

SISTEMA DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE IMPLANTAÇÃO DA ESTRATÉGIA NOS ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS

RESUMO

Este artigo analisa o papel dos sistemas de custos como instrumentos de implantação da estratégia em órgãos públicos federais intensivos em conhecimento. Fundamentado na literatura de valor público, estratégia no setor público e sistemas de controle gerencial, o estudo parte da premissa de que a efetividade da estratégia governamental depende da capacidade de traduzir diretrizes estratégicas em ações operacionais, conectando recursos escassos a resultados socialmente relevantes. Metodologicamente, adota-se a pesquisa-ação, desenvolvida no Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) entre janeiro de 2025 e março de 2026, envolvendo diagnóstico institucional, desenho metodológico, implementação e avaliação de um sistema de custos orientado à estratégia. O modelo proposto baseia-se no custeio por absorção adaptado, integrado ao SIAFI por meio da aba Detacusto, e utiliza uma estrutura de codificação que permite rastrear despesas por unidades organizacionais, processos da cadeia de valor e projetos estratégicos do Planejamento Estratégico Institucional 2024 - 2031. Os resultados indicam que o sistema de custos, quando integrado à governança e aos processos decisórios, transcende a função contábil e passa a atuar como instrumento de governança estratégica, apoiando a tomada de decisão, a transparência e a *accountability*. Conclui-se que a efetividade do sistema depende menos de sua sofisticação técnica e mais de sua incorporação à cultura organizacional, do comprometimento da alta administração e do uso sistemático das informações de custos no ciclo estratégico, contribuindo para a geração de valor público.

Palavras-Chave: Sistema de Custos; Centro de Custos; Implantação da Estratégia; Administração Pública Federal; PEI.

1. INTRODUÇÃO

Nas organizações públicas, a formulação e, sobretudo, a implementação da estratégia apresentam especificidades que as diferenciam de maneira substantiva do setor privado. Enquanto neste a estratégia é predominantemente orientada à maximização do lucro e à criação de valor econômico para os acionistas, no setor público a estratégia se estrutura em torno da criação de valor público, entendida como a produção de benefícios socialmente relevantes, legítimos e sustentáveis ao longo do tempo (Moore, 1995, 2013). Nesse contexto, a estratégia pública envolve escolhas sobre prioridades, alocação de recursos escassos e formas de atuação estatal capazes de responder às demandas sociais, respeitando restrições legais, orçamentárias e institucionais.

A literatura de gestão pública contemporânea reconhece que a implementação da estratégia no setor público não se esgota na elaboração de planos governamentais, como planos plurianuais ou estratégias institucionais formais. Ao contrário, exige mecanismos gerenciais que traduzam objetivos estratégicos em ações concretas, rotinas organizacionais e decisões operacionais consistentes (Bryson et al., 2015; Verbeeten, 2011). Nesse sentido, os sistemas de controle gerencial assumem um papel importante,

pois têm por função apoiar, monitorar e viabilizar a implantação da estratégia organizacional (Merchant & Van der Stede, 2024).

Entre os diversos instrumentos de controle gerencial, os sistemas de custos também se apresentam como instrumentos na implementação da estratégia, na medida em que fornecem informações para a tomada de decisão acerca da utilização de recursos públicos, custo das atividades, programas e serviços ofertados à sociedade. Conforme ressaltado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC, 2000), o sistema de custos constitui um subsistema da contabilidade voltado predominantemente para usuários internos, com a finalidade de apoiar o planejamento, o controle e a tomada de decisão gerencial. No setor público, essa função ganha especial relevância, dado que o principal objetivo das organizações públicas é a satisfação das necessidades coletivas e a entrega de valor à sociedade (Výstupová, Zámečník & Kozubíková, 2020).

A literatura internacional aponta que a contabilidade de custos no setor público permite determinar o custo de realização das atividades, fornecer informações tempestivas aos gestores e apoiar a eficiência financeira, possibilitando a obtenção dos melhores resultados possíveis diante dos recursos disponíveis (Alqudah et al., 2022). Além disso, os sistemas de custos viabilizam comparações entre unidades organizacionais semelhantes ao longo do tempo, contribuindo para a avaliação de desempenho, a transparência e a accountability, elementos fundamentais da governança pública contemporânea (Oseifuah, 2014; Verbeeten, 2011).

Apesar de sua relevância, o setor público enfrenta desafios significativos na implantação e no uso efetivo de sistemas de custos. Estudos empíricos evidenciam dificuldades relacionadas à complexidade das estruturas organizacionais, à fragmentação dos sistemas de informação, à cultura administrativa orientada ao orçamento e ao cumprimento formal de normas, bem como à limitada capacitação gerencial para uso estratégico das informações de custos (Alqudah et al., 2022; Rogošić, 2021). Esses desafios tendem a ser ainda mais acentuados em organizações públicas intensivas em conhecimento, nos quais os resultados estratégicos são frequentemente intangíveis, de longo prazo e de difícil mensuração monetária. Nesse contexto, a implantação da estratégia envolve alinhar recursos humanos, financeiros e tecnológicos à produção de conhecimento, inovação e subsídios técnicos para políticas públicas. Nesses casos, os sistemas de custos podem contribuir não apenas para o controle financeiro, mas também para o suporte à tomada de decisão estratégica, ao permitir a identificação do custo de projetos, programas de pesquisa, produtos técnicos e serviços prestados à sociedade. Tal alinhamento é coerente com a perspectiva de criação de valor público proposta por Moore (1995; 2013), ao associar eficiência no uso de recursos à legitimidade e ao impacto social das ações estatais.

No Brasil, a discussão sobre sistemas de custos no setor público tem ganhado destaque nos últimos anos, impulsionada por exigências normativas, avanços institucionais e iniciativas de modernização da gestão pública. Estudos recentes indicam evolução na adoção de sistemas de custos por órgãos federais, ainda que de forma heterogênea e com distintos níveis de maturidade (Cardoso & Rodrigues, 2024). Esse movimento aproxima o Brasil de experiências internacionais, nas quais os sistemas de custos vêm sendo utilizados como instrumentos de apoio à gestão estratégica e à avaliação de desempenho

no setor público (Verbeeten, 2011; Alqudah et al., 2022). Entretanto, apesar do crescimento da literatura sobre estratégia pública e sobre contabilidade de custos no setor governamental, observa-se que grande parte dos estudos que relacionam informações de custos à implementação da estratégia permanece concentrada no setor privado (Cuganesan, Dunford & Palmer, 2012; Höglund et al., 2021).

Diante dessa lacuna e para direcionar o presente estudo, adotou-se a seguinte questão de pesquisa: “Como o sistema de custos influencia na implantação da estratégia em órgãos públicos federais intensivos em conhecimento?”. Para responder essa questão, o estudo teve como objetivo analisar como um sistema de custos pode ser estruturado e utilizado como instrumento de implantação da estratégia em um órgão público federal, de modo a apoiar o alinhamento entre planejamento estratégico, execução orçamentária e geração de valor público.

Por fim, acredita-se que pesquisas que explorem, de forma integrada, o papel dos sistemas de custos como instrumento de implantação da estratégia em órgãos públicos federais, especialmente em contextos de produção de conhecimento e pesquisa, podem contribuir para preencher a lacuna teórica e empírica, reforçando a relevância do sistema de custos, não apenas como ferramenta contábil, mas como instrumento estratégico para a implementação de objetivos organizacionais no setor público federal.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. IMPLANTAÇÃO DA ESTRATÉGIA NO SETOR PÚBLICO

No setor público a estratégia se orienta pela criação de valor para a sociedade. Segundo Moore (1995), esse valor público se materializa quando políticas, programas e serviços produzem benefícios socialmente relevantes, reconhecidos como legítimos pelos cidadãos e sustentáveis ao longo do tempo. Essa concepção desloca o foco da eficiência estritamente econômica para uma perspectiva mais ampla, que envolve legitimidade democrática, capacidade institucional e resultados sociais. Estudos posteriores reforçam essa visão ao argumentar que a estratégia pública deve equilibrar resultados, apoio político e capacidade organizacional, compondo o chamado triângulo estratégico (Bryson, Crosby & Bloomberg, 2014; Alford & O’Flynn, 2009).

