

USABILIDADE DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA A DECISÃO GERENCIAL EM EMPRESA PÚBLICA: DIAGNÓSTICO E DIRETRIZES SOB A PERSPECTIVA INSTITUCIONAL

LUCAS EMÍLIO COSTA DAVI

Universidade de Brasília (UnB)

EVALDO CESAR CAVALCANTI RODRIGUES

Universidade de Brasília (UnB)

Resumo

Este artigo analisa em que medida a informação de custos é efetivamente apropriada na decisão gerencial em uma empresa pública, à luz das teorias institucional e da usabilidade. Realizou-se um *survey* exploratório com 22 participantes de diferentes níveis decisórios, aplicado via Microsoft Forms, com anonimização e consentimento livre e esclarecido. O estudo foi conduzido conforme a Resolução CNS nº 510/2016, sendo dispensado de apreciação por Comitê de Ética por envolver risco mínimo e dados não sensíveis. O instrumento, validado por especialistas e testado com profissionais da área, contemplou quatro dimensões: usabilidade (disponibilidade, qualidade, acessibilidade e uso), governança do uso, fatores institucionais e impactos percebidos em eficiência e eficácia. Os resultados indicam médias acima do ponto médio em Usabilidade ($M = 3,86$; $\alpha = 0,93$), Governança do uso ($M = 3,86$; $\alpha = 0,70$) e Impactos ($M = 3,85$; $\alpha = 0,69$), e valor abaixo em Institucional ($M = 3,57$; $\alpha = 0,52$). As correlações entre Governança–Impactos ($r = 0,69$) e Usabilidade–Impactos ($r = 0,53$) sugerem que ritos decisórios e qualidade informacional favorecem o uso substantivo da informação, convertendo práticas simbólicas em substantivas. O estudo apresenta um quadro diagnóstico de usabilidade que auxilia na identificação de barreiras e potencialidades no uso da informação de custos. Os achados sugerem que governança e usabilidade atuam como mecanismos que aproximam pressões institucionais de resultados organizacionais, reforçando o papel da informação de custos como instrumento de governança e *accountability* no setor público.

Palavras chave: Contabilidade Gerencial, Governança, Usabilidade das Informações, Teoria Institucional, Setor Público.

1. Introdução

A gestão contábil-financeira constitui fator essencial para a sustentabilidade e o sucesso das organizações públicas, exercendo impacto direto sobre a capacidade de entregar bens e serviços essenciais à sociedade (Catelli, 2022; Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2015). Em empresas estatais, o controle rigoroso de receitas, custos e despesas fortalece a saúde financeira institucional, evita crises e contribui para que os objetivos estratégicos e operacionais sejam alcançados de forma efetiva (Padoveze, 2010; Castro, 2006). A crescente complexidade dos mercados, as constantes mudanças em demandas sociais e a intensificação da concorrência, inclusive no âmbito público, impõem pressões adicionais por transparência, capacidade de adaptação e alto desempenho (Brasil, 2016).

A contabilidade gerencial exerce papel decisivo na administração pública ao articular eficiência, eficácia e o uso da informação de custos para apoiar decisões nos níveis estratégico, tático e operacional (Atkinson *et al.*, 2015; Padoveze, 2010). Em organizações intensivas em serviços, a visibilidade sobre custos, redutores e capacidade é um fator que favorece a avaliação de portfólio, precificação e alocação de recursos, reduzindo assimetrias entre o que é medido e o que efetivamente embasa as escolhas gerenciais (Catelli, 2022).

Recentemente, o arcabouço jurídico brasileiro – notadamente a Lei n. 13.303/2016 – reforçou a necessidade de governança, de transparência e de sistemas robustos de informações em empresas públicas e sociedades de economia mista (Brasil, 2016). Na ausência de instrumentos gerenciais qualificados, a adoção de boas práticas de governança encontra desafios estruturais, limitando ganhos de eficiência e o cumprimento dos fins públicos a que essas organizações se destinam.

No setor público, entretanto, o desenho e a utilização de sistemas de custos convivem com pressões institucionais que podem favorecer práticas mais simbólicas do que substantivas, orientadas pela conformidade e pela legitimidade. A perspectiva institucional oferece, nesse contexto, uma lente útil para interpretar fenômenos como isomorfismo, acoplamento frouxo e dissociação entre discurso e prática, ajudando a explicar por que a informação de custos, embora disponível, nem sempre se converte em decisões voltadas a resultados (Selznick, 1957; Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 2008).

A literatura e as evidências recentes mostram que, mesmo diante de avanços tecnológicos e normativos, a implementação efetiva de sistemas de custos e o uso substantivo da informação contábil-gerencial no setor estatal ainda enfrentam barreiras institucionais significativas, sejam de ordem cultural, sejam ligadas à estrutura das próprias organizações (Borges, Figueiredo, & Martins, 2013a; Vailatti, Souza, & Rodrigues, 2017; Souza & Rodrigues, 2022). Por isso, o enfoque na perspectiva institucional mostra-se relevante ao analisar a distância entre práticas formalmente adotadas e sua real incorporação rotineira à gestão, distinguindo situações de conformidade aparente (simbolismo) daquelas capazes de gerar impacto gerencial efetivo.

Neste contexto, este artigo investiga a usabilidade da informação de custos em uma empresa pública sediada no Distrito Federal, examinando em que medida dimensões como disponibilidade, qualidade, acessibilidade e uso efetivo se manifestam no cotidiano gerencial. Com base em um *survey* exploratório com gestores e servidores, o estudo busca mapear percepções sobre fatores organizacionais — como cultura, integração de sistemas e responsabilidades difusas — e eventuais tensões entre a legitimidade institucional e a utilidade gerencial.

Complementarmente, a governança do uso da informação é abordada como elo central entre controle, *accountability* e decisão. No contexto das empresas públicas, seu conceito não

se limita à estrutura de poder, mas abrange as rotinas e mecanismos formais que asseguram a aplicação efetiva das informações nas decisões — considerando principalmente normas, ritos, registros e formas de responsabilização. Essa conexão com a *accountability* é direta, pois amplia a rastreabilidade das decisões e a consistência entre resultados e responsáveis (Meijer, Curtin & Hillebrandt, 2012; Scott, 2008). Assim, a governança do uso de custos é compreendida como um mecanismo institucional e gerencial associado à conversão de pressões externas em práticas efetivas, fortalecendo a utilidade da informação e o controle gerencial orientado a resultados.

O objetivo é analisar se a informação de custos é apropriada para a decisão, à luz da perspectiva institucional, construindo um referencial exploratório para avaliar sua usabilidade por dimensões. Como contribuição, o estudo oferece subsídios para aprimorar a integração entre governança e usabilidade da informação de custos, reconhecendo as limitações do escopo exploratório e o cuidado ético de desidentificação da organização pesquisada.

Por fim, o artigo situa a pesquisa no contexto das reformas do setor público brasileiro, evidenciando sua relevância social, respaldo legal e contribuição acadêmica, além de explicar desafios contemporâneos — como integração de sistemas, governança do uso da informação e *accountability* — que fundamentam o problema de pesquisa em contabilidade gerencial no setor público.

