com a orientação do [órgão central de custos] e do [órgão "Benchmarking"]. Entretanto muitas dificuldades foram surgindo ao longo da implantação, mas estamos trabalhando o custo de forma departamental. Atualmente a cadeia de valor no órgão foi aprovada e provavelmente serão implantadas mudanças para acompanhar o planejamento estratégico do [órgão].	Está previsto para ocorrer em 2023 devido a nova estruturação do [órgão] e aprovação da cadeia de valor do órgão ocorrida recentemente.	Anualmente
Q6	não sei informar	n]ão	Anualmente [?]
Q7	Sim, por sermos seccional do [órgão superior], adotamos o modelo definido por eles baseado na cadeia de valor.	Como houve necessidade de se quantificar os custos de algumas atividades específicas desdobramos alguns centros de custos para apurar os custos de atividades exclusivas do [órgão]. Por exemplo, o custo de {serviço específico do órgão}, o custo do curso de formação [de servidor] e das operações permanentes.	Anualmente
Q8	Não	Não	Nenhuma
Q9	é uma metodologia gradual, iniciando-se por custos departamentais e por programas de governo. Pretende-se	sim, a revisão ocorre ao menos anualmente	Anualmente
Q10	não sei infomar	não sei infomar	Nenhuma
Q11	Por centro de custos - centro de atividades.	Ainda não teve revisão.	Nenhuma
Q12	Ainda não foi definida	Não.	Nenhuma
Q13	Não	Não	Nenhuma
Q14	Sim. Foi implantada uma codificação para integrar orçamento e custos, facilitando a segregação dos custos.	Sim. É realizado o refinamento das informações, periodicamente, conforme avaliação em conjunto com	Anualmente

7 Categorização em Grupos Semelhantes | Bloco 2 – Critério: Metodologia de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 2. Alguns órgãos/entidades se utilizam da metodologia de identificação da cadeia de valor, dos processos ou unidades a serem mensuradas, da padronização das informações entre as unidades organizacionais entre outros. No caso deste órgão/entidade, houve alguma metodologia utilizada para implantar ou apurar custos? Pode nos citar qual?

	N	%
Macroprocessos de Cadeia de valor, Departamentação (SIORG)	1	7,1%
Cadeia de Valor, Planejamento Estratégico do Órgão	1	7,1%
Unidade de Centro de Custos, Nivel Coordenações-Gerais [Departamental]	1	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
Cadeia de Valor, Departamental, Alinhado Planejamento Estratégico	1	7,1%
Cadeia de Valor	1	7,1%
Não	2	14,3%
Cadeia de Valor, Departamental, Programa de Governo	1	7,1%
Ainda não foi definida	1	7,1%
não sei informar	2	14,3%
Centro de Custos, Centro de Atividades (ABC)	1	7,1%
Centro de Custos, Departamentios, Integrando Orçamento e Custos.	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 2. Alguns órgãos/entidades se utilizam da metodologia de identificação da cadeia de valor, dos processos ou unidades a serem mensuradas, da padronização das informações entre as unidades organizacionais entre outros. No caso deste órgão/entidade, houve alguma metodologia utilizada para implantar ou apurar custos? Pode nos citar qual?

	N	%	obs.:
x Cadeia de Valor, Planejamento Estratégico	1	7,1%	
x Cadeia de Valor, Departamentalização, Planejamento Estratégico	1	7,1%	
x Cadeia de Valor, Departamentalização	1	7,1%	
x Cadeia de Valor, Departamentalização, Programa de Governo	1	7,1%	21,4%
x Cadeia de Valor	1	7,1%	35,7%
x Centro de Custos, Departamentalização, Integração Orçamento e Custos	1	7,1%	
x Centro de Custos, Departamentalização	1	7,1%	35,7%
x Centro de Custos, Centro de Atividades (ABC)	1	7,1%	57,1%
Sistema de Custos não implantando	2	14,3%	14,3%
Não	2	14,3%	14,3%
Não sei informar	2	14,3%	14,3%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 2.1 Existe uma revisão dessa metodologia ou refino dos procedimentos de apuração de custos? Caso afirmativo, descreva como ocorre esta revisão.	N	%
Sim, avalia a efetividade, comparabilidade, regime de competência. Cadeia de Valor	1	7,1%
Ainda em implementação.	1	7,1%
Sim, Cadeia de Valor	1	7,1%
Ainda não foi implantado	1	7,1%
Sim, Cadeia de Valor	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 2.1 Existe uma revisão dessa metodologia ou refino dos procedimentos de apuração de custos? Caso afirmativo, descreva como ocorre esta revisão.	N	%	obs.:
Sim, avalia a efetividade, comparabilidade, regime de competência. Cadeia de Valor	1	7,1%	
Sim, Cadeia de Valor	2	14,3%	
Sim	3	21,4%	42,9%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
Ainda não foi implantado	1	7,1%	7,1%
Não	5	35,7%	35,7%
Ainda em implementação.	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 2.2 Periodicidade ocorre a revisão da metodologia ou refino dos procedimentos de apuração de custos	N	%
Nenhuma	7	50,0%
Semestralmente	1	7,1%
Anualmente	5	35,7%
Total	14	100,0%

Apêndice F3 – Variáveis do Bloco 3 – Ferramentas Tecnológicas.

- Respostas do Bloco 3 – Critério: Ferramentas Tecnológicas

ID Questionário	Tabela 3. Além do Tesouro Gerencial, o órgão/entidade utiliza alguma outra ferramenta para apuração de custos? Caso afirmativo, quais?	Tabela 3.1 Que ferramenta é mais utilizada no órgão/entidade?	Tabela 3.2 Em que periodicidade ocorre a utilização desta ferramenta?
Q1	Power BI	Power BI	Diariamente
Q2	Não	Tesouro Gerencial	Semanalmente
Q3	Atualmente utilizamos apenas o Tesouro Gerencial.	Tesouro Gerencial	Diariamente
Q4	Não	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	Nenhuma
Q5	Planilhas de Excel, Sistemas Estruturantes tais como SCDP, SIADS, DW SIAPE etc.	Tesouro Gerencial	Diariamente
Q6	não	SISTEMA SIAF	Diariamente
Q7	Não	Tesouro Gerencial	Diariamente
Q8	Não	Nenhuma	Nenhuma
Q9	Planilhas Excel, SIADS	Tesouro Gerencial	Semanalmente
Q10	não sei informar	SIAFI WEB, COMPRASNET	Diariamente
Q11	Os sistemas internos da instituição e estruturantes do governo federal.	Tesouro Gerencial	Mensalmente
Q12	Nenhuma	Nenhuma	Nenhuma
Q13	Não	Tesouro Gerencial	Diariamente
Q14	Sim. Utiliza planilhas eletrônicas e o Power BI.	Power BI.	Diariamente

8 Categorização em Grupos Semelhantes | Bloco 3 – Critério: Ferramentas Tecnológicas

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 3. Além do Tesouro Gerencial, o órgão/entidade utiliza alguma outra ferramenta para apuração de custos? Caso afirmativo, quais?

	N	%
Não utiliza outra ferramenta	6	42,9%
Power Bi	1	7,1%
Somente Tesouro Gerencial	1	7,1%
Planilhas de Excel e Sistemas Estruturantes	1	7,1%
Planilhas de Excel e SIADS	1	7,1%
Não soube informar	1	7,1%
Sistemas Internos e Estruturantes	1	7,1%
Não utiliza outra ferramenta	1	7,1%
Planilhas de Excel e Power BI	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 3. Além do Tesouro Gerencial, o órgão/entidade utiliza alguma outra ferramenta para apuração de custos? Caso afirmativo, quais?

	N	%	obs.:
Não utiliza outra ferramenta	7	50,0%	50,0%
Power Bi	1	7,1%	
Planilhas de Excel e Power BI	1	7,1%	14,3%
Planilhas de Excel e Sistemas Estruturantes	1	7,1%	
Planilhas de Excel e SIADS	1	7,1%	21,4%
Sistemas Internos e Sistemas Estruturantes	1	7,1%	21,4%
Somente Tesouro Gerencial	1	7,1%	
Não soube informar	1	7,1%	
Total	14	100,0%	-

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 3.1 Que ferramenta é mais utilizada no órgão/entidade?

	N	%
Tesouro Gerencial	7	50,0%
Power Bi	2	14,3%
Nenhum	2	14,3%
SIAFI e COMPRASNET	1	7,1%
SIAFI	1	7,1%
Não estão utilizando sistemas por não implantação do sistema de custos no órgão	1	7,1%
Total	14	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 3.2 Em que periodicidade ocorre a utilização desta ferramenta?

	N	%
Nenhuma	3	21,4%
Diariamente	8	57,1%
Semanalmente	2	14,3%
Mensalmente	1	7,1%
Total	14	100,0%

Apêndice F4 – Variáveis do Bloco 4 – Usuários de Custos.