Nesse contexto, a implementação da estratégia exige que o gestor público vá além da execução mecânica de planos governamentais, atuando como um gestor capaz de interpretar o ambiente institucional, mobilizar recursos e ajustar continuamente as ações às expectativas sociais. Diferentemente do setor privado, em que a autoridade hierárquica e os incentivos de mercado desempenham papel central, o setor público opera em ambientes marcados por múltiplos stakeholders, ambiguidade de objetivos e restrições legais e políticas (Boyne, 2002; Andrews et al., 2012). Assim, a implementação estratégica assume caráter adaptativo e relacional, demandando negociação, coordenação interorganizacional e capacidade de aprendizado contínuo (Head & Alford, 2015).

A literatura também destaca que a implementação bem-sucedida da estratégia pública depende do alinhamento entre formulação, execução e capacidades organizacionais. Poister, Pitts e Edwards (2010) argumentam que estratégias públicas frequentemente falham não por questões conceituais, mas pela ausência de mecanismos eficazes de

acompanhamento, retroalimentação e ajuste. Nesse sentido, instrumentos de gestão, como sistemas de custos, indicadores de desempenho e avaliações periódicas, tornam-se fundamentais para transformar diretrizes estratégicas em ações concretas e mensuráveis (Kaplan & Norton, 2001; Hansen & Ferlie, 2016).

A implementação da estratégia no setor público deve, portanto, estar fortemente associada à avaliação de desempenho e à accountability. A criação de valor público exige que os resultados sejam mensurados e comunicados de forma transparente à sociedade, reforçando a legitimidade das ações governamentais. Autores como Behn (2003) e Pollitt e Bouckaert (2004) ressaltam que a mensuração de desempenho no setor público não se limita ao controle, mas desempenha papel estratégico ao orientar decisões, promover aprendizado organizacional e fortalecer a confiança dos cidadãos. Dessa forma, a avaliação passa a ser compreendida como parte integrante do ciclo estratégico, e não como uma atividade meramente *ex post*.

Nesse sentido, relatórios de gestão, indicadores de impacto e avaliações de políticas públicas legitimam a estratégia e orientam decisões futuras. A literatura sobre mensuração de desempenho enfatiza que a transparência e a prestação de contas ampliam a capacidade do Estado de demonstrar valor público, especialmente em contextos de escassez fiscal e crescente demanda por resultados (Van Dooren, Bouckaert & Halligan, 2015). Além disso, a integração entre planejamento estratégico, sistemas de informação gerencial e instrumentos de accountability fortalece a coerência entre objetivos, recursos e resultados, contribuindo para uma implementação estratégica mais efetiva e sustentável no setor público (OECD, 2019; Bryson, 2018).

2.2. SISTEMA DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE IMPLANTAÇÃO DA ESTRATÉGIA

A implantação da estratégia no setor público constitui um dos principais desafios da gestão governamental contemporânea. Diferentemente do setor privado, em que a estratégia tende a ser orientada por objetivos relativamente claros e mensuráveis, como lucratividade e participação de mercado, as organizações públicas operam em ambientes caracterizados por múltiplos objetivos, frequentemente concorrentes, elevada complexidade institucional e forte dependência de legitimidade política e social (Bryson, 2018; Torfing & Ansell, 2017). Nesse contexto, a estratégia no setor público não se esgota na sua formulação, mas depende criticamente de instrumentos capazes de traduzi-la em ações concretas, coordenadas e monitoráveis ao longo do tempo.

A literatura de valor público, desenvolvida a partir de Moore (1995; 2013), reforça essa perspectiva ao conceber a estratégia no setor público como um esforço deliberado para produzir benefícios socialmente relevantes, politicamente legitimados e sustentáveis do ponto de vista organizacional e financeiro. A implantação da estratégia, portanto, exige mecanismos que permitam alinhar recursos, capacidades e atividades às prioridades estratégicas definidas pelos gestores públicos. É nesse ponto que os sistemas de custos assumem papel central, ao fornecerem a base informacional necessária para conectar objetivos estratégicos abstratos à execução cotidiana das políticas, programas e serviços públicos (Anessi-Pessina et al., 2016; Verbeeten, 2020).

Os sistemas de custos, quando concebidos como instrumentos gerenciais, transcendem sua função tradicional de registro e prestação de contas financeiras. No contexto da implantação da estratégia, eles atuam como dispositivos que viabilizam o desdobramento da estratégia em termos operacionais, permitindo identificar como os recursos públicos são consumidos ao longo das atividades organizacionais e como esses recursos se relacionam com os resultados pretendidos. Ao tornar visível a relação entre insumos, processos e outputs, os sistemas de custos fornecem evidências essenciais para decisões estratégicas sobre alocação de recursos, priorização de ações e redesenho de processos (Dabbicco, 2021; Alqudah et al., 2022).

Evidências recentes indicam que modelos tradicionais de custeio, focados predominantemente no atendimento a exigências legais e no controle orçamentário, são insuficientes para apoiar a implantação de estratégias públicas complexas. A adoção de sistemas de custos mais analíticos, como aqueles baseados em atividades, processos ou direcionadores de custo, amplia a capacidade das organizações públicas de compreender a estrutura de custos dos serviços prestados e de avaliar o impacto das escolhas estratégicas sobre o uso dos recursos (Anessi-Pessina et al., 2016; Höglund & Holmgren Caicedo, 2021). Esse entendimento é particularmente relevante em ambientes caracterizados por restrições fiscais, nos quais a implantação da estratégia implica escolhas explícitas sobre o que fazer e, inevitavelmente, sobre o que deixar de fazer.

Nesse sentido, os sistemas de custos funcionam como instrumentos de implantação da estratégia ao permitirem que objetivos estratégicos sejam traduzidos em atividades mensuráveis e seus respectivos custos. Essa tradução possibilita avaliar a coerência entre o planejamento estratégico e a execução das políticas públicas, identificando desvios, ineficiências e oportunidades de ajuste ao longo do tempo. Ao mapear os gerenciadores de custo e evidenciar quais atividades consomem recursos de forma desproporcional em relação ao valor público gerado, os sistemas de custos oferecem subsídios concretos para o ajuste e o realinhamento da estratégia durante sua implementação (Anessi-Pessina et al., 2016; Verbeeten & Speklé, 2022).

Além de apoiar a gestão interna, os sistemas de custos fortalecem a dimensão externa da implantação estratégica ao reforçarem a accountability e a transparência. A implementação de estratégias orientadas à criação de valor público requer que os gestores sejam capazes de demonstrar à sociedade como os recursos públicos são convertidos em bens e serviços de interesse coletivo. Informações de custos associadas a programas, projetos e políticas públicas ampliam a qualidade dos relatórios de gestão e das avaliações de desempenho, permitindo relacionar custos a resultados e impactos (Bracci et al., 2019; Verbeeten & Speklé, 2022). Dessa forma, os sistemas de custos contribuem para legitimar a estratégia não apenas internamente, mas também perante cidadãos, órgãos de controle e demais stakeholders.

A literatura contemporânea destaca, contudo, que a efetividade dos sistemas de custos como instrumentos de implantação da estratégia depende menos de sua sofisticação técnica e mais de sua integração aos processos decisórios e à governança organizacional. O comprometimento da alta administração, a incorporação das informações de custos nos ciclos de planejamento, monitoramento e avaliação estratégica, e a capacitação dos gestores para o uso analítico dessas informações são fatores críticos para que os sistemas

de custos cumpram seu papel estratégico (Dabbicco, 2021; Cardoso & Rodrigues, 2024). Sem essa integração, tais sistemas tendem a permanecer como iniciativas isoladas da contabilidade, com impacto limitado sobre a execução da estratégia.

Sob essa perspectiva, os sistemas de custos podem ser compreendidos como instrumentos mediadores entre a formulação estratégica e a ação organizacional no setor público. Ao traduzirem estratégias em atividades, custos e resultados mensuráveis, eles viabilizam a implantação efetiva das políticas públicas e permitem ajustes contínuos diante de mudanças no ambiente institucional, fiscal e social. Em consonância com abordagens de gestão estratégica de custos, adaptadas ao contexto público, esses sistemas contribuem para que a estratégia deixe de ser um plano formal e se converta em prática organizacional orientada à criação de valor público (Bjørnenak, 2000; Alqudah et al., 2022).