2. Referencial Teórico

Este referencial articula dois eixos complementares para sustentar a análise proposta. O primeiro trata da usabilidade da informação de custos, que explicita as condições pelas quais dados contábeis se tornam, de fato, insumos para decisão — considerando dimensões como disponibilidade, qualidade, acessibilidade e uso. O segundo eixo é a teoria institucional, que oferece uma lente para compreender por que, em organizações públicas, práticas formalmente adotadas podem não se converter em uso substantivo (isomorfismos e acoplamento frouxo). Em alguns trechos, são mencionadas aplicações operacionais, como análises de margem de contribuição, apenas para exemplificar a conexão entre conceitos teóricos e práticas gerenciais, sem constituir foco analítico do estudo. A combinação desses eixos permite examinar como a informação de custos é produzida e disseminada, por que razão pode permanecer subutilizada e quais mecanismos gerenciais favorecem sua apropriação nas escolhas cotidianas (Atkinson et al., 2015; Iudícibus, 1998; Padoveze, 2010).

2.1. Usabilidade da informação de custos

Neste artigo, usabilidade é tratada como a propriedade que permite que usuários atinjam metas com eficácia, eficiência e satisfação em um contexto específico de uso, o que implica considerar não apenas o dado contábil em si, mas também quem o utiliza, para que finalidade, em que tarefa e em que ambiente organizacional (ABNT, 2002; ISO, 1998/1999; Nielsen, 2012; Bias & Mayhew, 1994). Essa concepção — consolidada na literatura de Interação Humano-Computador (IHC) e em normas como a NBR ISO 9241-11 — desloca o foco de uma abordagem técnica para uma abordagem sociotécnica do uso da informação, considerando a relação usuário–tarefa–interface–ambiente (Nielsen, 2012; Bias & Mayhew, 1994). Inserida no campo da contabilidade gerencial — concebida como um sistema de informação para apoiar planejamento, controle e avaliação de desempenho — a usabilidade reforça que dados só geram valor quando acessíveis, compreensíveis e acionáveis (Atkinson et al., 2015; Iudícibus, 1998; Padoveze, 2010).

Ao aplicar esse enquadramento aos sistemas e relatórios de custos na administração pública, a usabilidade passa a ser um critério para julgar se, quando e como a informação de custos se transforma em insumo de decisão — por exemplo, em análises de portfólio, preço,

capacidade, desempenho – e não apenas um artefato disponível (Souza & Rodrigues, 2022; van Helden & Reichard, 2019). A literatura internacional sobre decisão e *accountability* complementa essa análise ao destacar que a utilidade real da informação depende de sua apropriação pelos tomadores de decisão bem como da clareza e relevância dos formatos adotados (van Helden & Reichard, 2019; Meijer, Curtin & Hillebrandt, 2012). Do ponto de vista setorial, estudos de transparência e controle externo mostram que acessibilidade e compreensibilidade aumentam a efetividade informacional, o que retroalimenta qualidade e uso (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2018; Meijer *et al.*, 2012).

No plano técnico-gerencial, os métodos de custeio (por absorção, variável e baseado em atividades - ABC) e a classificação de custos (fixos e variáveis; diretos e indiretos) indicam que dados precisam estar disponíveis, íntegros e tempestivos para suportar decisões (Horngren, Datar & Rajan, 2015; Martins, 2018). Com base nesse referencial, adotam-se quatro dimensões analíticas para a informação de custos: (i) disponibilidade (existência, cobertura e tempestividade), (ii) qualidade (fidedignidade, completude, consistência e relevância para a decisão), (iii) acessibilidade (localização, linguagem, trilhas de navegação e integração de sistemas) e (iv) uso efetivo (se e como a informação entra em ritos e escolhas gerenciais). Esse modelo dialoga com a literatura de usabilidade e com as características qualitativas da informação no setor público, permitindo identificar gargalos práticos e sugerir oportunidades de melhoria incremental – como padronização, dicionário de métricas, capacitação, integração entre bases – visando ampliar a apropriação gerencial da informação de custos (ABNT, 2002; Souza & Rodrigues, 2022; van Helden & Reichard, 2019; Meijer *et al.*, 2012).

Em contextos públicos, usabilidade se conecta diretamente à eficiência (uso otimizado de recursos para entregar mais e melhor) e eficácia (alcance de objetivos e metas). Quando informações de custos são acessíveis, tempestivas e compreensíveis, aumentam as chances de orientar alocação, priorização e avaliação de resultados, fortalecendo governança e *accountability* (STN, 2018; Meijer *et al.*, 2012; Verbeeten, 2008; Flury & Schedler, 2006). Essa relação indica que a usabilidade da informação de custos constitui um elo entre desempenho gerencial e *accountability* no setor público.

A literatura também evidencia um descompasso entre a produção e o uso da informação: mesmo com normas e sistemas, parte dos gestores não utiliza custos nas decisões devido a barreiras de acessibilidade, linguagem, integração e incentivos que priorizam conformidade (Cardoso & Rodrigues, 2023; Borges, Mário & Carneiro, 2013b; Souza & Rodrigues, 2022). Em contrapartida, quando a informação é incorporada aos ritos decisórios (reuniões, metas, comparativos) e dialoga com problemas concretos – como definição de preço, composição de mix, análise de capacidade e qualidade do serviço –, aumenta a probabilidade de uso substantivo. É precisamente esse encadeamento — disponibilidade → qualidade → acessibilidade → uso — que o instrumento deste estudo busca captar.

Estudos com abordagem ergonômica e de design da informação demonstram que aprendizagem, eficiência/facilidade de uso, autonomia e representações claras são heurísticas úteis para diagnosticar barreiras concretas em sistemas públicos. Quando usuários não aprendem rapidamente, não encontram o que precisam ou não têm autonomia para explorar a informação, tende a ocorrer menor conversão de dados em uso gerencial substantivo (Tufte, 2001; Few, 2013; Bias & Mayhew, 1994).

A avaliação de usabilidade combina métodos objetivos e subjetivos (ABNT, 2002; Seffah, Donyaee, Kline, & Padda, 2006; Shackel, 1991/2009): testes de usabilidade (execução de tarefas), questionários de percepção (eficácia/eficiência/satisfação, clareza, navegabilidade), entrevistas e grupos focais, análise de logs e *benchmarking*. Este artigo adota o *survey* por questionário estruturado, abordagem adequada e leve para mapear percepções nas quatro dimensões antes de intervenções mais custosas (como testes laboratoriais). O uso de

escores compostos por bloco (escala 1–5) viabiliza leitura comparativa e priorização de melhorias.

De forma geral, os achados da literatura reforçam que a usabilidade envolve dimensões técnicas e cognitivas que influenciam a efetividade informacional e a apropriação gerencial da informação de custos. Essa compreensão integra aspectos de qualidade da informação, experiência do usuário e efetividade gerencial, consolidando a usabilidade como um fenômeno multidimensional relevante para a contabilidade gerencial no setor público.

2.2. Teoria institucional: isomorfismos e acoplamento frouxo

A teoria institucional constitui um referencial central para compreender por que organizações — especialmente públicas — adotam formalmente práticas gerenciais que nem sempre se traduzem em uso efetivo. Desde os clássicos, enfatiza-se que as organizações não operam isoladas, mas inseridas em ambientes sociais que moldam suas estruturas e rotinas (Selznick, 1957; Scott, 2008). O chamado “novo institucionalismo” sistematiza duas frentes decisivas para este estudo. A primeira são os isomorfismos (coercitivo, normativo e mimético), que explicam a convergência de práticas sob pressões regulatórias, profissionais e de incerteza, levando organizações a se tornarem semelhantes para obter legitimidade (DiMaggio & Powell, 1983). A segunda é o acoplamento frouxo (decoupling), segundo o qual estruturas formais e práticas cotidianas podem se descolar, preservando rituais de conformidade sem alterar rotinas decisórias (Meyer & Rowan, 1977).