- Respostas do Bloco 4 – Critério: Usuários de Custos

ID Questionário	Análise Descritiva das Respostas 4. É perceptível neste órgão/entidade que os usuários de custos conseguem distinguir claramente os conceitos de custos e despesas orçamentárias?	Tabela 4.2 Que periodicidade ocorrem esses questionamentos?	Análise Descritiva das Respostas 4.1 Existem questionamentos a respeito dos valores de custos não serem iguais ao do orçamento?
Q1	Sim. Essa é a maior quebra de paradigma que fizemos por meio de treinamentos e orientações constantes junto às diversas unidades vinculadas ao [órgão]	Semestralmente	Constantemente.
Q2	A percepção ainda é insipiente.	Nenhuma	Não.
Q3	No setor público muito se confunde ainda, tendo em vista que a maior parte das informações são extraídas do Tesouro Gerencial, principalmente por meio das despesas liquidadas.	Mensalmente	Sim, muitos questionamentos principalmente por parte da alta gestão.
Q4	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	Nenhuma	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.
Q5	não houve essa conscientização por parte da alta gestão e portanto não tivemos apoio para disseminar e essa cultura.	Semestralmente	Sim. Talvez por essa razão o órgão ainda permaneça tomando decisões imediatas.
Q6	SIM	Nenhuma	NÃO SEI
Q7	Ainda não	Semestralmente	Já ocorreu
Q8	ainda não	Nenhuma	ainda não possuem esse conhecimento
Q9	sim	Nenhuma	Não
Q10	não sei informar	Nenhuma	não sei informar
Q11	Ainda não, mas conforme está sendo levantado as informações e quando do término da implantação acredita-se que ficará mais claro aos usuários os conceitos e metodologias de custos.	Semestralmente	As vezes sim, os usuários tem dificuldade de entender e querem saber.
Q12	Não tem essa capacidade de distinguir.	Nenhuma	Não.
Q13	Não	Nenhuma	Não
Q14	Alguns usuários misturam os conceitos.	Semestralmente	Sim.

- Categorização em Grupos Semelhantes | Bloco 4 – Critério: Usuários de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 4. É perceptível neste órgão/entidade que os usuários de custos conseguem distinguir claramente os conceitos de custos e despesas orçamentárias?	N	%
Sim	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
sim	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Em implantação	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 4. É perceptível neste órgão/entidade que os usuários de custos conseguem distinguir claramente os conceitos de custos e despesas orçamentárias?	N	%
Sim	3	21,4%
Não	8	57,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Em implantação	1	7,1%
Total	14	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 4.1 Existem questionamentos a respeito dos valores de custos não serem iguais ao do orçamento?	N	%	obs.:
Não ocorreu, ainda.	4	28,6%	28,6%
Com frequência	3	21,4%	
Já ocorreu	3	21,4%	42,9%
Não sabe informar	2	14,3%	14,3%
Sem questionamentos	1	7,1%	7,1%
Não, pois o sistema ainda não foi implantado	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável:4.2 Que periodicidade ocorrem esses questionamento?	N	%
Nenhuma	8	57,1%
Mensalmente	1	7,1%
Semestralmente	5	35,7%
Total	14	100,0%

Apêndice F5 – Variáveis do Bloco 5 – Facilidades de Uso.

- Respostas do Bloco 5 – Critério: Facilidades de Uso

ID Questionário	Análise Descritiva das Respostas	Análise Descritiva das Respostas	Tabela
	5. Pela sua experiência, estas ferramentas são fáceis de serem utilizadas? Por quê?	5.1 Pode-se afirmar que sua resposta se dá em função dos seus conhecimentos de informática? Por quê?	5.2 Em que periodicidade ocorre treinamentos dos servidores para operar estas ferramentas?
Q1	Sim. O Power BI é mais intuitivo do que o Tesouro Gerencial.	Em certa medida, sim. Mas não é uma limitação.	Semestralmente
Q2	Sim.	Sim. O tesouro gerencial é basicamente uma consulta construída com conceitos de tabelas e matrizes.	Nenhuma
Q3	Sim, justamente pela utilização constante. Mas é uma ferramenta pouco intuitiva para o usuário iniciante.	De informática, de excel e de BI	Semestralmente
Q4	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	Nenhuma
Q5	Com exceção das planilhas de excel, os demais sistemas são de fácil utilização.	Sim, mas os sistemas são informatizados mas de fácil entendimento e por tanto uma pessoa com conhecimentos básicos pode operar, no entanto o conhecimento técnico é necessário.	Anualmente
Q6	Sim, porque facilitam a tomada de decisão.	Sim, porque atuo muito anos em vários sistemas	Anualmente
Q7	Pra quem trabalha na área o Tesouro Gerencial é uma excelente ferramenta, mas para o público geral não é tão intuitiva.	Não só pelos conhecimentos em informática, mas também por conhecer a estrutura do sistema, por atuar na área.	Semestralmente
Q8	não, exigem conhecimentos avançados do TG e de outros BI	Sim, porque já participei de capacitação do TG	Nenhuma
Q9	São complexas e exigem capacitação.	também, porque há necessidade de tratamento de dados de forma automatizada	Semestralmente
Q10	não sei informar	não sei informar	Nenhuma
Q11	Sim são fáceis de serem utilizadas para quem tem conhecimento da área contábil, para os demais usuários que não são da áreas muitos tem dificuldades de entender.	Também, o conhecimento da área e conceitos de TI ajudam na coleta e formatação das informações.	Nenhuma
Q12	O TG é de fácil compreensão e utilização.	Sim, pessoas com conhecimento avançado em informática tem uma melhor absorção do conteúdo necessário.	Nenhuma
Q13	Não são fáceis. Sistema exige conhecimento em diversas áreas da contabilidade pública	Não	Anualmente
Q14	Sim. A ferramenta é intuitiva, e além disso [o órgão] fornece cursos de capacitação.	Sim. Porque tenho facilidade de utilizar essas ferramentas em decorrência do conhecimento de informática.	Anualmente

- Categorização em Grupos Semelhantes | Bloco 5 – Critério: Facilidades de Uso

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 5. Pela sua experiência, estas ferramentas são fáceis de serem utilizadas? Por quê?	N	%
Sim, Power BI é mais Intuito do que TG	1	7,1%
Sim	1	7,1%
Sim, mas pouco intuitiva para iniciante	1	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
Sim, fácil utilização	1	7,1%
Sim, porque facilitam a tomada de decisão.	1	7,1%
Sim	1	7,1%
Não, conhecimentos avançados. Complexos	1	7,1%
Não, conhecimentos avançados. Complexos	1	7,1%
não sei infomar	1	7,1%
Sim, fácil utilização	1	7,1%
Sim, fácil utilização	1	7,1%
Não, conhecimentos avançados. Complexos	1	7,1%
Sim, fácil utilização.	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 5. Pela sua experiência, estas ferramentas são fáceis de serem utilizadas? Por quê?	N	%	obs.:
Sim, Power BI é mais Intuito do que TG	1	7,1%	
Sim	2	14,3%	
Sim, mas pouco intuitiva para iniciante	1	7,1%	
Sim, fácil utilização	4	28,6%	
Sim, porque facilitam a tomada de decisão.	1	7,1%	64,3%
Não, conhecimentos avançados. Complexos	3	21,4%	21,4%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	7,1%
não sei infomar	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 5.1 Pode-se afirmar que sua resposta se dá em função dos seus conhecimentos de informática? Por quê?	N	%
Sim, mas não é uma limitação	1	
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia	1	
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia	1	
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia	1	
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia	1	
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia e conhecer a estrutura do sistema	1	
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia	1	
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia	1	
não sei infomar	1	
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia e conhecer a estrutura do sistema	1	
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia	1	
Não	1	
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia	1	
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 5.1 Pode-se afirmar que sua resposta se dá em função dos seus conhecimentos de informática? Por quê?	N	%	obs.:
Sim, mas não é uma limitação	1	7,1%	7,1%
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia	8	57,1%	57,1%
Sim, tem que saber conceitos de tecnologia e conhecer a estrutura do sistema	2	14,3%	78,6%
Não	1	7,1%	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	7,1%
não sei infomar	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 5.2 Em que periodicidade ocorre treinamentos dos servidores para operar estas ferramentas?	N	%	obs.:
Nenhuma	6	42,9%	42,9%
Semestralmente	4	28,6%	
Anualmente	4	28,6%	57,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Apêndice F6 – Variáveis do Bloco 6 – Geração de Informações.