2.3. REQUISITOS DO SISTEMA DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO ESTRATÉGICO

A Tabela 1 sintetiza o referencial teórico que fundamenta a elaboração de um sistema de custos orientado à implantação da estratégia no setor público, articulando conceitos centrais da literatura de estratégia pública, valor público e sistemas de controle gerencial. O intuito é evidenciar como pressupostos teóricos podem ser traduzidos em requisitos de desenho e uso de sistemas de custos, posicionando-os como instrumentos de governança estratégica.

A primeira dimensão, estratégia e valor público, estabelece o fundamento normativo do sistema de custos. A literatura de valor público indica que a estratégia no setor público se orienta à produção de benefícios socialmente relevantes, legitimados politicamente e sustentáveis ao longo do tempo. Nesse sentido, o sistema de custos deve ser concebido de forma alinhada aos objetivos estratégicos institucionais, permitindo demonstrar como a alocação de recursos públicos sustenta a geração de valor público. A informação de custos, portanto, deixa de ser meramente financeira e passa a desempenhar função estratégica ao evidenciar a contribuição das ações organizacionais para os resultados pretendidos.

A dimensão complexidade e governança pública reconhece que a implantação da estratégia ocorre em ambientes caracterizados por múltiplos stakeholders, ambiguidade de objetivos e restrições legais e institucionais. Nessas condições, sistemas de custos excessivamente rígidos tendem a perder relevância gerencial. Assim, o sistema deve ser flexível e adaptável, capaz de contemplar diferentes objetos de custo, como processos, projetos, programas e unidades organizacionais, apoiando a coordenação e a governança estratégica em contextos complexos e dinâmicos.

A terceira dimensão, implantação e alinhamento estratégico, enfatiza que a efetividade da estratégia depende do alinhamento entre formulação, execução e capacidades organizacionais. A literatura aponta que falhas estratégicas decorrem, com frequência, da ausência de mecanismos que conectem planos formais às rotinas organizacionais. Nesse sentido, o sistema de custos deve estar integrado aos ciclos de planejamento, monitoramento e revisão estratégica, permitindo ajustes incrementais, aprendizagem organizacional e retroalimentação contínua da estratégia a partir das evidências geradas na execução.

A dimensão sistemas de custos como instrumento gerencial reforça a mudança de enfoque necessária para que esses sistemas cumpram papel estratégico. Isso implica estruturar informações de custos de forma compreensível, relevante e tempestiva, de modo que possam subsidiar escolhas sobre priorização de ações, alocação de recursos e redesenho organizacional.

Tabela 1: Requisitos do Sistema de Custos para Implantação da Estratégia no Setor Público

Dimensões	Conceito	Requisitos do Sistema de Custos	Referências
1. Estratégia e valor público	A estratégia no setor público orienta-se à criação de valor público, equilibrando resultados, legitimidade política e capacidade organizacional.	O sistema de custos deve estar explicitamente vinculado aos objetivos estratégicos, permitindo demonstrar como os recursos públicos contribuem para a geração de valor público.	Moore (1995; 2013); Alford & O'Flynn (2009); Bryson, Crosby & Bloomberg (2014)
2. Complexidade e governança pública	A implementação estratégica ocorre em ambientes complexos, com múltiplos stakeholders, ambiguidade de objetivos e restrições legais e institucionais.	O sistema de custos deve ser flexível e adaptável, capaz de contemplar diferentes objetos de custo e apoiar a coordenação e a governança estratégica.	Boyne (2002); Andrews et al. (2012); Torfing & Ansell (2017)
3. Implantação e alinhamento estratégico	A efetividade da estratégia depende do alinhamento entre formulação, execução e capacidades organizacionais, em um processo adaptativo e contínuo.	Integração do sistema de custos aos ciclos de planejamento, monitoramento e revisão estratégica, permitindo ajustes incrementais e aprendizagem organizacional.	Poister, Pitts & Edwards (2010); Head & Alford (2015); Bryson (2018)
4. Sistemas de custos como instrumento gerencial	Sistemas de custos transcendem o controle contábil e atuam como instrumentos de implantação da estratégia.	Concepção do sistema com foco gerencial, orientado à tomada de decisão estratégica e não apenas à conformidade normativa.	Anessi-Pessina et al. (2016); Verbeeten (2020)
5. Relação insumo, processo e resultado	A mensuração de custos permite compreender como recursos são consumidos ao longo da cadeia de valor organizacional.	Capacidade de rastrear custos por processos, atividades e projetos estratégicos, evidenciando causalidade entre insumos, entregas e resultados.	Bjørnenak (2000); Dabbicco (2021); Alqudah et al. (2022)
6. Modelos de custeio analíticos	Modelos tradicionais, focados apenas no controle orçamentário, são insuficientes para estratégias públicas complexas.	Adoção de modelos de custeio baseados em atividades, processos ou direcionadores de custo, compatíveis com decisões estratégicas.	Anessi-Pessina et al. (2016); Höglund & Holmgren Caicedo (2021)
7. Avaliação, transparência e accountability	A criação de valor público exige mensuração de desempenho, transparência e prestação de contas.	Produção de informações de custos integradas a indicadores de desempenho, relatórios gerenciais e instrumentos de accountability.	Behn (2003); Pollitt & Bouckaert (2004); Van Dooren et al. (2015); OECD (2019)
8. Uso decisório e integração institucional	A efetividade do sistema de custos depende de sua incorporação à governança e aos processos decisórios.	Envolvimento da alta administração, capacitação gerencial e uso sistemático das informações de custos nos fóruns decisórios.	Dabbicco (2021); Cardoso & Rodrigues (2024); Verbeeten & Speklé (2022)

Fonte: elaboração própria.

A dimensão relação insumo, processo e resultado destaca a função analítica dos sistemas de custos na implantação da estratégia. Ao permitir o rastreamento dos custos ao longo da cadeia de valor organizacional, o sistema torna visível a relação entre recursos utilizados, atividades realizadas e entregas produzidas. Essa visibilidade é fundamental para compreender como a estratégia se materializa na prática, identificar gargalos, ineficiências e desvios, e avaliar a coerência entre os recursos consumidos e os resultados alcançados.

A sexta dimensão, modelos de custeio analíticos, deriva do reconhecimento das limitações dos modelos tradicionais de custeio, centrados no controle orçamentário. Para apoiar estratégias públicas complexas, o sistema de custos deve adotar abordagens analíticas, baseadas em atividades, processos ou direcionadores de custo, capazes de capturar a diversidade e a interdependência das ações organizacionais. Tais modelos ampliam a capacidade de análise estratégica e permitem avaliar o impacto das escolhas gerenciais sobre o uso dos recursos públicos.

A dimensão avaliação, transparência e accountability evidencia o papel dos sistemas de custos na legitimação da estratégia pública. A criação de valor público exige que resultados e impactos sejam mensurados e comunicados de forma transparente à sociedade e aos órgãos de controle. Assim, o sistema de custos deve produzir informações integradas a indicadores de desempenho e relatórios gerenciais, fortalecendo a prestação de contas, a confiança institucional e a sustentabilidade da estratégia no longo prazo.

Por fim, a dimensão uso decisório e integração institucional ressalta que a efetividade do sistema de custos depende de sua incorporação à governança organizacional. A literatura aponta que a sofisticação técnica, por si só, é insuficiente para garantir impacto estratégico. O envolvimento da alta administração, a capacitação dos gestores e o uso sistemático das informações de custos nos fóruns decisórios são condições essenciais para que o sistema de custos se consolide como mediador entre a formulação estratégica e a ação organizacional, contribuindo efetivamente para a implantação da estratégia e a geração de valor público.