Em termos de legitimidade, os estudos indicam que ações organizacionais muitas vezes visam atender expectativas sociais e pressões do campo, não apenas critérios técnicos de eficiência (Meyer & Rowan, 1977; Zucker, 1988). De modo mais amplo, a literatura de lógicas institucionais (Friedland & Alford, 1991) recoloca a sociedade “de volta” ao centro, mostrando como símbolos e práticas convivem com contradições que afetam a adoção e o uso de ferramentas gerenciais. No setor público e na contabilidade, esse arcabouço ajuda a interpretar a coexistência de sistemas e relatórios conformes (normas, catálogos de centros de custos, planos) e uso gerencial limitado: a adoção de práticas contábeis ocorre também para atender demandas de conformidade e reconhecimento social (Borges *et al.*, 2013b; Vailatti *et al.*, 2017; Souza & Rodrigues, 2017), e há evidências recentes no Brasil de adoção simbólica quando a ênfase recai em ritos de legitimação em detrimento da utilidade gerencial (Oliveira & Barreto, 2024).

Aplicada à informação de custos, a lente institucional sugere que usabilidade não é apenas atributo técnico dos dados: depende de arranjos institucionais — cultura, arenas decisórias, responsabilização e incentivos — que podem favorecer usos simbólicos (voltados à conformidade) ou substantivos (voltados a decisões sobre preço, mix, capacidade e priorização). Neste estudo, essa perspectiva orienta a interpretação das quatro dimensões de usabilidade analisadas (disponibilidade, qualidade, acessibilidade e uso), conectando a discussão clássica do institucionalismo a um diagnóstico exploratório da apropriação da informação de custos na gestão pública (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Scott, 2008).

2.3. Governança do uso da informação de custos

No setor público, a governança da informação de custos é um pilar central para a *accountability* e a transparência. Ela é fundamental porque oferece meios verificáveis de demonstrar como os recursos são usados e de alinhar os sistemas de informação às expectativas da sociedade (Verbeeten, 2008; Flury & Schedler, 2006).

De forma mais ampla, essa governança reúne mecanismos, formais e informais, que favorecem o uso responsável, ágil e rastreável dos dados contábeis e gerenciais nas decisões. Essa visão é mais abrangente que a tradicional, antes focada apenas em estrutura e controle.

Ela passa a incorporar a dinâmica real de uso da informação, na qual a qualidade, a confiança e o engajamento dos usuários tornam-se cruciais para a legitimidade da organização (Al-Mamary & Alshallaqi, 2023; Meijer *et al.*, 2012).

A teoria institucional ajuda a explicar como esses mecanismos de governança operam na prática: eles funcionam como pressões normativas e coercitivas que estimulam a conformidade substantiva e reforçam a credibilidade das práticas (Scott, 2008; DiMaggio & Powell, 1983). Regras, ritos decisórios e o registro explícito do uso de custos em pareceres, atas e relatórios são exemplos de práticas que reduzem o acoplamento frouxo entre o discurso da eficiência e o uso efetivo da informação (Meyer & Rowan, 1977; Vailatti *et al.*, 2017). A integração de sistemas de informação gerencial a mecanismos de mensuração de desempenho fortalece ainda mais essa relação, permitindo maior coerência entre a tomada de decisão e a prestação de contas (Nudurupati, Bititci, Kumar, & Chan, 2011).

Essa discussão se conecta diretamente à contabilidade gerencial, que vê a governança da informação e o controle gerencial como complementares. Enquanto a governança define as diretrizes e responsabilidades, o controle operacionaliza e monitora o uso da informação no dia a dia (Atkinson *et al.*, 2015; Catelli, 2022). A eficácia desse arranjo, contudo, depende da usabilidade e da relevância dos dados para os gestores; caso contrário, corre-se o risco de criar formalismos que não agregam valor à decisão (Cardoso & Rodrigues, 2023). É nesse ponto que modelos de avaliação de usabilidade, como o de Seffah *et al.* (2006), se mostram úteis para melhorar a experiência de uso e a efetividade das decisões.

Com base nessa articulação, este estudo define o constructo “Governança do uso” como um mecanismo-chave que atua como elo entre o nível institucional e o de controle gerencial. Esse mecanismo contribui para o uso substantivo da informação de custos, conectando as dimensões de usabilidade, *accountability* e legitimidade institucional na contabilidade pública.

3. Metodologia

Esta seção descreve o delineamento metodológico adotado para analisar a usabilidade da informação de custos em uma empresa pública sediada no Distrito Federal. Considerando a complementaridade entre abordagens quantitativas e qualitativas na pesquisa social (Minayo, 1997; Marconi & Lakatos, 2003), adotou-se um *survey* exploratório, de natureza aplicada e com delineamento descritivo, adequado para mapear percepções e identificar padrões iniciais no contexto organizacional. O estudo operacionaliza quatro dimensões de usabilidade — disponibilidade, qualidade, acessibilidade e uso — mensuradas por meio de questionário estruturado no Microsoft Forms (Office 365), com anonimização da organização e confidencialidade dos respondentes.

A interpretação dos resultados é orientada pela teoria institucional, especialmente pelos conceitos de isomorfismos e acoplamento frouxo, que auxiliam na distinção entre usos substantivos e simbólicos da informação (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977). Trata-se de estudo exploratório, voltado à análise das condições de usabilidade, sem a pretensão de generalização estatística.

A condução do estudo foi autorizada internamente pela organização, mediante aprovação formal do setor competente. Por questões éticas e institucionais, a organização analisada foi desidentificada, sendo referida apenas como “empresa pública sediada no Distrito Federal”. O questionário incluiu, em sua abertura, o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), assegurando o caráter voluntário da participação e a ciência dos objetivos. A coleta garantiu confidencialidade total, sem identificadores pessoais, e as respostas foram analisadas de forma agregada.

Considerando-se o risco mínimo envolvido e a inexistência de coleta de dados sensíveis, a pesquisa enquadra-se nas condições de dispensa de apreciação pelo Comitê de Ética em

Pesquisa, conforme a Resolução nº 510/2016 do Conselho Nacional de Saúde (CNS, 2016), que estabelece as normas aplicáveis a pesquisas nas áreas de Ciências Humanas e Sociais.

A população-alvo compreende gestores e servidores que produzem, analisam ou utilizam informações de custos e desempenho. Adotou-se amostragem não probabilística por conveniência, com 22 respostas válidas obtidas entre 22 e 24 de setembro de 2025.

O questionário foi organizado para espelhar o referencial:

- Usabilidade (13 itens): disponibilidade (existência/cobertura/tempos), qualidade (fidedignidade/completude/consistência/relevância), acessibilidade (localização, integração entre sistemas/bases, linguagem) e uso efetivo (incorporação a ritos decisórios).
- Governança do uso (4 itens): práticas formais que disciplinam o uso (normas/ritos/registro explícito em decisões).
- Institucional (7 itens): percepções de pressões coercitivas, normativas e miméticas e indícios de acoplamento frouxo entre estruturas formais e prática.
- Impactos (3 itens): percepções de eficiência e eficácia associadas ao uso da informação.