- Respostas do Bloco 6 – Critério: Geração de Informações

ID Questionário	Análise Descritiva das Respostas	Análise Descritiva das Respostas	Tabela
	6. A implantação do sistemas de custos trouxe mudança no dia a dia das rotinas da contabilidade, da gestão ou dos procedimentos em geral do órgão/entidade? Se, sim, cite um exemplo.	6.2 houve algum fator que levasse os servidores a criar uma objeção a mudança? Caso afirmativo, cite um exemplo.	6.1 Com que frequência os servidores atendem as mudanças nas rotinas com a implantação do sistema de custos?
Q1	Sim. Foram inseridas novas atividades no âmbito da execução financeira quanto à correta inserção das informações de custos no momento da apropriação das despesas e geração de diárias e passagens. No início a equipe de custos executava atividades da análise contábil, com o aumento da complexidade e quantidade de atividades específicas da área de custos, a equipe foi destacada para atender exclusivamente as atividades de custos.	Sim, principalmente os servidores que atuam na execução financeira pela necessidade de estarem atentos ao atendimento da conformidade de custos.	Semanalmente
Q2	Ainda não. Pois está em fase de implementação.	Não.	Nenhuma
Q3	Sim, como exemplo temos o acompanhamento diário das despesas liquidadas.	Sim, principalmente dos fiscais dos contratos.	Diariamente
Q4	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	Nenhuma
Q5	Poucas.	Sim. Eles se recusaram a realizar os registros de custos em sistemas como SCDP e SIADS. Tivemos apoio apenas do setor de pessoal. Atualmente os registros são realizados por uma servidora após a liquidação.	Anualmente
Q6	Sim, a análise do custeio ficou mais precisa	não	Mensalmente
Q7	Houveram mudanças nas rotinas dos servidores. Quando o servidor é convocado para uma missão, ou qualquer viagem a serviço, é preciso solicitar a viagem por meio de uma Ordem de missão, lá deve informar o centro de custos e siorg relacionados ao objetivo da viagem. As solicitações de suprimentos de fundos também devem estar relacionados a um centro de custos e siorg.	Toda mudança, inicialmente, incomoda. Mas fizemos treinamentos, elaboramos manuais e roteiros de como proceder para definir o centros de custos e siorg relacionados aos contratos, diárias e passagens, e todas as despesas da unidade.	Diariamente
Q8	Ainda não	Falta de interesse da gestão, não é prioridade	Nenhuma
Q9	Sim, visto a implantação do Programa de Gestão Orientada por Resultados - PGOR	Acumulo de tarefas	Semanalmente
Q10	não sei informar	não sei informar	Nenhuma
Q11	Como estamos em implantação ainda não houve mudanças significativas.	Houverem algumas resistências em entender o fornecimento de informações, mas com o tempo tem melhorado com o convencimento da importância das informações de custos, além de que a mudança de cultura acontece com o tempo, não dá pra ser feita de um dia para o outro.	Anualmente
Q12	Em fase de implementação.	Não.	Nenhuma
Q13	Não	Não	Nenhuma
Q14	Sim. Inclusão do código de custos na rotina da contabilização.	Sim. Em decorrência do desmembramento dos valores, ocasionando aumento na inclusão das informações do centro de custo.	Diariamente

- Categorização em Grupos Semelhantes | Bloco 6 – Critério: Geração de Informações

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 6. A implantação do sistemas de custos trouxe mudança no dia a dia das rotinas da contabilidade, da gestão ou dos procedimentos em geral do órgão/entidade? Se, sim, cite um exemplo.	N	%
Sim, inseridas novas atividades. Equipe própria de custos.	1	7,1%
Em fase de implementação	1	7,1%
Sim, inseridas novas atividades. Acompanhamento diário.	1	7,1%
Ainda não foi implantado.	1	7,1%
Sim, poucas.	1	7,1%
Sim, inseridas novas atividades. Análise de Custeio mais precisa.	1	7,1%
Sim, inseridas novas atividades. Informar centro de custos e SIORG.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim, inseridas novas atividades. Programa de Gestão por Resultados	1	7,1%
Não sei informar	1	7,1%
Em fase de implementação	1	7,1%
Em fase de implementação	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim. Inseridas novas atividades. Inclusão código de custos	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 6. A implantação do sistemas de custos trouxe mudança no dia a dia das rotinas da contabilidade, da gestão ou dos procedimentos em geral do órgão/entidade? Se, sim, cite um exemplo.	N	%	obs.:
Sim, inseridas novas atividades. Equipe própria de custos.	1	7,1%	
Sim, inseridas novas atividades. Acompanhamento diário.	1	7,1%	
Sim, inseridas novas atividades. Análise de Custeio mais precisa.	1	7,1%	
Sim, inseridas novas atividades. Informar centro de custos e SIORG.	1	7,1%	
Sim. Inseridas novas atividades. Programa de Gestão por Resultados	1	7,1%	
Sim. Inseridas novas atividades. Inclusão código de custos	1	7,1%	
Sim, poucas.	1	7,1%	50,0%
Ainda não foi implantado.	1	7,1%	7,1%
Não	2	14,3%	14,3%
Não sei informar	1	7,1%	7,1%
Em fase de implementação	3	21,4%	21,4%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 6.1 Com que frequência os servidores atendem às mudanças nas rotinas com a implantação do sistema de custos?	N	%	obs.:
Nenhuma	6	42,9%	42,9%
Diariamente	3	21,4%	
Semanalmente	2	14,3%	
Mensalmente	1	7,1%	
Anualmente	2	14,3%	57,1%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 6.2 houve algum fator que levasse os servidores a criar uma objeção a mudança? Caso afirmativo, cite um exemplo.	N	%
Sim. Servidores Execução Financeira.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim. Fiscais dos Contratos.	1	7,1%
Ainda não foi implantado.	1	7,1%
Sim. Recusa de lançamentos de custos no SCDP e SIADS. Apoio Setor de Pessoal.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim. Mas houve treinamentos, elaboração de manuais e roteiros de procedimentos para registros centro de custos e SIORG.	1	7,1%
Sim. Falta de interesse da gestão.	1	7,1%
Sim. Acumulo de Tarefas	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Sim. Resistência no fornecimento de informação. Melhorando ao longo do tempo. Mudança de cultura organizacional.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim. Desmembramento de valores. Aumento na inclusão de informações de custos.	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 6.2 houve algum fator que levasse os servidores a criar uma objeção a mudança? Caso afirmativo, cite um exemplo.			
	N	%	obs.:
Sim. Servidores Execução Financeira.	1	7,1%	28,6%
Sim. Fiscais dos Contratos.	1	7,1%	
Sim. Recusa de lançamentos de custos no SCDP e SIADS. Apoio Setor de Pessoal.	1	7,1%	
Sim. Mas houve treinamentos, elaboração de manuais e roteiros de procedimentos para registros centro de custos e SIORG.	1	7,1%	
Sim. Falta de interesse da gestão.	1	7,1%	
Sim. Acumulo de Tarefas	1	7,1%	
Sim. Resistência no fornecimento de informação. Melhorando ao longo do tempo. Mudança de cultura organizacional.	1	7,1%	
Sim. Desmembramento de valores. Aumento na inclusão de informações de custos.	1	7,1%	57,1%
Não	4	28,6%	28,6%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
Ainda não foi implantado.	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

Apêndice F7 – Variáveis do Bloco 7 – Atributos da Informação de Custos

- Respostas do Bloco 7 – Critério: Atributos da Informação de Custos

ID Questionário	Análise Descritiva das Respostas 7. Conte-me sobre os reflexos das informações de custos nos relatórios gerenciais no órgão/entidade.	Análise Descritiva das Respostas 7.1 O órgão/entidade presta informações de custos nos relatórios de gestão ou de controles, seja internos ou externos? Pode nos citar um exemplo?	Tabela 7.2 Em que periodicidade ocorre a prestação de informação de custos nos relatórios?
Q1	De modo incipiente, os gestores estão a cada dia sendo sensibilizados quanto à importância da informação de custos para a tomada de decisão.	Sim. Informações sobre custos de funcionamento e custos relacionados às áreas finalísticas e suporte.	Anualmente
Q2	Ainda não estamos nessa fase.	Ainda não.	Nenhuma
Q3	Os relatórios gerenciais agora possuem maior qualidade e são dotados de mais informações úteis.	Sim. O relatório de gestão de 2021 já contemplou informações obtidas pela setorial contábil em relação aos custos.	Mensalmente
Q4	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	Nenhuma
Q5	é possível utilizar as informações de forma gerencial, entretanto para isso é preciso que a alta gestão tenha sensibilidade à importância dessas ferramentas.	Sim. Relatório de Gestão do TCU.	Mensalmente
Q6	Mas transparência no uso da verba pública, hoje vc tem acesso aos gasto publico.	Na divulgação em meios eletrônicos interno e externo.	Anualmente
Q7	Ainda estamos nos relatórios descritivos, demonstrando apenas percentuais de custos finalísticos e suporte, por atividade e por siorg.	Anualmente, elaboramos um texto relatando como foi a apuração dos custos para compor o relatório de gestão do órgão.	Mensalmente
Q8	se existisse, poderiam fornecer informações mais precisas sobre o custo do curso/aluno	não	Nenhuma
Q9	análise de desempenho do PGOR	Sim, consta um capítulo no Relatório de Gestão [do órgão]	Anualmente
Q10	não sei informar	não sei informar	Nenhuma
Q11	Como está em implantação ainda não temos os relatórios formatados.	As informações de custos ainda não estão sendo fornecidas.	Nenhuma
Q12	Seria interessante, ajudaria até a prestar contas a sociedade.	De forma bem genérica no relatório de gestão.	Nenhuma
Q13	Não houve	Não sei dizer	Nenhuma
Q14	Apoio na tomada de decisões por parte da Diretoria da Empresa, acompanhamento dos custos por produtos e serviços [do órgão].	Sim. Relatório de custos trimestral por produto e serviços encaminhado ao controle interno e o resultado anual das informações de custos no Relatório de Gestão.	Mensalmente