3. MÉTODO

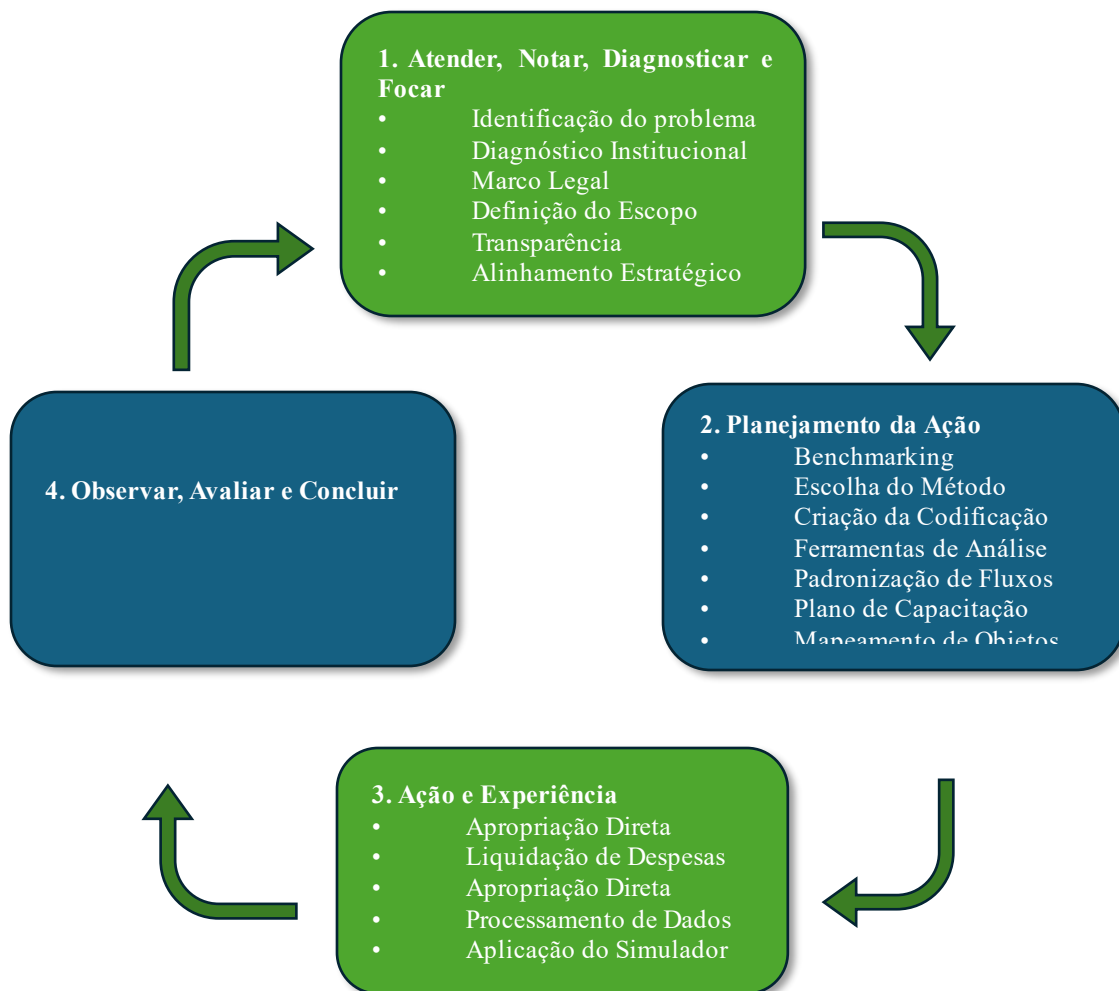
Esta pesquisa adota o método de pesquisa-ação, no qual os autores se inseriram diretamente no campo empírico por meio de um estudo de caso, participando ativamente de todas as fases do processo investigativo. A intervenção ocorreu ao longo do período compreendido entre janeiro de 2025 e janeiro de 2026, permitindo o acompanhamento contínuo das ações implementadas, bem como dos ajustes e aprendizados decorrentes do processo.

O estudo de caso foi desenvolvido no Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), organização pública federal brasileira cuja sede está localizada na capital federal. O IPEA desempenha papel estratégico no apoio à formulação, ao monitoramento e à avaliação de políticas públicas, o que o torna um ambiente institucional relevante para a aplicação da pesquisa-ação, especialmente no contexto de implantação de instrumentos gerenciais e estratégicos.

A coleta de dados ocorreu predominantemente por meio de entrevistas coletivas, realizadas tanto on-line (com gravação) quanto presencialmente, envolvendo participantes internos e externos ao campo de estudo. Complementarmente, foram analisados documentos institucionais, como normativos, relatórios, planos e registros administrativos, os quais contribuíram para a triangulação das evidências e para a compreensão aprofundada do contexto organizacional e das práticas adotadas.

De acordo com Cherry (2002), o desenvolvimento da pesquisa-ação estrutura-se em um ciclo contínuo de planejamento, ação e revisão da ação, no qual a produção de conhecimento ocorre de forma simultânea à intervenção prática. Em consonância com essa abordagem, a presente pesquisa seguiu as etapas representadas na Figura 1, assegurando coerência entre o referencial metodológico adotado e o desenho empírico do estudo.

Figura 1: Fluxo da Pesquisa



Fonte: elaboração própria.

3.1. ETAPAS DE APLICAÇÃO DO MÉTODO

O desenvolvimento do sistema de custos seguiu uma lógica processual e incremental, estruturada em etapas sequenciais da pesquisa-ação. Essa estrutura favoreceu a construção de um sistema de custos aderente à realidade institucional, legalmente respaldado, alinhado à estratégia organizacional e progressivamente incorporado às rotinas de gestão. Seguem as etapas e sua operacionalização.

Etapas 1: Atender, Notar, Diagnosticar e Focar (Janeiro a Março/2025)

- **Identificação do problema:** O desenvolvimento do projeto se deu a partir de questionamento que envolviam diretamente os custos como: Quanto custa uma determinada unidade no IPEA? Qual o custo médio de um processo? Quanto do orçamento está sendo destinado aos projetos? Além de responder a perguntas fundamentais sobre a eficiência do gasto público. O problema central era a falta de uma metodologia que permitisse identificar e acompanhar de forma clara a aplicação dos recursos públicos em processos e projetos.
- **Diagnóstico Institucional:** Trata-se de um levantamento detalhado da estrutura organizacional do IPEA, relacionado aos processos e produtos. Fundamental para identificar os objetos de custo prioritários e os potenciais fontes de dados (como o SIAFI) que alimentariam o sistema, garantindo que o modelo refletisse a realidade institucional.
- **Marco Legal:** Para o desenvolvimento do sistema de custeio, utilizou-se ferramentas jurídicas para respaldo institucional do projeto. Onde incluiu-se a Lei nº 4.320/1964, a Lei de Responsabilidade Fiscal, além dos manuais de custos aplicada ao setor público MCASP, e demais normas internas. Sua finalidade é garantir que a instituição cumpra o compromisso legal de estruturar um sistema de custos que apoie o planejamento e a transparência.
- **Definição do Escopo:** neste item desenhou-se três pilares: a cadeia de valor (processos), os projetos estratégicos (conforme o PEI) e a estrutura organizacional (unidades SIORG). Utilizou-se esses três pilares para garantir que o sistema de custos pudesse contemplar todas as dimensões de atuação do Ipea, desde a gestão administrativa até as pesquisas finalísticas.
- **Alinhamento Estratégico:** O projeto foi atrelado ao Planejamento Estratégico Institucional (PEI 2024-2031), especificamente como parte do projeto estratégico nº 19 (Processo de Avaliação Institucional). Onde buscou-se assegurar que a gestão de custos não seja apenas operacional, mas um canal de transformação institucional alinhado às metas de longo prazo.

Etapas 2: Planejamento da Ação (Abril a Julho/2025)

- **Benchmarking:** Foram feitas entrevistas para mapeamento de boas práticas em instituições como MJSP, EBC, FAB e IBGE para entender como esses órgãos realizam a gestão de custos e como foi o processo de implementação, as experiências, e as fases de implementação. A finalidade foi aprender com experiências similares e construir um framework integrativo que reunisse as melhores diretrizes aplicáveis ao contexto do Ipea.