As afirmações foram avaliadas em uma escala Likert de 5 pontos (1 = discordo totalmente ... 5 = concordo totalmente). O instrumento incluiu itens de caracterização do perfil dos respondentes (gênero, idade, formação, tempo no órgão, função, área, nível decisório, frequência de contato com informações de custos).

A aplicação ocorreu por link institucional (forms.office.com) enviado aos públicos-alvo, com lembretes durante a janela de coleta. Os critérios de inclusão foram: atuação em atividades relacionadas a custos/desempenho e e-mail institucional ativo. Foram excluídas: duplicidades e respostas manifestamente inconsistentes. Como todas as questões eram obrigatórias, não houve dados faltantes, e as análises foram realizadas com casos completos ($n = 22$).

Realizou-se uma inspeção exploratória de consistência (faixa de 1–5, campos obrigatórios), sem evidências de anomalias. Para cada bloco, calculou-se um escore composto por respondente (média aritmética dos itens na escala 1–5). Não houve necessidade de reversão de itens, pois todas as afirmações foram redigidas no mesmo sentido.

Reportam-se estatísticas descritivas por bloco (média, desvio-padrão; quando pertinente, mediana e quartis) e consistência interna por alfa de Cronbach (α). Os coeficientes indicaram: Usabilidade $\alpha = 0,93$; Governança do uso $\alpha = 0,70$; Institucional $\alpha = 0,52$; Impactos $\alpha = 0,69$ — valores adequados ao caráter exploratório e aceitáveis considerando o número de itens e o tamanho amostral.

A validade de conteúdo foi sustentada pelo alinhamento dos itens às dimensões teóricas de usabilidade e governança; a validade de face foi reforçada por revisão semântica e ajustes de clareza. O instrumento foi revisado pelo autor, pelo orientador e por um doutorando especialista em contabilidade gerencial, assegurando coerência conceitual entre os blocos teóricos.

Posteriormente, realizou-se um pré-teste com três profissionais que atuam diretamente no controle e análise de custos. Esse teste de campo permitiu ajustes finos de semântica e clareza, reforçando as validades de conteúdo e de face do questionário.

Para facilitar a leitura, alguns resultados são apresentados em tabelas e quadros de síntese (perfil da amostra; indicadores por bloco). A Tabela 1 evidencia o alinhamento entre as dimensões empíricas e os constructos teóricos que fundamentam o instrumento.

Tabela 1

Operacionalização dos constructos teóricos do instrumento de pesquisa

Constructo teórico	Dimensão	Exemplo de item (escala 1–5)	Referências teóricas
Usabilidade	Qualidade, acessibilidade, uso	“As informações de custos são tempestivas e compreensíveis.”	ABNT 2002; Souza & Rodrigues (2022)
Governança do uso	Ritos, registro, normas	“As decisões são formalmente registradas com base em custos.”	Meyer & Rowan (1977); Scott (2008)
Institucional	Pressões coercitivas, normativas e miméticas	“As práticas de custos seguem padrões do setor público.”	DiMaggio & Powell (1983)
Impactos	Eficiência e eficácia percebidas	“O uso da informação de custos contribui para decisões mais eficientes.”	Verbeeten (2008)

Nota. Tabela elaborada pelos autores a partir do referencial teórico do estudo. As dimensões refletem a operacionalização das variáveis no instrumento do *survey* e sua vinculação às teorias de usabilidade, governança e institucionalismo.

Os achados refletem percepções captadas por amostragem não probabilística, o que limita a generalização. A desidentificação preserva a confidencialidade, ainda que restrinja descrições contextuais mais detalhadas. O foco empírico recai sobre condições de usabilidade; indicadores econômico-financeiros (como margens ou custos efetivos) não foram mensurados neste *survey* e compõem agenda futura.

Foram calculadas estatísticas descritivas por bloco (média, desvio-padrão e IC95% das médias, via distribuição *t* com $gl = n-1$). As associações entre blocos foram examinadas por correlações de Pearson, tomando-se os escores médios por respondente em cada dimensão.

4. Resultados

Este estudo examinou as percepções sobre a usabilidade da informação de custos, governança do uso, pressões institucionais e impactos em eficiência/eficácia em uma empresa pública sediada no Distrito Federal. O questionário utilizou escala Likert de 1 a 5 e itens obrigatórios, não permitindo salvamento parcial; assim, as estatísticas baseiam-se em casos completos ($n = 22$). Para cada bloco foram calculadas médias por respondente, desvios-padrão, intervalos de confiança (IC95%) e consistência interna (alfa de Cronbach), além de correlações de Pearson entre blocos. As bases de informação de custos (múltipla escolha) e a questão aberta foram analisadas descritiva e qualitativamente. Em atenção à integridade e imparcialidade, apresentam-se todos os resultados relevantes — inclusive os que tensionam expectativas iniciais —, seguidos de interpretação das implicações teóricas e práticas. Resultados comparativos entre subgrupos são apresentados em leitura descritiva, em razão do tamanho amostral e do desbalanceamento entre categorias.

4.1. Análise dos dados sociodemográficos

O questionário foi configurado com respostas obrigatórias para os itens de escala, resultando em $n = 22$ observações válidas. Itens de múltipla escolha e a pergunta aberta foram mantidos em texto original; para análise descritiva dos instrumentos, realizou-se codificação 1–5 das escalas (Discordo totalmente → Concordo totalmente). Foram calculados: média por respondente em cada bloco (Usabilidade, Governança do uso, Institucional e Impactos), desvios-padrão, intervalos de confiança (IC95%) e alfa de Cronbach (consistência interna). As análises são estritamente descritivas e correlacionais; não se aplicaram testes inferenciais entre grupos devido ao tamanho amostral e desbalanceamento de subgrupos (por exemplo, “Outra”

em cargo com $n = 1$).

Para facilitar a compreensão do perfil dos participantes e contextualizar a análise dos dados, apresenta-se a seguir, a Tabela 2, com as principais características demográficas e funcionais da amostra, incluindo gênero, faixa etária, formação acadêmica, cargo, nível de decisão, frequência de contato com informações de custos e área de atuação. Esses dados contribuem para situar o leitor quanto à composição do grupo estudado e permitem avaliar a abrangência dos achados frente ao universo pesquisado.

Tabela 2

Perfil da amostra dos respondentes

Característica	Categoria	n	%
Gênero	Masculino	16	73
	Feminino	6	27
Faixa etária	35–44 anos	12	55
	45–54 anos	8	36
	55+ anos	2	9
Formação acadêmica	Administração	8	36
	Ciências Contábeis	8	36
	Economia	4	18
	Outros	2	9
Cargo/função	Analista/Técnico	12	55
	Gestor/Coordenador/Gerente	9	41
	Outro	1	5
Nível de decisão	Estratégico	4	18
	Tático	12	55
	Operacional	6	27
Frequência de contato com informações de custos	Diário	17	77
	Semanal ou Mensal	5	23
Área de atuação	Controladoria	18	82
	Outras	4	18
Total		22	100

Nota. n = número de respondentes; % = percentual em relação ao total de 22 participantes. Dados da pesquisa elaborados pelos autores.