- Categorização em Grupos Semelhantes | Bloco 7 – Critério: Atributos da Informação de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 7. Conte-me sobre os reflexos das informações de custos nos relatórios gerenciais no órgão/entidade.	N	%
Refletiu de modo incipiente, gestores sendo sensibilizados quanto á importância da informação de custos para a tomada de decisão.	1	7,1%
Em Implantação	1	7,1%
Refletiu, relatórios com mais qualidade e mais informações úteis	1	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
Refletiu, mas é preciso que a alta gestão tenha sensibilidade à importância dessas ferramentas.	1	7,1%
Refletiu dando mais Transparência aos gastos públicos	1	7,1%
Refetiu nos relatórios descritivos, demonstração de custos finalísticos e suporte, por atividade e por SIORG	1	7,1%
Sem informação de custos	1	7,1%
Refletiu na análise de desempenho do PGOR	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Em Implantação	1	7,1%
Sem informação de custos	1	7,1%
Não houve	1	7,1%
Refletiu na tomada de decisão, acompanhamento dos custos	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 7. Conte-me sobre os reflexos das informações de custos nos relatórios gerenciais no órgão/entidade.	N	%	obs.:
Refletiu de modo incipiente, gestores sendo sensibilizados quanto á importância da informação de custos para a tomada de decisão.	1	7,1%	
Refletiu, mas é preciso que a alta gestão tenha sensibilidade à importância dessas ferramentas.	1	7,1%	
Refletiu, relatórios com mais qualidade e mais informações úteis	1	7,1%	
Refletiu dando mais Transparência aos gastos públicos	1	7,1%	
Refetiu nos relatórios descritivos, demonstração de custos finalísticos e suporte, por atividade e por SIORG	1	7,1%	
Refletiu na análise de desempenho do PGOR	1	7,1%	
Refletiu na tomada de decisão, acompanhamento dos custos	1	7,1%	50,0%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	7,1%
Sem informação de custos	2	14,3%	14,3%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
Em Implantação	2	14,3%	14,3%
Não houve	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 7.1 O órgão/entidade presta informações de custos nos relatórios de gestão ou de controles, seja internos ou externos? Pode nos citar um exemplo?	N	%
Sim. Informações sobre custos de funcionamento e custos finalistas e suporte	1	7,1%
Ainda não	1	7,1%
Sim.	1	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
Sim. Relatório de Gestão do TCU.	1	7,1%
Sim. Na divulgação em meios eletrônicos interno e externo.	1	7,1%
Sim. No Relatório de Gestão	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim. No Relatório de Gestão	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Não.	1	7,1%
Sim. No Relatório de Gestão	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Sim. No Relatório de Gestão e Relatórios Trimestrais ao Controle Interno.	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 7.1 O órgão/entidade presta informações de custos nos relatórios de gestão ou de controles, seja internos ou externos? Pode nos citar um exemplo?	N	%	obs.:
Sim. Informações sobre custos de funcionamento e custos finalistas e suporte	1	7,1%	
Sim. Relatório de Gestão do TCU.	1	7,1%	
Sim. No Relatório de Gestão	3	21,4%	
Sim. No Relatório de Gestão e Relatórios Trimestrais ao Controle Interno.	1	7,1%	35,7%
Sim. Na divulgação em meios eletrônicos interno e externo.	1	7,1%	
Sim.	1	7,1%	57,1%
Ainda não	1	7,1%	7,1%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
Não.	2	14,3%	14,3%
não sei informar	1	7,1%	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	7,1%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 7.2 Em que periodicidade ocorre a prestação de informação de custos nos relatórios?	N	%	obs.:
Nenhuma	7	50,0%	50,0%
Mensalmente	4	28,6%	
Anualmente	3	21,4%	50,0%
Total	14	100,0%	100,0%

Apêndice F8 – Variáveis do Bloco 8 – Utilidade das Informações de Custos

- Respostas do Bloco 8 – Critério: Utilidade das Informações de Custos

ID Questionário	Análise Descritiva das Respostas	Tabela	Tabela
	8. As informações de custos são utilizadas pelos gestores para subsídio de algum relatório ou procedimento da entidade? Caso afirmativo, pode nos citar um exemplo?	8.1 Existe algum indicador para acompanhamento dos custos apurados? Caso afirmativo, cite-nos um exemplo.	8.2 Em que periodicidade este indicador é acompanhado?
Q1	Uma utilidade relevante foi a adoção de um código de centro de custos específico para controle das despesas que deveriam ser ressarcidas pelo [Órgão Superior] ao [órgão], no período em que o [Órgão Superior] foi recriado e precisou que o [órgão] o amparasse na gestão administrativa pelo período em que o [órgão] não possuía autonomia ainda para a sua gestão e funcionamento.	Ainda não.	Nenhuma
Q2	Ainda não.	Ainda não.	Nenhuma
Q3	Sim, recentemente foram levantados os custos de cada servidor da área de prestação de contas de convênios e instrumentos congêneres.	Ainda não.	Nenhuma
Q4	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	Nenhuma
Q5	Sim. Em casos isolados e não habitualmente	Não. Mas é possível gerar informações neste sentido pelo Tesouro Gerencial.	Semestralmente
Q6	não sei	não	Nenhuma
Q7	Não, o acompanhamento é apenas do preenchimento da Aba custos nos sistemas. Elaboramos um painel no Tesouro Gerencial que enviamos mensalmente às unidades gestoras, mas que não é utilizado para fins gerenciais.	Não	Nenhuma
Q8	não	não	Nenhuma
Q9	por hora com o Programa de Gestão Orientada a Resultados PGOR	Ainda não	Nenhuma
Q10	não sei informar	não sei informar	Nenhuma
Q11	Ainda não tem informações de custos, está em implantação.	Ainda não tem está em implantação.	Nenhuma
Q12	Não.	Não.	Nenhuma
Q13	Não	Não	Nenhuma
Q14	Sim. apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.	Sim. Custos dos Serviços prestados.	Mensalmente

- Categorização em Grupos Semelhantes | Bloco 8 – Critério: Utilidade das Informações de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 8. As informações de custos são utilizadas pelos gestores para subsídio de algum relatório ou procedimento da entidade? Caso afirmativo, pode nos citar um exemplo?	N	%
Sim. Criação de um código de custos para extração de informações de Órgão Superior recriado posteriormente.	1	7,1%
Ainda não.	1	7,1%
Sim. Levantamento específico de custos de cada servidor para prestação de contas.	1	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
Sim. Em casos isolados e não habitualmente	1	7,1%
não sei	1	7,1%
Não. Apesar de preencher a Aba centro de custos não é utilizado para fins gerenciais.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim. Com o Programa de Gestão Orientada a Resultados - PGOR	1	7,1%
não sei infomar	1	7,1%
Em implantação	1	7,1%
Não.	1	7,1%
Não.	1	7,1%
Sim. No apoio a tomada de decisão tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 8. As informações de custos são utilizadas pelos gestores para subsídio de algum relatório ou procedimento da entidade? Caso afirmativo, pode nos citar um exemplo?	N	%	obs.:
Sim. Criação de um código de custos para extração de informações de Órgão Superior recriado posteriormente.	1	7,1%	
Sim. Com o Programa de Gestão Orientada a Resultados - PGOR	1	7,1%	
Sim. Levantamento específico de custos de cada servidor para prestação de contas.	1	7,1%	
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	
Sim. Em casos isolados e não habitualmente	1	7,1%	
Sim. No apoio a tomada de decisão tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.	1	7,1%	42,9%
não sei	1	7,1%	
Não. Apesar de preencher a Aba centro de custos não é utilizado para fins gerenciais.	1	7,1%	
Não	3	21,4%	
não sei infomar	1	7,1%	
Em implantação	1	7,1%	
Ainda não.	1	7,1%	57,1%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 8.1 Existe algum indicador para acompanhamento dos custos apurados? Caso afirmativo, cite-nos um exemplo.	N	%
Ainda não.	1	7,1%
Ainda não.	1	7,1%
Ainda não.	1	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
Não. Mas é possível gerar informações neste sentido pelo Tesouro Gerencial.	1	7,1%
não	1	7,1%
Não	1	7,1%
não	1	7,1%
Ainda não	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Ainda não tem está em implantação.	1	7,1%
Não.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim. Custos dos Serviços prestados.	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 8.1 Existe algum indicador para acompanhamento dos custos apurados? Caso afirmativo, cite-nos um exemplo.	N	%	obs.:
Ainda não.	4	28,6%	
não	5	35,7%	
não sei informar	1	7,1%	
Não. Mas é possível gerar informações neste sentido pelo Tesouro Gerencial.	1	7,1%	78,6%
Sim. Custos dos Serviços prestados.	1	7,1%	
Ainda não tem está em implantação.	1	7,1%	
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	21,4%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 8.2 Em que periodicidade este indicador é acompanhado?	N	%	obs.:
Nenhuma	12	85,7%	85,7%
Mensalmente	1	7,1%	
Semestralmente	1	7,1%	14,3%
Total	14	100,0%	100,0%