- **Escolha do Método:** Para o desenvolvimento do sistema de custeio, o método planejado foi o custeio por absorção adaptado, que contempla tanto custos diretos quanto indiretos. Foi escolhido por sua aderência ao conceito de que custos são todos os recursos sacrificados para a obtenção de um objeto, permitindo uma apuração rigorosa no momento da liquidação da despesa.
- **Criação da Codificação:** Na etapa de codificação, foi desenvolvida uma estrutura de código de 11 dígitos que classifica o tipo de processo (Gestão ou Finalístico), a identificação do processo, o tipo de projeto (Estratégico, TED etc.) e o ID único do projeto. Essa codificação padronizada serve para permitir a rastreabilidade e a comparabilidade dos dados dentro do SIAFI.
- **Desenvolvimento de Ferramentas:** Após a criação dos códigos de custos e criação de códigos para cada projeto, foi gerado um simulador de centros de custos para apoiar a implementação e realizar os testes iniciais para verificar a operacionalização dos centros de custos. A ferramenta serviu para facilitar o trabalho dos servidores e fiscais que operacionalizam custos, automatizando a identificação da unidade e do processo no momento do registro da despesa.
- **Padronização de Fluxos:** Foi estabelecido um fluxo operacional que conecta o empenho, a liquidação e o pagamento, definindo claramente as responsabilidades de cada unidade (CGPGO, COFIN, DVORF e Fiscais de Contratos). A finalidade diminuir retrabalhos e garantir que a classificação dos custos ocorra de forma sistemática e sem gargalos.
- **Plano de Capacitação:** O plano de capacitação foi desenvolvido para proporcionar a sensibilização e o treinamento continuado dos servidores sobre a importância da informação de custos. Utiliza-se esse plano para disseminar a cultura de classificação de custos e preparar os técnicos para o uso gerencial das ferramentas desenvolvidas.
- **Mapeamento de Objetos:** O mapeamento desenha a definição do que seria custeado: processos (cadeia de valor), projetos (PEI) e unidades de custo (SIORG). Essa organização serve para estruturar como as despesas serão agrupadas em categorias, facilitando a interpretação dos resultados financeiros.

Etapa 3: Ação e Experiência (Agosto a Dezembro/2025)

- **Apropriação Direta:** Nesta fase foi realizada a identificação imediata de gastos que podem ser vinculados diretamente a um projeto específico, como diárias, bolsas de pesquisa e passagens. Foi utilizada a informação presente nos processos (como o número do projeto no IpeaPRO) para garantir que o custo seja atribuído ao objeto correto no momento da liquidação.
- **Liquidação de Despesas:** Definida como a etapa ideal para o registro de custos das despesas correntes na administração pública. É neste momento que os dados são efetivamente inseridos no sistema Detacusto do SIAFI, transformando a despesa orçamentária em informação de custo gerencial.
- **Processamento de Dados:** Os dados são obtidos prioritariamente por meio da ferramenta Tesouro Gerencial, mantida pela Secretaria do Tesouro Nacional. Esse

processamento serve para consolidar as informações provenientes do SIAFI, SIAPE e SCDP, garantindo a integridade e a precisão dos dados apurados.

- **Aplicação do Simulador:** Na prática, o simulador é utilizado pela COFIN para interpretar as informações recebidas via SEI e atribuir as codificações que serão inseridas no SIAFI. Ele serve como um suporte operacional para garantir que a classificação dos centros de custos (especialmente os indiretos) siga os critérios de rateio e rastreo definidos.

Etapas 4: Observar, Avaliar e Concluir (Janeiro a Março/2026)

- **Observação do Funcionamento do Sistema:** Nesta fase realizou-se o acompanhamento do sistema de custos em operação, com foco na consistência das classificações efetuadas, na aderência aos fluxos padronizados e na estabilidade dos procedimentos adotados.
- **Análise da Qualidade da Informação:** Procedeu-se à avaliação da qualidade das informações de custos geradas, considerando aspectos como completude, confiabilidade, rastreabilidade e tempestividade.
- **Avaliação do Uso Gerencial:** Nesta etapa examinou-se em que medida as informações de custos passaram a ser utilizadas para fins gerenciais, incluindo apoio à tomada de decisão, monitoramento da execução orçamentária e acompanhamento dos projetos estratégicos. Foram analisados os relatórios produzidos e sua capacidade de evidenciar a relação entre recursos alocados, atividades realizadas e objetivos estratégicos do Ipea.
- **Identificação de Limitações e Oportunidades de Melhoria:** A partir da observação e da avaliação, foram identificadas limitações do modelo, relacionadas à maturidade organizacional, à capacitação dos usuários, à complexidade de determinados objetos de custo e à necessidade de ajustes nos critérios de rateio e rastreo. Paralelamente, foram mapeadas oportunidades de aprimoramento metodológico, tecnológico e gerencial para a evolução do sistema.
- **Sistematização dos Aprendizados e Conclusões:** Por fim, os resultados dessa etapa foram sistematizados, consolidando os principais aprendizados da experiência e os fatores críticos para a efetividade do sistema de custos como instrumento de implantação da estratégia.

A lógica da pesquisa-ação permitiu articular diagnóstico, planejamento, experimentação e avaliação de forma integrada, assegurando aderência à realidade institucional, respaldo normativo e alinhamento ao Planejamento Estratégico Institucional. A seção a seguir detalha os dados obtidos na pesquisa.

4. APRESENTAÇÃO DOS DADOS

4.1. CENÁRIO DO ESTUDO

O estudo ocorreu no IPEA que é uma instituição do Estado brasileiro no campo da produção de conhecimento estratégico, avaliação de políticas públicas e apoio técnico ao governo federal vinculado ao Ministério do Planejamento e Orçamento (MPO). O IPEA, por meio das suas atividades, cumpre a missão institucional de "Qualificar a tomada de decisão do Estado e o debate público".

A cadeia de valor do IPEA, conforme apresentada na Figura 2, revela a lógica de funcionamento da instituição e a articulação entre suas atividades finalísticas, aquelas diretamente relacionadas à entrega de valor à sociedade; e suas atividades gerenciais, que fornecem suporte, governança e condições operacionais para que a instituição cumpra sua missão. A estrutura apresentada explicita como diferentes áreas se conectam, desde o assessoramento governamental até a gestão interna, compondo um sistema integrado de produção de conhecimento, avaliação de políticas públicas e apoio técnico ao Estado brasileiro.

Figura 2: Cadeia de Valor do IPEA



Fonte: Planejamento Estratégico Institucional do IPEA (PEI)

As **atividades finalísticas** representam o conjunto de entregas que posicionam o IPEA como uma instituição estratégica do governo federal para formulação, monitoramento e avaliação de políticas públicas. Essas atividades estão diretamente vinculadas à missão institucional de produzir e disseminar conhecimento qualificado, apoiar processos decisórios e contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública. As atividades finalísticas incluem: assessoramento governamental, avaliação de políticas públicas, desenvolvimento de estudos e pesquisas e desenvolvimento de pessoas.

A base da cadeia de valor é composta pelas **atividades gerenciais** que oferecem o suporte ao funcionamento da instituição. Embora não estejam diretamente ligadas às entregas finalísticas, elas são fundamentais para garantir governança, eficiência administrativa e condições adequadas de trabalho. As atividades gerenciais são categorizadas em Gestão de Pessoas, Gestão Patrimonial e Predial, Assessoramento à Alta Administração, Relações Institucionais, Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil, Gestão de Dados, Informações e Conhecimento, Gestão Estratégica, Controle Interno e Transparência, Gestão de Contratos e Serviços, Gestão de Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC), Comunicação e Assessoria Jurídica.

O Portfólio de Projetos Estratégicos constitui um dos principais instrumentos de materialização do Planejamento Estratégico Institucional do Ipea para o ciclo 2024–2031, ao traduzir os objetivos estratégicos em iniciativas estruturadas, monitoráveis e orientadas à geração de valor público. Conforme estabelecido no PEI, o portfólio organiza e prioriza projetos capazes de alinhar recursos, capacidades institucionais e esforços organizacionais às diretrizes estratégicas definidas, assegurando coerência entre planejamento, execução e resultados institucionais.