Observa-se predominância de participantes entre 35 e 54 anos, com contato diário com informação de custos (17/22; 77%) e atuação concentrada em Controladoria (18/22; 82%). Quanto à função, prevalecem Analistas/Técnicos (12/22; 55%) e Gestores/Coordenadores/Gerentes (9/22; 41%); os níveis de decisão distribuem-se entre tático (12/22; 55%), operacional (6/22; 27%) e estratégico (4/22; 18%). Esse perfil é coerente com o objetivo do estudo — captar percepções de usuários intensivos de custos — e auxilia na interpretação dos escores acima do ponto médio em Usabilidade e Governança do uso. Por outro lado, a concentração na Controladoria pode reduzir a variabilidade entre áreas, recomendando cautela na generalização.

4.2. Análise quantitativa

Com o propósito de sumarizar e comparar o desempenho dos diferentes construtos analisados, a próxima tabela apresenta as médias, desvios-padrão, intervalos de confiança e

coeficientes de consistência interna (alfa de Cronbach) relativos a cada bloco temático, permitindo identificar padrões de respostas e variabilidade entre dimensões.

Nesta subseção, comparam-se as médias, IC95% e α dos blocos, bem como as correlações de Pearson, à luz do referencial teórico, indicando quando os achados corroboram ou tensionam/refutam expectativas teóricas (Atkinson *et al.*, 2015; DiMaggio & Powell, 1983; Horngren *et al.*, 2015; ISO, 1998/1999; Meyer & Rowan, 1977; Scott, 2008; van Helden & Reichard, 2019; Verbeeten, 2008).

Tabela 3

Estatísticas descritivas dos blocos de usabilidade

Bloco	Média	DP	IC95% Inferior	IC95% Superior	α (alfa de Cronbach)
Usabilidade (13 itens)	3,86	0,83	3,50	4,23	0,93
Governança do uso (4 itens)	3,86	0,69	3,56	4,17	0,70
Institucional (7 itens)	3,57	0,45	3,37	3,77	0,52
Impactos (Eficiência/Eficácia) – 3 itens	3,85	0,83	3,48	4,22	0,69

Nota. Estatísticas calculadas sobre $n = 22$ respondentes. DP = desvio-padrão. IC95% = intervalo de confiança de 95% para a média. Alfa de Cronbach (α) estima consistência interna do bloco. Dados da pesquisa, elaboração própria.

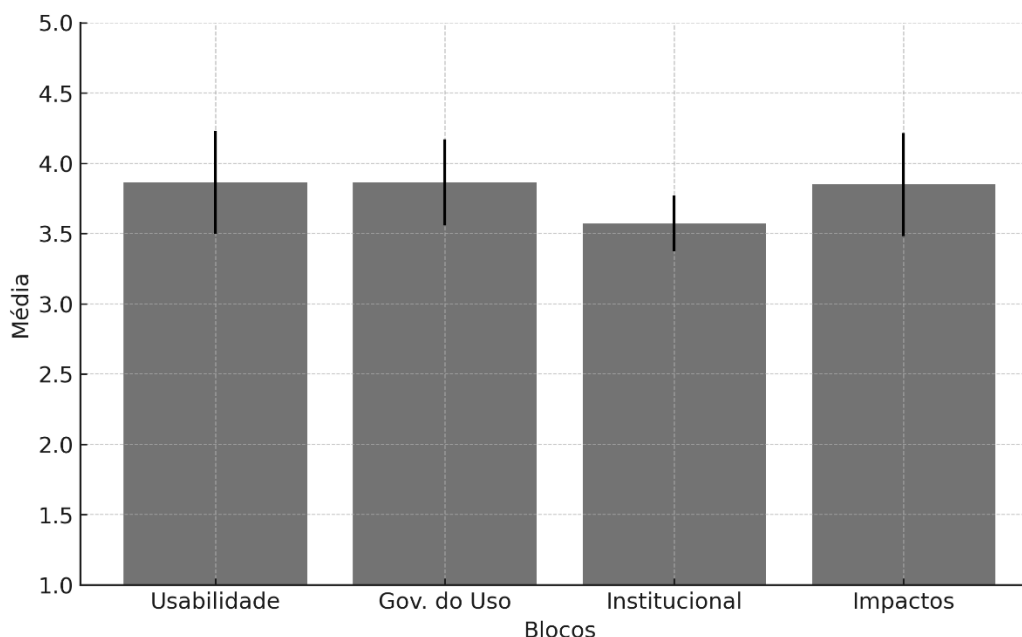
Os achados para as dimensões Usabilidade e Governança do uso ficaram acima do ponto médio, com consistência interna alta/adequada ($\alpha = 0,93$ e $\alpha = 0,70$, respectivamente). Esse padrão é consistente com a literatura, segundo a qual procedimentos claros e interfaces qualificadas tendem a se associar a decisões mais eficazes. O resultado alinha-se aos requisitos de usabilidade da ISO 9241-11 (1998, 1999) e dialoga com a racionalidade institucional de Meyer e Rowan (1977). A literatura aplicada (Bias & Mayhew, 1994; Seffah *et al.*, 2006) também destaca que a experiência de uso se relaciona ao desempenho informacional e à satisfação dos usuários.

Em contrapartida, o bloco Institucional apresentou índices que sinalizam tensões ($M = 3,57$; $\alpha = 0,52$). Isso pode indicar heterogeneidade na forma como as práticas são apropriadas pelas áreas. O alfa de Cronbach reduzido sugere não apenas fragmentação nas pressões (coercitivas, normativas, miméticas), como também a possibilidade de desacoplamentos estruturais, um fenômeno central no novo institucionalismo (DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 2008). Esse padrão é menos compatível com uma coesão institucional ampla e estimula questionar pressupostos sobre a uniformidade de práticas no serviço público. O resultado ecoa, assim, achados recentes no Brasil que mostram a coexistência de rotinas simbólicas e substantivas (Oliveira & Barreto, 2024; Cardoso & Rodrigues, 2023). Assim, a análise sugere que o fortalecimento da governança e da usabilidade merece ser acompanhado por estratégias específicas de cultura organizacional e aprimoramento técnico, para superar barreiras institucionais persistentes.

Para facilitar a visualização comparativa do desempenho médio de cada bloco, o gráfico a seguir ilustra as médias dos escores de Usabilidade, Governança do uso, Institucional e Impactos, acompanhadas dos respectivos intervalos de confiança de 95%.

Figura 1

Médias e intervalos de confiança dos blocos de usabilidade



Nota. Dados da pesquisa, elaboração própria.

A convergência dos intervalos de confiança entre Usabilidade, Governança do uso e Impactos sugere não apenas associações positivas, mas também uma tendência de alinhamento entre qualidade informacional e práticas decisórias percebidas como consolidadas. Essa configuração alinha-se às premissas de usabilidade, acessibilidade e eficácia delineadas pela ISO 9241-11 (ISO, 1998, 1999) e ao argumento institucional de redução do acoplamento frouxo proposto por Meyer e Rowan (1977). Por outro lado, a média inferior observada no bloco Institucional pode refletir pressões desiguais e fragmentação de práticas entre áreas organizacionais, expressando a complexidade e as disputas internas inerentes ao campo público — aspectos analisados por Scott (2008) e reafirmados por investigações recentes sobre governança e legitimidade no setor estatal.