Apêndice F9 – Variáveis do Bloco 9 – Relevância das Informações de Custos

- Respostas do Bloco 9 – Critério: Relevância das Informações de Custos

ID Questionário	Análise Descritiva das Respostas	Tabela	Tabela
	9. É possível afirmar que os gestores deste órgão/entidade tomam decisões com base nas informações de custos? Se sim, citar um exemplo.	9.1 Existe algum estudo interno com base em custos? Caso afirmativo, cita-nos um exemplo.	9.2 Em que periodicidade ocorrem essas tomadas de decisões?
Q1	Não.	Não.	Nenhuma
Q2	Não.	Ainda não.	Nenhuma
Q3	Sim, o custo de cada servidor da área de prestação de contas, por exemplo.	Ainda não.	Nenhuma
Q4	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	Nenhuma
Q5	Não	Não	Nenhuma
Q6	Não sei	não sei	Nenhuma
Q7	Não	Não	Nenhuma
Q8	não	não	Nenhuma
Q9	ainda não	sim, quanto aos custos das unidades organizacionais	Nenhuma
Q10	não sei infomar	não sei infomar	Nenhuma
Q11	Ainda não tem está em implantação.	Ainda não tem.	Nenhuma
Q12	Não.	Não.	Nenhuma
Q13	Não	Não	Nenhuma
Q14	Sim. É possível a tomada de decisão para produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.	Sim. Estudo para verificar a viabilidade de locação dos espaços e equipamentos no período em que não estavam sendo utilizados.	Anualmente

- Categorização em Grupos Semelhantes | Bloco 9 – Critério: Relevância das Informações de Custos

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 9. É possível afirmar que os gestores deste órgão/entidade tomam decisões com base nas informações de custos? Se sim, citar um exemplo.	N	%
Não.	1	7,1%
Não.	1	7,1%
Sim, o custo de cada servidor da área de prestação de contas, por exemplo.	1	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Não sei	1	7,1%
Não	1	7,1%
não	1	7,1%
ainda não	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Ainda não tem está em implantação.	1	7,1%
Não.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim. É possível a tomada de decisão para produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável: 9. É possível afirmar que os gestores deste órgão/entidade tomam decisões com base nas informações de custos? Se sim, citar um exemplo.	N	%	obs.:
Não.	7	50,0%	
ainda não	1	7,1%	57,1%
Não sei	1	7,1%	
não sei informar	1	7,1%	71,4%
Ainda não tem está em implantação.	1	7,1%	
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	
Sim, o custo de cada servidor da área de prestação de contas, por exemplo.	1	7,1%	
Sim. É possível a tomada de decisão para produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.	1	7,1%	14,3%
Total	14	100,0%	-

1ª Categorização do Conteúdo

Variável:9.1 Existe algum estudo interno com base em custos? Caso afirmativo, cita-nos um exemplo.	N	%
Não.	1	7,1%
Ainda não.	1	7,1%
Ainda não.	1	7,1%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%
Não	1	7,1%
não sei	1	7,1%
Não	1	7,1%
não	1	7,1%
sim, quanto aos custos das unidades organizacionais	1	7,1%
não sei informar	1	7,1%
Ainda não tem.	1	7,1%
Não.	1	7,1%
Não	1	7,1%
Sim. Estudo para verificar a viabilidade de locação dos espaços e equipamentos no período em que não estavam sendo utilizados.	1	7,1%
Total	14	100,0%

2ª Categorização do Conteúdo

Variável:9.1 Existe algum estudo interno com base em custos? Caso afirmativo, cita-nos um exemplo.	N	%	
Não.	6	42,9%	
Ainda não.	2	14,3%	
não sei	1	7,1%	
não sei informar	1	7,1%	
Ainda não tem.	1	7,1%	78,6%
O sistema de custos ainda não foi implantado no órgão.	1	7,1%	7,1%
sim, quanto aos custos das unidades organizacionais	1	7,1%	
Sim. Estudo para verificar a viabilidade de locação dos espaços e equipamentos no período em que não estavam sendo utilizados.	1	7,1%	14,3%
Total	14	100,0%	100,0%

1ª Categorização do Conteúdo

Variável: 9.2 Em que periodicidade ocorrem essas tomadas de	N	%
Nenhuma	13	92,9%
Anualmente	1	7,1%
Total	14	100,0%

ANEXOS

Anexo A – Trabalho Aprovado em Congresso.

I Congresso
UFG de Contabilidade,
Controladoria e Finanças
29 e 30 de Outubro de 2020

*Pesquisa e Ensino em Contabilidade:
Papel e Contribuição em Cenários
Durante e Pós Crise*

*Certificamos que o trabalho **Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal**, de autoria de **Enio Alves de Souza e Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues**, foi apresentado por **Enio Alves de Souza e Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues** no 1º CONGRESSO UFG DE CONTABILIDADE, CONTROLADORIA E FINANÇAS realizado nos dias 29/10/2020 a 30/10/2020, na modalidade ON-LINE, pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE) da Universidade Federal de Goiás. .*

Goiânia, 03 de novembro de 2020.

PPGCONT
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FACE
FACULDADE DE
ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
CIÊNCIAS ECONÔMICAS

UFG
UNIVERSIDADE
FEDERAL DE GOIÁS



I Congresso
UFG de Contabilidade,
Controladoria e Finanças
29 e 30 de Outubro de 2020

Pesquisa e Ensino em Contabilidade:
Papel e Contribuição em Cenários
Durante e Pós Crise



Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal

Enio Alves de Souza
Universidade de Brasília (UnB)
eniodesouza2@gmail.com

Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues
Universidade de Brasília (UnB)
evaldocesar@unb.br



I Congresso
UFG de Contabilidade,
Controladoria e Finanças
29 e 30 de Outubro de 2020

Pesquisa e Ensino em Contabilidade:
Papel e Contribuição em Cenários
Durante e Pós Crise



AGENDA

1. Contexto do problema
2. Problema de pesquisa
3. Objetivo
4. Justificativa
5. Contexto teórico abordado
6. Método
7. Resultados
8. Contribuições
9. Principais referências

Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal



I Congresso
UFG de Contabilidade,
Controladoria e Finanças
29 e 30 de Outubro de 2020

*Pesquisa e Ensino em Contabilidade:
Papel e Contribuição em Cenários
Durante e Pós Crise*



1. Contexto do Problema

- ✓ Lei 4.320/64 - Obrigatoriedade de Apuração de Custos no Setor Público
- ✓ Última norma aprovada pelo CFC > NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público
- ✓ Relevância da Informação de Custos para Tomada de Decisão (Machado e Holanda, 2010; Padrones, Santos e Colares, 2017; Machado, Holanda & Bezerra Filho, 2018)

2. Problema de Pesquisa

- ✓ STN disponibiliza ferramentas tecnológicas, Manuais, Treinamentos (SIC, Tesouro Gerencial)
- ✓ Implementação incipiente



Gráfico 3. Implantação de Custos na Entidade/Orgão

Fonte: Dados da Pesquisa

Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal



I Congresso
UFG de Contabilidade,
Controladoria e Finanças
29 e 30 de Outubro de 2020

*Pesquisa e Ensino em Contabilidade:
Papel e Contribuição em Cenários
Durante e Pós Crise*



3. Objetivo

Identificar qual a **percepção de usabilidade** dos sistemas de custos do Setor Público Federal por parte dos **gestores e usuários** das informações de custos.

4. Justificativa

As informações de custos pode **subsidiar o processo** de planejamento e orçamento, **apoiar decisões gerenciais**, avaliar determinados bens ou serviços, fazer com que as informações **sejam úteis e apropriadas** ao processo decisório e **facilitar a tarefa do gestor** na busca por maximizar os resultados dos recursos públicos.

Machado e Holanda (2010)

Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal

5. Contexto Teóricos abordados

- Contabilidade de Custos no Setor Público
- Tecnologias disponíveis à apuração de custos no setor público
- Usabilidade de Sistemas
 - Facilidades de uso
 - Interação entre usuário e máquina/produto
 - Construção de sistemas interativos centrados no usuário
(Nielsen, 2012; Fallman, 2011; Rocha & Sirihal, 2014)

Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal

6. Método

Cybis, Betiol e Faust (2010)

“A Construção de um sistema com usabilidade depende de um diagnóstico que envolvem os diversos componentes do seu contexto de uso e da participação ativa do usuário no processo decisório”

BRAINSTORMING > GRUPO FOCAL [Gestores de Custos]

> AGU, MCTIC, ME, STN, EBC, Comando do Exército, INSS

Análise Multicritério para Apoio a Decisão
Construtivista – MCDA-C

Pesquisa: Quali/Quantit

- Taxa de Contribuição
- Nível de Esforço
- Mediana

Questionário Online (Survey)

Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal

Tabela 1 – Resultados do Questionário

QUAL SUA PERCEPÇÃO SOBRE USABILIDADE DOS SISTEMAS DE CUSTOS NO GOVERNO FEDERAL?		N5 – Muito Significativo N4 – Significativo N3 – Pouco Significativo N2 – Insignificante N1 – Ruim					
A = CRITÉRIOS		B = SUBCRITÉRIOS			C = RESULTADOS		
Resultados	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7
1 IMPLANTACÃO DE CUSTOS	10%	7	1.1 Custo x Benefício para implantação de custos	30%	23	N5	
			1.2 Portal de Custos do Governo Federal	10%	24	N4	
			1.3 Implementação de teste piloto	10%	33	N5	
			1.4 Apoio e feedback da Alta Gestão	50%	22	N5	
2 METODOLOGIAS DE CUSTOS	10%	1	2.1 Conciliação entre Custos e Orçamento	20%	3	N4	
			2.2 Identificação da Cadeia de Valor (Produtos / Serviços / Processos / Unidades Organizacionais / Natureza da Despesa)	40%	1	N4	
			2.3 Padronização das Informações de Custos entre as unidades organizacionais	10%	4	N5	
			2.4 Apropriação dos Custos Diretos e Tratamento dos Custos Indiretos mediante critérios de ratesio	20%	2	N5	
			2.5 Auditoria nos dados de custos para verificar índices de erro nos lançamentos	10%	27	N5	
3 FERRAMENTAS TECNOLÓGICAS	10%	9	3.1 Tesouro Gerencial (Sistema de Informação de Custos - SIC)	50%	26	N5	
			3.2 Business Intelligence - BI (Ex. Microsoft Power BI, Qlik View)	40%	16	N4	
			3.3 Aplicativos e Ferramentas de Filhos (Ex. Excel, Google Planilhas, DAAS Quartzo SERPRO)	10%	35	N4	
4 USUÁRIOS DE CUSTOS	10%	8	4.1 Capacitação e treinamento para consulta às informações de custos	40%	25	N5	
			4.2 Combustivo de consórcio de Custos e busca a informação de custos	60%	34	N5	
			4.3 Criação de Manual de Custos na Entidade	30%	30	N5	
5 FACILIDADES DE USO	10%	4	5.1 Identificação do Objeto do Custo para classificação	50%	12	N5	
			5.2 Lançamentos nos centros de custos	20%	13	N5	
			5.3 Apontamento do Centro de Custos pelo Setor de Custos (Ponto de Apoio)	20%	21	N5	
			5.4 Auxílio do Fiscal de Contratos junto ao Setor de Custos	15%	15	N4	
6 GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES	10%	5	6.1 Classificação dos Centros de Custos no Manual de Custos	10%	31	N5	
			6.2 Centro de Custos lançados pelo próprio Sistema de Custos	30%	14	N4	
			6.3 Sistema possibilita corrigir erros, cruzar dados e gerar relatórios dinâmicos e conferência dos dados	15%	19	N5	
			6.4 Painéis de Custos são detalhados por objeto do gasto, unidades, produtos, processos (gastos com pessoal e gastos administrativos)	10%	20	N5	
			6.5 Informações de custos são temporárias	25%	17	N5	
			6.6 Informações de custos atendem as especificidades pretendidas pelos usuários	35%	18	N5	
7 ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	10%	6	7.1 Informação de custos compreensível pelo gestor	20%	16	N5	
			7.2 Divulgação e Transparência no site da entidade	20%	32	N5	
			7.3 Utilidade dos custos pelos gestores	40%	5	N5	
			7.4 Criação de indicadores para acompanhamento dos Custos	20%	8	N5	
8 UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	15%	2	8.1 Identificação dos custos das unidades, dos produtos, dos serviços, processos, das metragens utilizadas	20%	6	N4	
			8.2 Custos dos Centros comunitários nas finalidades propostas	10%	7	N4	
			8.3 Utilização dos custos com vista de informações orçamentárias e financeiras	10%	28	N4	
			8.4 Base de Custos para tomada de decisão	40%	10	N5	
			8.5 Subsidio a elaboração de Proposta da Lei Orçamentária Anual (PLOA) / Planejamento Estratégico	30%	9	N4	
9 RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	15%	3	9.1 Subsidio ao levantamento de dados para relatórios dos órgãos de controles e órgãos setoriais	20%	11	N5	
			9.2 Subsidios aos estados internos (Ex. Teletrabalho durante a pandemia trouxe redução para a entidade?)	10%	29	N5	
			9.3				

Onde: C1 = Taxa de Contribuição, C2 = Nível de Esforço (pont) e C3 = Mediana
Fonte: Dados da Pesquisa

7. Resultados

i) Critérios | Nível de esforço (Negativo p/ Positivo)

- **Maior** > Item 2 – Metodologia de Custos
 - Identificação da Cadeia de Valor
 - Tratamento dos Custos Indiretos
 - Tornar a informação útil
 - Usabilidade do Gestor/Usuário
- **Menor** > Item 3 – Ferramentas Tecnológicas
 - Disponíveis para uso
 - SIC (STN) / Tesouro Gerencial
 - Painéis de BI (p.ex.: Power BI)

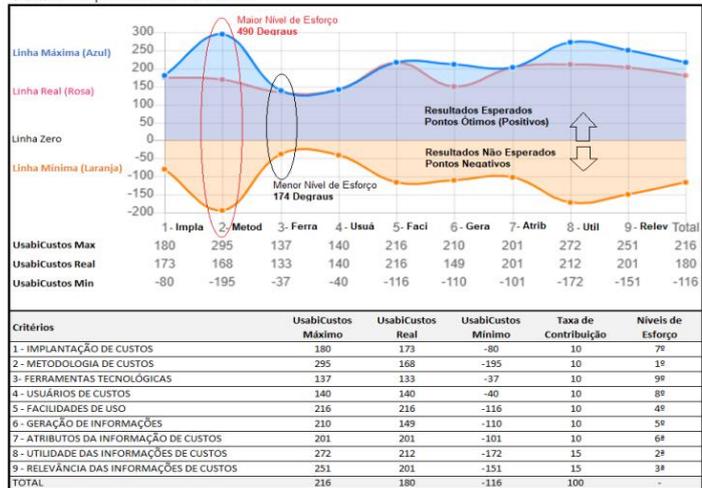
ii) Todos os critérios como pontos ótimos

- Acima da linha
- Significativos para Tomada de Decisão

iii) Desempenho Total ou Final da Usabilidade dos Sistemas de Custos

- Desempenho de 89,16% [-116 a 216 = 332 degraus]
- Alcançou 296 degraus [-116 a 180]
- > **Grau de Excelência** [296/332 = 89,16%]

Gráfico 4. Desempenho dos Critérios e Subcritérios



Fonte: Adaptada do Software MyMCDA, com base nos Dados da Pesquisa

Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal

8. Contribuições

1. Apontar **nove critérios e trinta e seis subcritérios** sobre Custos no Setor Público e a percepção dos usuários quanto a usabilidade.
2. Identificar o critério que demanda **maior e menor esforço** em termos de implantação e usabilidade
3. Acrescentar a **base bibliográfica** a temática de usabilidade e sistemas de custos
4. Servir de **guia a implantação** de sistemas de Custos no Setor Público
5. Como **sugestões futuras**, a investigação apenas entre órgãos de mesma natureza (ex. autarquias)

Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal

9. Principais Referências

Custos no Setor Público

- Brasil. (2018). Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Informações de Custos Do Governo Federal*. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>
- Machado, N., & Holanda, V. B. de. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública (RAP)*, 44(4), 791–820, jul./ago. <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>
- Machado, N., Holanda, V. B., & Bezerra Filho, J. E. (2018). Sistema de Informação de Custos: diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. *Instituto Social Iris*
- Padrones, K. G. de S. A., Santos, W. J. L. dos, & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, 2(1), 68–98, enero/junio
- Souza, E. A., Soares, C. B., Araujo Filho, A. M., Vilarouca Neto, M., & Rosa, R. S. (2017). Sistematização de Custos no Setor Público com uso de ferramenta de BI (Business Intelligence): Um relato de experiência da implantação de custos na Empresa Brasil de Comunicação SA (EBC). VII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade Do Gasto No Setor Público. Recuperado de http://www.socialiris.org/acervo/Anais_VIICongressoCQ.pdf

Usabilidade

- Cybis, W., Betiol, A. H., & Faust, R. (2010). *Ergonomia e Usabilidade: Conhecimento, Métodos e Aplicações* (2a. Ed.). Novatec Editora Ltda.
- Fallman, D. (2011). The new good: Exploring the potential of philosophy of technology to contribute to human-computer interaction. *Conference on Human Factors in Computing Systems - Proceedings*, February, 1051–1060. <https://doi.org/10.1145/1978942.1979099>
- Nielsen, J. (2012). *Usability 101: Introduction to Usability*. Nielsen Norman Group. Recuperado de <http://www.nngroup.com/articles/how-to-rate-the-severity-of-usability-problems/>
- Rocha, E. C. de F., & Sirihal, A. B. (2014). Reflexões sobre os paradigmas de estudo da usabilidade na Ciência da Informação. *DataGramaZero*, 9(1), 17. Recuperado de <https://www.researchgate.net/publication/299610936>

Análise Multicritério (MCDA-C)