A construção do portfólio estratégico decorre diretamente do Mapa Estratégico do Ipea e da definição dos objetivos estratégicos distribuídos nas perspectivas de resultados institucionais, atuação institucional e capacidades internas, conforme a metodologia do *Balanced Scorecard* adotada pelo IPEA. Nesse sentido, os projetos estratégicos são concebidos como vetores de transformação institucional, responsáveis por promover avanços estruturantes, induzir inovação organizacional e fortalecer a capacidade do IPEA de apoiar a formulação, o monitoramento e a avaliação de políticas públicas baseadas em evidências.

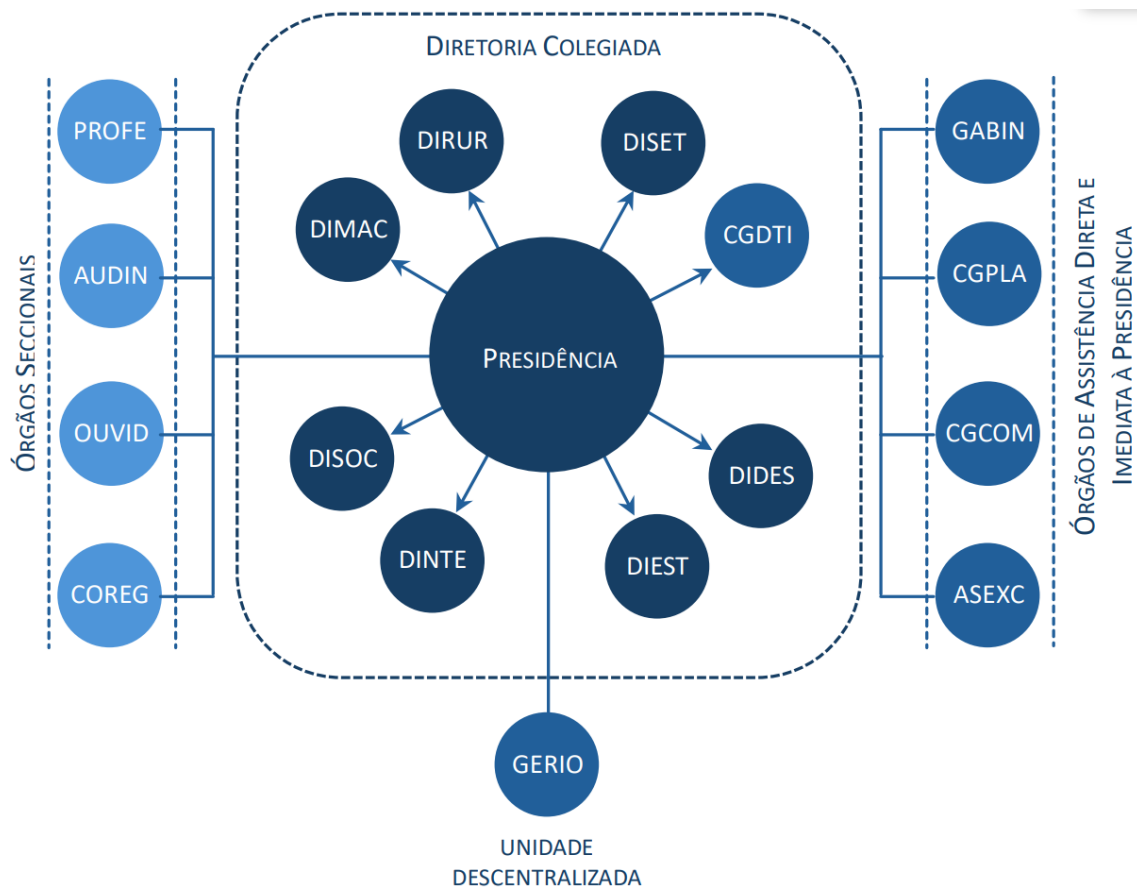
De acordo com o PEI, o Portfólio de Projetos Estratégicos do Ipea está organizado em três grandes categorias, cada uma com finalidades e características específicas. Os **projetos temáticos** concentram-se em agendas finalísticas prioritárias, relacionadas a grandes desafios do desenvolvimento econômico, social, institucional e ambiental do país, refletindo demandas estratégicas do Estado e da sociedade. Esses projetos reforçam o papel do IPEA como *think tank* governamental, ao articular pesquisa aplicada, assessoramento técnico e avaliação de políticas públicas em temas de elevada relevância nacional.

Os **projetos institucionais**, por sua vez, têm como foco o fortalecimento das capacidades organizacionais do IPEA, abrangendo iniciativas voltadas à governança, à gestão estratégica, à gestão de pessoas, à modernização administrativa, à transparência e ao aprimoramento dos processos internos. Esses projetos são essenciais para garantir sustentabilidade institucional, eficiência operacional e alinhamento das estruturas de suporte às demandas crescentes por qualidade, agilidade e integração na atuação do Instituto.

Complementarmente, as **ideias de inovação** buscam estimular a experimentação, a adoção de novas metodologias, o uso intensivo de dados e tecnologias digitais e o desenvolvimento de soluções inovadoras aplicáveis tanto às atividades finalísticas quanto às atividades de apoio. Essa categoria reflete a opção estratégica do IPEA por equilibrar iniciativas estruturantes com projetos de maior grau de incerteza e risco controlado, favorecendo a aprendizagem organizacional e a adaptação a contextos dinâmicos e complexos. Para fins do sistema de custos, as ideias de inovação também serão tratadas como projetos.

O IPEA é estruturado de forma hierárquica em que há áreas de apoio, instâncias de controle e unidades finalísticas relacionadas à produção de estudos e pesquisas. No topo da estrutura encontra-se a Presidência, responsável pela direção superior da instituição, definição das diretrizes estratégicas e representação institucional. Subordinados diretamente ao Presidente estão órgãos de assessoramento e apoio estratégico, que atuam transversalmente em toda a organização (Figura 3).

Figura 3: Organograma do Ipea



Fonte: Planejamento Estratégico Institucional do IPEA (PEI)

O Gabinete exerce função de apoio direto à Presidência, auxiliando na coordenação da agenda institucional, no acompanhamento de demandas internas e externas e na articulação política e administrativa. Ainda nesse nível estratégico situam-se a Coordenação-Geral de Imprensa e Comunicação Social, responsável pela política de comunicação institucional, relacionamento com a imprensa e divulgação das ações do órgão, e a Coordenação-Geral de Planejamento e Articulação Institucional, que desempenha que articula planejamento estratégico, programas institucionais e articulação com outros órgãos e entidades governamentais.

A estrutura contempla também unidades de controle, integridade e apoio jurídico diretamente vinculadas à alta administração. A Ouvidoria atua como canal de diálogo entre a instituição e a sociedade, recebendo manifestações, reclamações, sugestões e denúncias, contribuindo para a transparência e o aprimoramento dos serviços públicos. A Procuradoria Federal presta assessoramento jurídico, assegurando a legalidade dos atos administrativos e a defesa judicial e extrajudicial da instituição.

Complementam esse eixo de governança a Auditoria Interna, responsável pela avaliação dos controles internos, da gestão de riscos e da conformidade dos atos administrativos, a Corregedoria, que conduz atividades disciplinares e de responsabilização administrativa, e a Unidade de Integridade, voltada à promoção de práticas de ética, prevenção de irregularidades e fortalecimento da governança institucional.

No campo do desenvolvimento organizacional e do suporte tecnológico, destacam-se a Diretoria de Desenvolvimento Institucional, responsável por políticas de gestão organizacional, modernização administrativa e desenvolvimento de capacidades internas, e a Coordenação-Geral de Ciência de Dados e Tecnologia da Informação, que sustenta a infraestrutura tecnológica, a gestão de dados, os sistemas de informação e o apoio à transformação digital da instituição. A estrutura ainda contempla uma Gerência Regional do Ipea no Rio de Janeiro, que assegura a presença institucional descentralizada e o apoio às atividades realizadas nessa localidade.

Na base da estrutura organizacional encontram-se as Diretorias Finalísticas, responsáveis diretamente pela produção técnica, científica e analítica que materializa a missão institucional. Cada diretoria está associada a uma Coordenação-Geral, que organiza e supervisiona os trabalhos internos, garantindo coerência metodológica e alinhamento estratégico.