Relações entre blocos (correlações de Pearson, médias por respondente)

- Governança ↔ Impactos = 0,69
- Usabilidade ↔ Impactos = 0,53
- Usabilidade ↔ Institucional = 0,56
- Institucional ↔ Impactos = 0,48

A seguir, apresenta-se a matriz de correlações de Pearson entre os blocos avaliados, evidenciando os vínculos e associações lineares entre as principais dimensões do instrumento.

Tabela 4

Matriz de correlação de Pearson entre blocos

Bloco/bloco	Usabilidade	Governança do uso	Institucional	Impactos
Usabilidade	1,00	—	0,56	0,53
Governança do uso	—	1,00	—	0,69
Institucional	0,56	—	1,00	0,48

Impactos	0,53	0,69	0,48	1,00
----------	------	------	------	------

Nota. Coeficientes de correlação de Pearson (r) calculados com base nas médias de respondentes por bloco (n = 22). Dados da pesquisa, elaboração própria.

A Tabela 4 apresenta as correlações entre os blocos do instrumento, indicando associações positivas entre as dimensões analisadas. A relação mais forte ocorre entre Governança do uso e Impactos ($r = 0,69$), seguida por Usabilidade e Institucional ($r = 0,56$) e Usabilidade e Impactos ($r = 0,53$). Essas associações são compatíveis com a ideia de que arranjos formais de decisão e qualidade informacional se associam a uso percebido como substantivo da informação e a resultados percebidos (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983). Em termos gerenciais, o padrão é coerente com a literatura de contabilidade gerencial, que vincula disponibilidade e qualidade de bases (por exemplo, DRE gerencial, margem de contribuição, ABC/TDABC) à melhor tomada de decisão (Horngren et al., 2015; Atkinson et al., 2015; van Helden & Reichard, 2019). A correlação Usabilidade–Institucional ($r = 0,56$) pode indicar que pressões mais nítidas se associam a melhor experiência de uso, corroborando o alinhamento entre contexto institucional e infraestrutura informacional (Scott, 2008).

Para aprofundar a compreensão desses vínculos, a Tabela 5 sintetiza a interpretação teórica das principais associações, relacionando cada resultado empírico às contribuições da literatura institucional e da contabilidade gerencial, bem como suas implicações para a gestão pública.

Tabela 5

Interpretações teóricas e implicações das correlações

Associação	Interpretação teórica	Implicação gerencial
Governança – Impactos ($r = 0,69$)	É consistente com a noção de redução de acoplamento frouxo; ritos decisórios e registros formais podem converter práticas simbólicas em práticas mais substantivas (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983)	Formalizar decisões com base em custos tende a aumentar o registro e a rastreabilidade do uso, com potenciais efeitos sobre resultados percebidos.
Usabilidade – Impactos ($r = 0,53$)	Qualidade e tempestividade associam-se a maior percepção de eficácia e eficiência (ISO 9241-11; van Helden & Reichard, 2019).	Melhoria de interfaces, integração de sistemas e clareza dos relatórios potencializam resultados.
Institucional – Usabilidade ($r = 0,56$)	Pressões coercitivas, normativas e miméticas podem moldar práticas e influenciar a adoção de sistemas (Scott, 2008; Vailatti et al., 2017).	Normas e cultura organizacional determinam o grau de apropriação da informação.

Nota. Interpretação elaborada pelos autores a partir das associações identificadas no *survey* e de referenciais da contabilidade gerencial e da teoria institucional. Os vínculos apresentados têm caráter exploratório e não inferencial.

Em conjunto, as correlações e suas interpretações sugerem que a governança e a usabilidade atuam de forma interdependente, associando-se a percepções mais positivas de eficiência e eficácia, enquanto as pressões institucionais permanecem heterogêneas entre áreas. Esses resultados reforçam o caráter exploratório do estudo e a necessidade de investigações futuras que aprofundem a análise causal e comparativa desses vínculos.

Subgrupos (médias, leitura descritiva, sem inferência)

- Nível Estratégico: Governança = 4,06; Impactos = 4,58; Usabilidade = 3,87.
- Nível Tático: Usabilidade = 3,96; Governança = 3,92; Impactos = 3,67.

As médias mais altas em estratégico/tático são compatíveis com o papel de regras/ritos/registo nesses estratos (Meyer & Rowan, 1977) e com a expectativa de uso substantivo quando evidências de custos são exigidas (DiMaggio & Powell, 1983). Como a leitura é descritiva e há desbalanceamento amostral, o achado não refuta estudos sem diferenças por nível; apenas sugere direção coerente com o referencial (van Helden & Reichard, 2019).

Bases de informação de custos mais citadas (contagem de respondentes)

- DRE gerencial por centro/serviço (18)
- ABC/TDABC (17)
- Margem de contribuição (16)
- Custeio variável (12) e Custo padrão (12)
- Custeio por absorção (11)

Para complementar a análise quantitativa, a tabela abaixo resume a frequência de utilização das principais bases de informação de custos indicadas pelos respondentes, permitindo identificar quais instrumentos são mais recorrentes e relevantes na prática gerencial da empresa estudada.

Tabela 6

Frequência de utilização das bases de informação de custos

Base de informação	n	%
DRE gerencial por centro/serviço	18	82
ABC/TDABC	17	77
Margem de contribuição	16	73
Custeio variável	12	55
Custo padrão	12	55
Custeio por absorção	11	50
Outra	3	14
Total	22	100

Nota. n = número de respondentes que reportaram uso da base; % = percentual em relação ao total de participantes (n = 22). Dados da pesquisa, elaboração própria.

Em convergência com as associações observadas entre Governança/Usabilidade e Impactos, a alta frequência de DRE gerencial por centro/serviço (82%), ABC/TDABC (77%) e margem de contribuição (73%) sugere capacidade informacional para decisões de preço, mix e capacidade, o que é consistente com a literatura de contabilidade gerencial (Horngren *et al.*, 2015; Atkinson *et al.*, 2015) e é compatível com pressões miméticas na adoção de “boas práticas” (DiMaggio & Powell, 1983). Esse quadro também dialoga com a noção de usabilidade — disponibilidade, compreensibilidade e tempestividade da informação (ISO, 1998, 1999; Seffah *et al.*, 2006). Por outro lado, rateios e defasagens relatados ajudam a explicar por que Impactos não superam as demais dimensões, reforçando a interpretação de desacoplamento parcial (Scott, 2008).

Apesar da predominância de métodos como DRE gerencial e custeio ABC/TDABC, relatos de dificuldades em rateio e tempestividade reforçam a crítica de que o desenho dos sistemas de custos, no setor público, ainda sofre com defasagens técnicas e falta de alinhamento com as demandas reais (Martins, 2018; Souza & Rodrigues, 2022). Essas evidências sustentam a necessidade de investigações futuras empregando métodos mistos e análise direta de práticas cotidianas.

4.3. Análise qualitativa

Os exemplos mais frequentes referem-se a projeções de resultado e ponto de equilíbrio, renovação de contratos com base em custo, comparação previsto $\times$ realizado, alertas de variações incomuns e reuniões de divulgação de indicadores. Parte dos relatos, porém, aponta dificuldades de alocação (rateios/centros) e tempestividade (defasagem), sugerindo heterogeneidade na infraestrutura informacional entre áreas.