- Rafael, J. G. O., Rodrigues, E. C. C., & Silva, R. B. da. (2016). Análise multicritério para avaliação comparativa entre os sistemas de transporte público coletivo de Brasília e de Estocolmo: a percepção do usuário. *Universitas Gestão e TI*, 6(1), 41–51, jan./jun. <https://doi.org/10.5102/un.gti.v6i1.3869>
- Rodrigues, E. C. C., Rodrigues, M. M. V. O. C., Quirino, M. G., & Shimoishi, J. M. (2015). Comparative Analysis of the Main Systems of Transportation of Brazilian. *Business and Management Review*, 4(7), 408–422, fev

Anexo B – Artigo Publicado em Revista A3 – RCCC

NOVO ARTIGO

Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal

Enio Alves de Souza, Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues

ACESSE: revista.crcsc.org.br

 **RCC** Revista Catarinense da CIÊNCIA CONTÁBIL

 **CRCSC** A força contábil unida pela valorização.
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA

@crcscoficial

Link DOI:

<https://doi.org/10.16930/2237-766220223224>



NOTÍCIAS

Artigo Revista RCCC: Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal

Data: 28 de outubro de 2022

Fotos:

Créditos: Isabella Miranda



Autores: Enio Alves de Souza, Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues

Resumo : O objetivo deste estudo foi identificar qual a percepção de usabilidade dos sistemas de custos do Setor Público Federal por parte dos gestores e usuários das informações de custos. Para isto, realizou-se uma pesquisa junto a setoriais e seccionais de custos do Governo Federal, mediante aplicação de questionário que foi validado por *brainstorming* e por grupo focal. Os dados quantitativos da pesquisa foram obtidos a partir aplicação do modelo de análise Multicritério para Apoio à Decisão - Construtivista "*Multicriteria Decision Aid - Constructivist*" (MCDA-C). Os resultados, gerados no *software* MyMCDA-C, evidenciaram que nove critérios atingiram os pontos ótimos, alcançando nível excelente de usabilidade, os quais foram considerados como muito significativo para alcance dos objetivos de uso dos sistemas de custos. O maior esforço foi para "metodologia de custos" e o menor para "ferramentas tecnológicas". Em termos práticos, ficou evidente que o esforço em buscar uma metodologia de custos pertinentes aos objetivos do órgão é maior que as ferramentas tecnológicas atualmente disponíveis. A pesquisa também visou contribuir com base bibliográfica para estudos futuros quanto a usabilidade na área de ciências contábeis e subsidiar as entidades do setor público ao elencar neste trabalho critérios para implantação de custos com foco em usabilidade.

Palavras-chave: Avaliação de Usabilidade, Custos Aplicados ao Setor Público, Contabilidade de Custos

Link de acesso na íntegra:

<https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3224>

Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal

Enio Alves de Souza

Universidade de Brasília

<https://orcid.org/0000-0001-7614-6506>

Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues

Universidade de Brasília

<https://orcid.org/0000-0001-7176-2940>

DOI: <https://doi.org/10.16930/2237-766220223224>

Palavras-chave: Avaliação de Usabilidade, Custos Aplicados ao Setor Público, Contabilidade de Custos

RESUMO

O objetivo deste estudo foi identificar qual a percepção de usabilidade dos sistemas de custos do Setor Público Federal por parte dos gestores e usuários das informações de custos. Para isto, realizou-se uma pesquisa junto a setoriais e seccionais de custos do Governo Federal, mediante aplicação de questionário que foi validado por *brainstorming* e por grupo focal. Os dados quantitativos da pesquisa foram obtidos a partir aplicação do modelo de análise Multicritério para Apoio à Decisão - Construtivista “*Multicriteria Decision Aid - Constructivist*” (MCDA-C). Os resultados, gerados no *software MyMCDA-C*, evidenciaram que nove critérios atingiram os pontos ótimos, alcançando nível excelente de usabilidade, os quais foram considerados como muito significativo para alcance dos objetivos de uso dos sistemas de custos. O maior esforço foi para “metodologia de custos” e o menor para “ferramentas tecnológicas”. Em termos práticos, ficou evidente que o esforço em buscar uma metodologia de custos pertinentes aos objetivos do órgão é maior que as ferramentas tecnológicas atualmente disponíveis. A pesquisa também visou contribuir



PDF

PDF (ENGLISH)

EPUB

XML

PUBLICADO

19/08/2022

COMO CITAR

Souza, E. A. de, & Rodrigues, E. C. C. . . (2022). Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 21, e3224. <https://doi.org/10.16930/2237-766220223224>

Formatos de Citação ▾

Anexo C – Prêmio Chico e-Cidadania

Instituto Social Iris

The screenshot shows the website for the 10th Chico e-Cidadania award. The header includes the logo and the text "10º PRÊMIO CHICO e-CIDADANIA QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO". Below the logo is a navigation menu with links: HOME, SOBRE, TRABALHOS, SUBMISSÃO, CATEGORIAS, FOTOS, and CONTATO. The main content area is titled "Apresentações" and includes the text "Assista as apresentações dos trabalhos vencedores nas edições anteriores". There are three video thumbnails displayed, each with a red play button icon. The first thumbnail is titled "Sistematização de custos no setor público com uso de ferramentas de Business Intelligence: Um relato de experiência da implementação de custos na Empresa Comunicação S/A - EBC" and is presented by Rubem Rosa and Énio Souza. The second thumbnail is titled "Usos de custos: Um framework para administração pública" and is presented by Nathalia Albuquerque. The third thumbnail is titled "Serviços de limpeza: o impacto do planejamento nos custos e resultados" and is presented by Mauro de Brito and Celina Cunha.

Link: <http://socialiris.web10f32.kinghost.net/premiochico/>

Anexo D – Ranking de Desempenho de Custos da EBC

YouTube BR

tv brasil custos

1Ano 60m 48h

tv Brasil São Paulo

REPÓRTER

EMPRESAS ESTATAIS

EBC LIDERA RANKING DE DESEMPENHO PELA 3ª VEZ

Agência Brasil em R\$ 53 milhões Covid-19 representa 41% dos casos de sínd 12:13

0:33 / 0:34

TV Brasil é financiada total ou parcialmente pelo governo do Brasil. [Wikipedia \(Inglesa\)](#)

SP | EBC lidera ranking de desempenho de custos entre empresas públicas

TV Brasil
1,93 mi de inscritos

Inscrito

5

Compartilhar

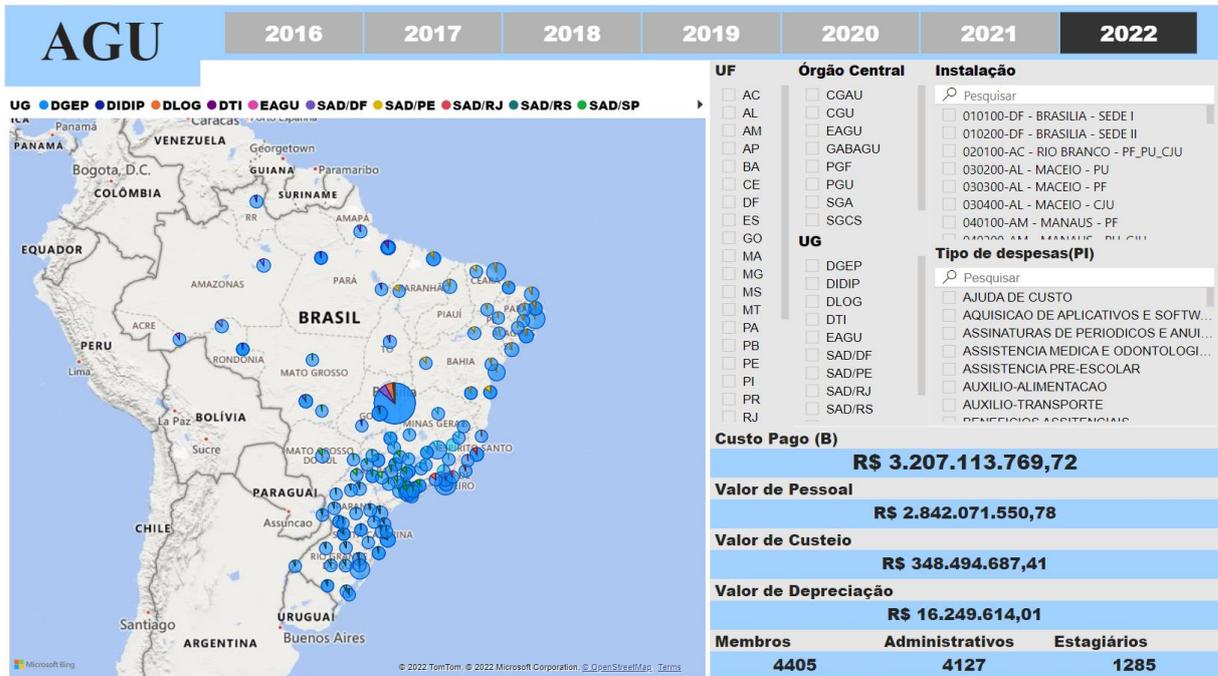
Download

216 visualizações há 5 meses

A Empresa Brasil de Comunicação (EBC) recebeu o 1º lugar no ranking de desempenho na qualidade da informação de custos, na categoria empresas estatais dependentes. O resultado foi divulgado, nesta sexta-feira, no relatório foco em custos da Secretaria do Tesouro Nacional. É a terceira vez que a empresa lidera a premiação. A EBC é responsável pelos veículos: TV Brasil, Agência Brasil, Rádio Nacional e Rá ...mais