Essas diretorias abrangem áreas temáticas distintas e complementares: a Diretoria de Estudos e Políticas Setoriais, de Inovação, Regulação e Infraestrutura; a Diretoria de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais; a Diretoria de Estudos e Políticas Sociais; a Diretoria de Estudos e Políticas Macroeconômicas; a Diretoria de Estudos Internacionais; e a Diretoria de Estudos e Políticas do Estado, das Instituições e da Democracia. Conjuntamente, essas unidades respondem pela realização de estudos, pesquisas, avaliações e assessoramentos técnicos que subsidiam a formulação, o monitoramento e a avaliação de políticas públicas em múltiplas dimensões do desenvolvimento nacional.

4.2. DESENVOLVIMENTO DA METODOLOGIA DO SISTEMA DE CUSTOS NO IPEA

A construção do modelo de custos para o IPEA considerou os seguintes componentes:

- Objetivo da apuração de custos
- Fontes de dados
- Métodos de Custeio
- Centros de Custos
- Objetos de Custos
- Unidades de Custo

Além dos componentes já mencionados, é importante destacar que o modelo de custos do IPEA foi estruturado para garantir transparência e rastreabilidade das informações financeiras relacionadas aos projetos. A integração entre os centros de custos e os objetos de custos permite uma visão detalhada do consumo de recursos, facilitando a tomada de decisão gerencial e o acompanhamento da execução orçamentária.

O **objetivo principal do sistema de custos** é o cálculo de custos dos projetos, processos e unidades, orientando-se pela integração dos dados. Para isso, as fontes de dados que alimentam o modelo têm como base o SIAFI para garantir precisão e confiabilidade das informações, enquanto o método de custeio adotado é o de absorção, mesmo que adaptado, contemplando tanto custos diretos quanto indiretos. Tal abordagem permite que, no momento da liquidação das despesas, a atribuição dos gastos seja feita com rigor,

conectando os centros de custos (organizados em unidades, processos e projetos) aos respectivos objetos de custo, que correspondem aos projetos estratégicos da instituição. Dessa forma, o modelo viabiliza a separação detalhada dos recursos destinados a cada objeto de custo, fortalecendo a transparência e o acompanhamento gerencial ao longo da execução orçamentária.

Considera-se objetivos secundários a obtenção do custo dos processos e a identificação de oportunidades de aprimoramento dos processos internos, a promoção de maior eficiência na alocação de recursos e o suporte à elaboração de relatórios gerenciais mais detalhados. Além disso, o modelo busca fomentar a cultura de *accountability* e subsidiar a avaliação de desempenho institucional, contribuindo para o alcance dos resultados estratégicos do IPEA.

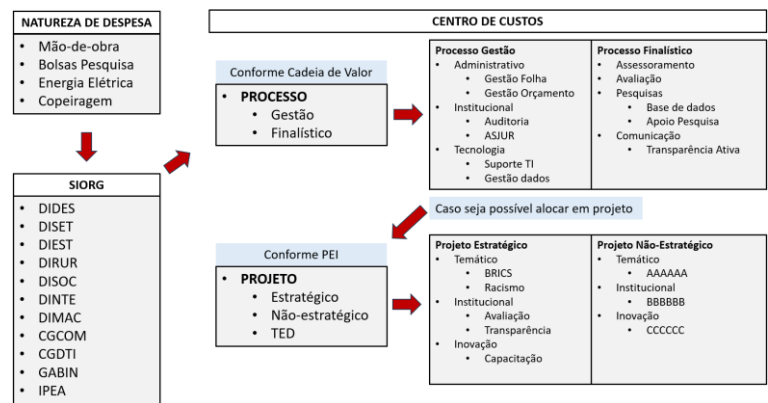
As **fontes de dados** que alimentam o modelo têm como base o SIAFI e paralelamente o SIAPE e o SCDP. Os dados serão obtidos prioritariamente por meio da ferramenta Tesouro Gerencial, desenvolvida e mantida pela STN.

O **método de custeio** empregado é o custeio por absorção adaptado. Isso significa que tantos custos diretos (identificáveis aos objetos de custos), como custos indiretos (atribuídos via rateio ou rastreo), façam parte da apuração. A escolha do método deve-se à sua aderência ao conceito de custos como “todos os recursos sacrificados para a obtenção de um objeto de custo” e ao fato de que o IPEA possui um fluxo contínuo de serviços, ou seja, eles são executados a partir de um planejamento de frequência das atividades. Dessa forma, se fará a separação dos recursos destinados aos objetos de custos definidos pelo IPEA.

Os **centros de custos** consistem nas despesas agrupadas por categorias. Inicialmente, foram cadastrados 80 centros de custos. Os **objetos de custos** foram definidos como projetos, processos e unidades. Na construção do modelo foi definido como centros de custos as unidades organizacionais (SIORG), os processos, separados em processos de gestão e processos finalísticos (conforme a cadeia de valor), e os projetos, separados em estratégicos, não estratégicos e TEDs.

Conforme representado na Figura 4, no momento da liquidação os centros de custos serão atribuídos aos diferentes pagamentos. A classificação **necessariamente** registrará para cada pagamento: Natureza de despesa; SIORG (unidade); e Processo (cadeia de valor). Os projetos serão registrados **somente nos casos** em que o pagamento possa ser vinculado a algum projeto (ex. diárias, bolsas, passagens).

Figura 4: Estrutura do Sistema de Custos do Ipea



Fonte: elaboração própria.

Dito de outra forma, observa-se pela Figura que o modelo de custos é baseado em: (1) **Cadeia de Valor**: Processos de Gestão e Finalísticos; (2) **PEI**: Projetos Estratégicos, Não Estratégicos e TEDs; e (3) **Estrutura Organizacional**: Unidade de custo (SIORG) vinculada ao pagamento de forma direta ou indireta. Ou seja, um método sistemático para vincular cada despesa a **unidades, processos e projetos**, reforçando a lógica de gestão orientada a resultados e alinhada ao planejamento estratégico institucional. Cabe destacar que a classificação dos pagamentos será realizada na aba **Detacusto no SIAFI** (Figura 5). Essa classificação somente será atribuída após identificar a **unidade**, o **processo** e o **projeto** (quando aplicável).

Figura 5: Tela Detacusto no SIAFI

Filtros

Situação

Efeito

Empenho

Grupo

Situação: DSP001

Efeito: Soma

Empenho: 113601/2024NE000060

Subelemento: 69

Valor: 1.156,67

Centro de Custo	ND Detalhada	Período de Referência	SIORG	UG Beneficiada	Valor do custo
CC-GENERIC0	3.3.90.39.69	05/2025	108250 - DIEST	113601	1.156,67

Situação: DSP001

Efeito: Soma

Empenho: 113601/2024NE000064

Subelemento: 01

Valor: 3.592,44

Centro de Custo	ND Detalhada	Período de Referência	SIORG	UG Beneficiada	Valor do custo
CC-GENERIC0	3.3.90.33.01	05/2025	007628 - GABIN-IPEA	113601	3.592,44

Situação: DSP001

Efeito: Soma

Empenho: 113601/2024NE000066

Subelemento: 69

Valor: 1.212,07

Centro de Custo	ND Detalhada	Período de Referência	SIORG	UG Beneficiada	Valor do custo
CC-GENERIC0	3.3.90.39.69	05/2025	007628 - GABIN-IPEA	113601	1.212,07

Situação: DSP001

Efeito: Soma

Empenho: 113601/2024NE000067

Subelemento: 01

Valor: 1.227,00

Centro de Custo	ND Detalhada	Período de Referência	SIORG	UG Beneficiada	Valor do custo
CC-GENERIC0	3.3.90.33.01	05/2025	007653 - DIMAC	113601	1.227,00

Situação: DSP001

Efeito: Soma

Empenho: 113601/2024NE000069

Subelemento: 69

Valor: 462,67

Fonte: Sistema SIAFI.