4.3.1. Proeminências com finos ajustes nas estruturas teóricas

Conforme a Tabela 3, Usabilidade, Governança do uso e Impactos apresentam escores acima do ponto médio, enquanto Institucional fica abaixo. Esse padrão é consistente com a ideia de que qualidade informacional (tempestividade, compreensibilidade, integração e acesso) e a existência de ritos/registo decisório se associam a benefícios percebidos, em linha com a ISO 9241-11 e com a literatura institucional sobre redução de acoplamento frouxo.

No plano associativo, as correlações de Pearson entre escores médios por respondente revelam vínculo moderado/alto entre Governança do uso e Impactos ($r=0,69$) e moderado entre Usabilidade e Impactos ($r=0,53$), compatíveis com a proposição de que regras, ritos e qualidade informacional aumentam a probabilidade percebida de uso substantivo da informação de custos nas decisões. Esses achados reforçam a moldura adotada — Governança e Usabilidade como mecanismos interpretativos que aproximam pressões do campo de resultados percebidos. Em contrapartida, a consistência interna menor do bloco Institucional ($\alpha=0,52$) tensiona a interpretação dessa dimensão e sinaliza necessidade de refino dos itens (linguagem menos genérica, maior ancoragem comportamental) para captar com mais precisão isomorfismos e acoplamento frouxo em investigações subsequentes.

4.3.2. Impactos dos achados

À luz do institucionalismo, Governança e Usabilidade podem ser compreendidas como mecanismos que canalizam pressões do campo operacional para decisões, associando-se à redução de acoplamento frouxo e à maior percepção de uso substantivo ($r_{Gov-Imp}=0,69$; $r_{Usab-Imp}=0,53$).

Os resultados descritivos indicam percepções acima do ponto médio em Usabilidade, Governança do uso e Impactos, e valor inferior em Institucional. A consistência muito alta em Usabilidade ($\alpha=0,93$) sugere que compreensibilidade, tempestividade, integração e segmentação caminham juntas. À luz da ISO 9241-11 (ABNT, 2002), essa configuração é compatível com eficácia e eficiência do uso da informação de custos, o que dialoga com a associação positiva observada com Impactos.

A correlação Governança–Impactos (0,69) indica associação com ritos e registros decisórios (ex.: referência explícita à análise de custos em pareceres/atas) e pode sugerir maior percepção de efeitos nas decisões, compatível com uso substantivo. Em contraste, o patamar mais baixo e a coerência moderada do bloco Institucional ($M=3,57$; $\alpha=0,52$), combinados a relatos de alocação e tempestividade, sugerem heterogeneidade de pressões e a possibilidade de acoplamento frouxo: cumpre-se a forma (relatórios), mas gargalos técnicos ainda limitam a incorporação às rotinas, abrindo espaço para uso simbólico em alguns contextos.

No plano do campo institucional, os achados sinalizam pressões normativas (treinamentos/padrões), coercitivas (regras/ritos) e miméticas (*benchmarking*/ABC), porém desuniformes entre áreas. Em termos práticos, isso favorece ações prioritárias em duas frentes complementares:

- Elevar usabilidade — padronização de métricas/glossário, templates decisórios que exijam a referência a custos, revisão de direcionadores/alocações e redução de defasagens;

- Consolidar governança — reforçar ritos de decisão e registro explícito do uso de custos.

Como consequência teórica, os dados sugerem que Governança e Usabilidade podem atuar como mecanismos de mediação entre pressões institucionais e Impactos: quando a capacidade de uso é alta e o processo decisório exige evidências, a percepção de uso substantivo tende a aumentar; quando a usabilidade é frágil e os ritos são tênues, pode persistir desacoplamento.

A proposta de padronizar métricas e rotinas decisórias depende de condições institucionais e recursos técnicos que nem sempre estão presentes. Cardoso & Rodrigues (2023) alertam que processos de implementação podem ser desvirtuados por pressões miméticas e disputas internas, limitando o alcance de intervenções incrementalistas. A literatura internacional (van Helden & Reichard, 2019) recomenda experimentação e avaliações participativas para garantir aderência e eficácia.

Em síntese, este estudo evidencia o papel duplo da usabilidade e da governança no escopo exploratório analisado. Por um lado, ambas podem atuar como mecanismos interpretativos que conectam efeitos institucionais ao desempenho percebido. Por outro, exibem limites reais para superar o uso meramente simbólico. A persistência de áreas com baixo alinhamento institucional e barreiras técnicas é um exemplo disso — observação alinhada a Oliveira & Barreto (2024). O desafio não se resolve apenas com soluções normativas; requer estratégias integradas que combinem cultura organizacional e inovação em sistemas de custos.

5. Conclusão

Este estudo partiu do problema central de em que medida a informação de custos é efetivamente apropriada na decisão gerencial em uma empresa pública. A relevância reside no descompasso recorrente entre a disponibilidade formal de dados e o seu uso prático para orientar preço, mix, capacidade e desempenho — um tema sensível quando eficiência e eficácia são exigidas sob forte escrutínio público.

Os resultados mostraram que as dimensões Usabilidade, Governança do uso e Impactos apresentaram médias acima do ponto médio e consistência interna adequada, enquanto o bloco Institucional apresentou média inferior e maior heterogeneidade entre respostas. À luz da literatura, a combinação de nível médio elevado e α alto em Usabilidade é compatível com um conjunto integrado de compreensibilidade, tempestividade, integração e segmentação. A associação mais forte observada entre Governança e Impactos sugere que ritos, registros e regras que demandam evidências de custos podem estar associados a maiores impactos percebidos, indicando um uso mais substantivo da informação. Esses resultados sugerem que a governança do uso pode atuar como elo entre os sistemas técnicos e os arranjos institucionais, contribuindo para converter práticas de conformidade em práticas substantivas. Em contraste, relatos de alocação e defasagem temporal são consistentes com a leitura institucional de acoplamento frouxo: estruturas formais estão presentes, mas gargalos técnicos e pressões desiguais no campo podem manter distância entre discurso e prática.

A contribuição teórica do estudo está em articular usabilidade e institucionalismo para compreender quando e como a informação de custos deixa de ser um artefato de conformidade e passa a ser percebida como insumo de decisão. Os achados são compatíveis com a hipótese de que Governança e Usabilidade podem atuar como mecanismos de mediação entre as pressões institucionais — coercitivas, normativas e miméticas — e os resultados percebidos em eficiência e eficácia, associando-se à redução de acoplamento frouxo e ao fortalecimento do uso substantivo da informação. A contribuição prática consiste em um quadro operacional de diagnóstico (quatro dimensões de usabilidade) que permite priorizar intervenções: (i)

padronização de métricas e glossário; (ii) templates decisórios que solicitem referência explícita a custos; (iii) revisão de direcionadores e regras de alocação; e (iv) redução de defasagens informacionais. Essas ações, ao reforçarem a coerência entre governança e controle, podem contribuir para consolidar uma cultura de decisão orientada por evidências e *accountability*.

Apesar dos avanços observados, os resultados indicam que o fortalecimento da governança e da usabilidade, embora necessário, ainda não é suficiente para eliminar a distância entre discurso e prática. Persistem barreiras institucionais e técnicas que limitam a difusão de um uso substantivo em toda a organização, em linha com a coexistência de práticas simbólicas e substantivas apontada pela literatura institucional.