Link: <https://www.youtube.com/watch?v=FXEBGhQOZ8M>

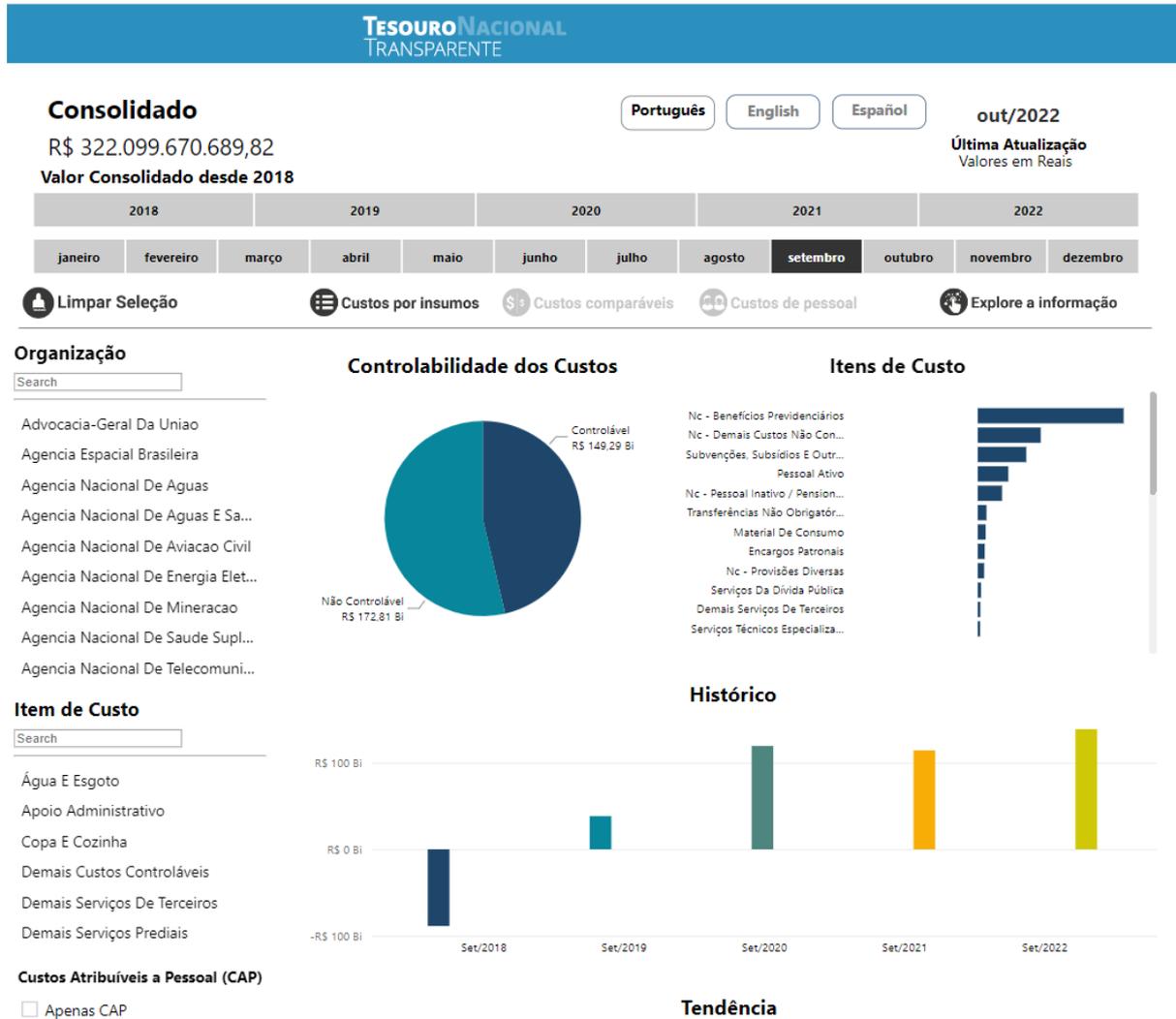
Anexo E – Painel de Custos da AGU



Link 1: <https://bit.ly/paineldaagu>

Link 2: <https://www.gov.br/agu/pt-br/aceso-a-informacao/receitas-e-despesas/paineldecustos>

Anexo F – Painel de Custos da STN – Portal de Custos do Governo Federal



Link: <https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/portal-de-custos-do-governo-federal>

Anexo G – Painel de Custos da EBC

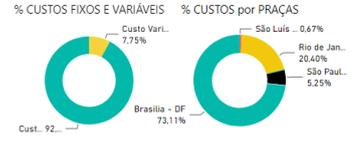
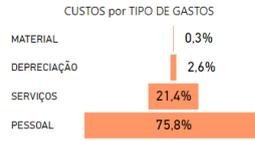
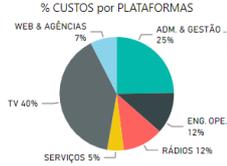
P1 - PAINEL DE CUSTOS | 2021

Em R\$

CUSTOS APURADOS

R\$506.663.129,64

DATA_EMISSÃO
07/01/2021 31/12/2021



CUSTOS DOS PRODUTOS DA EBC

TV Brasil R\$202,032,271.65 Acervo, Trafégo

PRODUTOS	CUSTOS
TV Brasil	R\$202.032.271,65
Adm. & Gestão Empresarial	R\$125.321.264,48
Engenharia & Operações	R\$46.522.357,22
Rádio Nac. Fm/Bsb	R\$35.260.022,18
Agência Brasil	R\$21.648.336,38
Tecnologia	R\$13.093.156,11
Mídias Sociais	R\$10.283.049,54
Análise e Monit. Mídia	R\$9.471.086,35
Rádio Nac. Am/Rio	R\$9.031.980,67
Acervo, Trafégo e Pesquisa	R\$6.856.572,61
Publicidade Legal	R\$6.190.760,62
Sites	R\$5.474.093,99
Rádio MEC Fm RJ	R\$3.933.266,33
Rádio Nac. OC Amazonas	R\$3.717.676,30
Rádio MEC Am RJ	R\$3.100.339,55
Rádio Nac. Am/Bsb	R\$1.775.920,64
Rádio Nac. Alto Solimões	R\$1.486.205,62
Negócios & Captação	R\$1.023.772,36
Aplicativos	R\$435.704,69
Total	R\$506.663.129,64

DETALHAMENTO DE CUSTOS POR FAVORECIDO

FAVORECIDO	OBJETO DO GASTO	CUSTOS	DOC_HABIL	NE
DIARIAS NACIONAIS E INTERNACION...	Diárias a Emprega...	R\$824,50	2021AV000001	2021
DIARIAS NACIONAIS E INTERNACION...	Diárias a Emprega...	R\$153,25	2021AV000003	2021
DIARIAS NACIONAIS E INTERNACION...	Diárias a Emprega...	R\$859,75	2021AV000004	2021
DIARIAS NACIONAIS E INTERNACION...	Diárias a Emprega...	R\$859,75	2021AV000006	2021
DIARIAS NACIONAIS E INTERNACION...	Diárias a Emprega...	R\$479,40	2021AV000007	2021
DIARIAS NACIONAIS E INTERNACION...	Diárias a Emprega...	R\$772,74	2021AV000008	2021
DIARIAS NACIONAIS E INTERNACION...	Diárias a Emprega...	R\$669,40	2021AV000009	2021
Total		R\$506.663.129,64		

OBJETO DO GASTO

Folha de P...	R\$206.110.034,21
Encargos S...	R\$84.350.252,06
Serviços Ex...	R\$34.805.959,02
Benef. Soci...	R\$22.207.742,78
Benef. Soci...	R\$21.748.185,34
Depreciaç...	R\$12.932.197,72

CUSTOS SERVIÇOS DE TERCEIROS - DRE

COD_DRE	CUSTOS
Manutenção	R\$24.949.876,86
Serviços Públicos	R\$23.323.692,92
Técnicos	R\$13.800.189,16
Direitos Autorais	R\$13.755.645,21
Gerais	R\$12.131.277,08
Locação De Bens	R\$10.597.243,49
Transportes	R\$9.766.390,29
Total	R\$108.324.315,01



PREÇAS

Brasília - DF	R\$370.434.886,48
Rio de Janeiro ...	R\$103.335.126,28
São Paulo - SP	R\$26.613.519,56
São Luís - MA	R\$3.378.343,91
Tabatinga - AM	R\$1.489.125,02
Itaoca - RJ	R\$1.297.508,69
Porto Alegre - ...	R\$51.356,80

FONTE: SIAFI | Base: 31/12/2021 - Atualizado em 31/01/2022 | Coordenação de Custos | GEORC | GEXFI | DIAFI - EBC | Ramal 5610

Link: <https://www.ebc.com.br/lei-de-acesso-a-informacao/custos>