Como limitações, destacam-se o tamanho amostral e a amostragem não probabilística concentrada em Controladoria, além do uso de autopercepções e correlações (sem inferência causal). Essas escolhas são compatíveis com o caráter exploratório do estudo, mas restringem generalização e testes entre grupos.

Para pesquisas futuras, sugere-se: (a) ampliar a amostra e incluir unidades de linha para capturar variações no uso; (b) combinar *survey* com métodos observacionais (logs, estudos de caso, testes de usabilidade por tarefas) para aproximar percepção e comportamento; (c) estimar modelos de mediação/moderação para examinar em que medida a usabilidade da informação e a governança do uso podem mediar ou moderar a relação entre pressões institucionais e impactos; e (d) explorar experimentos de design informacional (visualizações, linguagem, granularidade) para mensurar ganhos de eficácia e eficiência decisória.

Em síntese, os achados oferecem evidências exploratórias e argumentos teóricos para deslocar o foco de “ter sistemas de custos” para “criar condições de uso” — um passo essencial para transformar legitimidade em desempenho e fortalecer a contabilidade pública como instrumento de decisão e aprendizado organizacional. O estudo evidencia a importância da informação de custos em ambientes públicos, ao indicar que sua usabilidade e governança podem contribuir para aprimorar a coerência decisória, a transparência e a responsividade institucional frente às demandas sociais brasileiras.

Referências

- Associação Brasileira de Normas Técnicas. (2002). NBR ISO 9241-11: Requisitos ergonômicos para trabalho de escritório com computadores – Parte 11: Orientações sobre usabilidade. Rio de Janeiro, RJ: Autor.
- Al-Mamary, Y. H., & Alshallaqi, M. (2023). Trust, perceived information quality, and citizen engagement with digital government services. *Government Information Quarterly*, 40(2), 101791. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2023.101791>
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2015). *Management accounting* (6th ed.). Boston, MA: Pearson.
- Bias, R. G., & Mayhew, D. J. (1994). *Cost-justifying usability*. San Diego, CA: Academic Press.
- Borges, L. G., Figueiredo, S. R., & Martins, K. F. (2013a). Adoção de práticas de gestão de custos no setor público. *Revista de Administração Pública*, 47(3), 471–492.
- Borges, T. B., Mário, P. do C., & Carneiro, R. (2013b). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: Uma análise sob a ótica institucional. *Revista de*

Administração Pública, 47(2), 469–491. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000200009>

Brasil. (2016). Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016. Diário Oficial da União. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm

Cardoso, E., & Rodrigues, A. (2023). Barreiras institucionais ao uso de informações de custos no setor público. *Revista de Administração Pública*, 57(1), 113–129. <https://doi.org/10.1590/0034-761220220120>

Castro, J. A. (2006). *Contabilidade gerencial aplicada ao setor público*. São Paulo, SP: Atlas.

Catelli, A. (2022). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica* (6a ed.). São Paulo, SP: Atlas.

Conselho Nacional de Saúde. (2016). Resolução nº 510, de 7 de abril de 2016: Dispõe sobre as normas aplicáveis a pesquisas em Ciências Humanas e Sociais. Brasília, DF: Ministério da Saúde. <https://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2016/Reso510.pdf>

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>

Few, S. (2013). *Information dashboard design: Displaying data for at-a-glance monitoring*. Burlington, MA: Morgan Kaufmann.

Flury, M., & Schedler, K. (2006). Managing and measuring the performance of public organizations: Challenges and ways forward. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 55(6), 448–456. <https://doi.org/10.1108/17410400610702180>

Friedland, R., & Alford, R. R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis* (pp. 232–263). Chicago, IL: University of Chicago Press.

Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis* (15th ed.). Pearson.

International Organization for Standardization. (1998). *Ergonomic requirements for office work with visual display terminals (VDTs) – Part 11: Guidance on usability* (ISO 9241-11). Author.

International Organization for Standardization. (1999). *Ergonomic requirements for office work with visual display terminals (VDTs) – Part 12: Presentation of information* (ISO 9241-12). Author.

Iudícibus, S. (1998). *Contabilidade gerencial*. São Paulo, SP: Atlas.

- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2003). Fundamentos de metodologia científica (5a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Martins, E. (2018). Contabilidade de custos (11a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Meijer, A. J., Curtin, D., & Hillebrandt, M. (2012). Open government: Connecting vision and voice. *International Review of Administrative Sciences*, 78(1), 10–29. <https://doi.org/10.1177/0020852311429533>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Minayo, M. C. S. (1997). O desafio do conhecimento: Pesquisa qualitativa em saúde (3a ed.). São Paulo, SP: Hucitec.
- Nielsen, J. (2012). Usability 101: Introduction to usability. Nielsen Norman Group. <https://www.nngroup.com/articles/usability-101-introduction-to-usability/>
- Nudurupati, S. S., Bititci, U. S., Kumar, V., & Chan, F. T. S. (2011). State of the art literature review on performance measurement. *Computers & Industrial Engineering*, 60(2), 279–290. <https://doi.org/10.1016/j.cie.2010.11.010>
- Oliveira, L., & Barreto, A. (2024). Práticas simbólicas e uso institucional da informação contábil no setor público. *Caderno de Administração Pública*, 42(1), 77–98.
- Padoveze, C. L. (2010). Contabilidade gerencial: Teoria, prática e casos. São Paulo, SP: Atlas.
- Scott, W. R. (2008). Institutions and organizations: Ideas and interests (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: 8ª edição aplicada à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Brasília, DF: Autor.
- Seffah, A., Donyaee, M., Kline, R., & Padda, H. K. (2006). Usability measurement and metrics: A consolidated model. *Software Quality Journal*, 14(2), 159–178. <https://doi.org/10.1007/s11219-006-7600-8>
- Selznick, P. (1957). Leadership in administration: A sociological interpretation. New York, NY: Harper & Row.
- Shackel, B. (1991). Usability—Context, framework, definition, design and evaluation. In B. Shackel & S. Richardson (Eds.), *Human factors for informatics usability* (pp. 21–37). Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Souza, E. A., & Rodrigues, A. (2022). Sistemas de custos na administração pública federal: Critérios de usabilidade e apropriação gerencial. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 261, 120–141.

- Tribunal de Contas da União. (2025). Relatório anual de contas do setor público federal (ReAC). Brasília, DF: TCU.
- Tufte, E. R. (2001). The visual display of quantitative information (2nd ed.). Cheshire, CT: Graphics Press.
- Vailatti, M. M., Souza, E. A., & Rodrigues, A. (2017). Custos e decisões no setor público: Estudo de caso no contexto institucional. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 236, 54–70.
- van Helden, G. J., & Reichard, C. (2019). Public sector accounting, accountability and usability of cost information for decision-making. *Public Money & Management*, 39(1), 3–10.
- Verbeeten, F. H. M. (2008). Performance management practices in public sector organizations: Impact on performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), 427–454. <https://doi.org/10.1108/09513570810863996>
- Zucker, L. G. (1988). Where do institutional patterns come from? Organizations as actors in social systems. In L. G. Zucker (Ed.), *Institutional patterns and organizations: Culture and environment* (pp. 23–49). Cambridge, MA: Ballinger.