Por fim, entende-se que ao articular cadeia de valor, estrutura organizacional e portfólio de projetos estratégicos, a metodologia construída permite compreender como os recursos públicos são convertidos em processos, projetos e entregas finalísticas, reforçando a lógica de gestão orientada a resultados. Esse enquadramento analítico estabelece a base empírica necessária para a análise dos dados de custos, ao mesmo tempo em que explicita o potencial do sistema como instrumento de transparência, accountability e apoio à implantação da estratégia institucional.

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este artigo discute a função dos sistemas de custos como instrumentos de implantação da estratégia em órgãos públicos federais, a partir de uma abordagem processual que integra planejamento estratégico, execução organizacional, mensuração de custos e avaliação de resultados.

A implementação de sistemas de custos no setor público perpassa por um processo gradual e evolutivo, e não como uma iniciativa pontual ou de implantação imediata. Conforme destacado pela IFAC (2000), a construção de um sistema de custos ocorre paulatinamente, permitindo que as organizações adaptem métodos, rotinas e estruturas informacionais à sua maturidade institucional, às capacidades técnicas disponíveis e às necessidades gerenciais específicas. Essa abordagem incremental reduz riscos de rejeição organizacional, favorece o aprendizado ao longo do tempo e possibilita ajustes sucessivos no desenho do sistema, à medida que novos usos e demandas por informações de custos emergem no processo decisório.

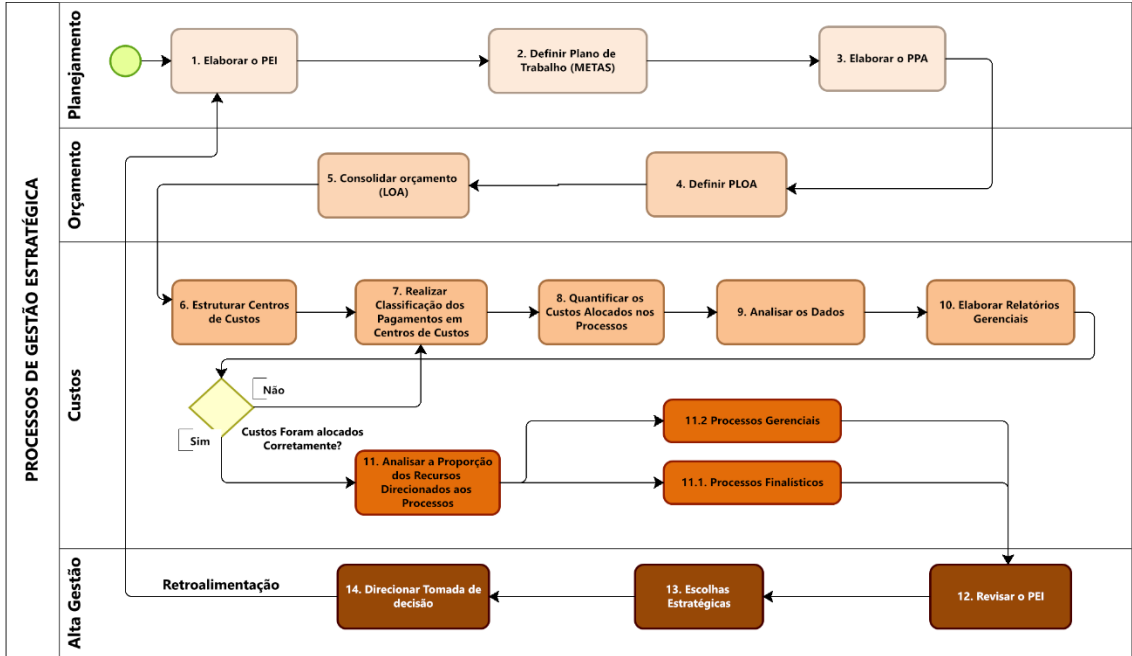
Nesse sentido, a IFAC (2000) também enfatiza que os sistemas de custos não se limitam à mensuração dos gastos, mas envolvem também o desenho de relatórios de custos alinhados às necessidades e preferências dos gestores. A utilidade gerencial da informação de custos depende diretamente de sua adequação ao contexto decisório, o que exige relatórios flexíveis, compreensíveis e orientados à ação. Assim, o sistema de custos deve ser estruturado para apoiar o planejamento, o controle e a avaliação de desempenho, fornecendo informações relevantes sobre como os recursos são consumidos nas atividades e programas governamentais. Essa orientação reforça o papel do sistema de custos como instrumento de gestão, e não apenas como mecanismo de conformidade contábil.

Conforme evidenciado no fluxograma (Figura 6), a estratégia institucional constitui o ponto de partida do processo, traduzindo diretrizes governamentais, missão organizacional e objetivos estratégicos em orientações para a atuação institucional. No setor público, essa formulação estratégica está orientada à criação de valor público, entendido como a produção de benefícios socialmente relevantes, legitimados politicamente e sustentáveis ao longo do tempo (Moore, 1995; Alford & O'Flynn, 2009; Bryson, 2018). A literatura de gestão estratégica no setor público destaca que a efetividade da estratégia depende de sua capacidade de ser operacionalizada por meio de instrumentos gerenciais que conectem objetivos a ações concretas (Andrews et al., 2012; Bryson & Bert, 2024).

A partir da estratégia definida, conforme pode ser visto no fluxograma, a metodologia de custos evidencia a necessidade de seu desdobramento em processos, atividades, projetos e programas, que passam a constituir os objetos centrais de análise do sistema de custos. Essa etapa reflete a função clássica dos sistemas de controle gerencial na implantação da estratégia, ao alinhar recursos, atividades e resultados (Merchant & Van der Stede, 2024). Nesse ponto, os sistemas de custos atuam como mecanismos estruturantes, ao identificar como os recursos públicos são consumidos ao longo da cadeia de valor organizacional. Estudos apontam que a mensuração dos custos por atividades, processos ou programas permite compreender relações causais entre insumos e entregas, favorecendo decisões

estratégicas sobre priorização, alocação de recursos e desenho organizacional (Bjørnenak, 2000; Oseifuah, 2014; Höglund et al., 2021).

Figura 6: Fluxograma de Implementação da Estratégia por Meio do Sistema de Custos



Fonte: elaboração própria.

No estudo e intervenção, a apuração e o tratamento das informações de custos não se encerram na mensuração, mas avançam para a produção de relatórios gerenciais orientados às necessidades decisórias. Em consonância com a IFAC (2000), os sistemas de custos devem ser concebidos de forma incremental e adaptativa, com relatórios desenhados para apoiar planejamento, controle e avaliação de desempenho. A literatura ressalta que informações de custos adquirem relevância estratégica quando integradas a indicadores de desempenho e a mecanismos de monitoramento, permitindo avaliar eficiência, economicidade e sustentabilidade das políticas públicas (Behn, 2003; Van Dooren et al., 2015; Verbeeten, 2011).

Por fim, a metodologia considera o um ciclo de retroalimentação, no qual as informações de custos e desempenho retornam ao nível estratégico, subsidiando ajustes na formulação e na execução da estratégia. Essa lógica cíclica reforça a ideia de que os sistemas de custos não são instrumentos meramente técnicos, mas componentes centrais da governança estratégica no setor público (Pollitt & Bouckaert, 2004; OECD, 2019). Evidências empíricas indicam que o impacto estratégico desses sistemas depende do comprometimento da alta administração, da capacidade analítica dos gestores e da incorporação efetiva das informações de custos aos processos decisórios (Cuganesan et al., 2012; Alqudah et al., 2022; Cardoso & Rodrigues, 2024). Assim, ao articular estratégia, processos, custos e avaliação, conforme ilustrado no fluxograma, os sistemas de custos se consolidam como instrumentos fundamentais para a implantação da estratégia e para a geração de valor público nos órgãos públicos federais.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo partiu da seguinte questão de pesquisa: “Como os sistemas de custos influenciam a implantação da estratégia em órgãos públicos federais intensivos em conhecimento?”. Com base nessa indagação, o objetivo geral consistiu em analisar de que forma um sistema de custos pode ser estruturado e utilizado como instrumento de implantação da estratégia, apoiando o alinhamento entre planejamento estratégico, execução orçamentária e geração de valor público, a partir de uma pesquisa-ação conduzida no Ipea entre janeiro de 2025 e março de 2026.

A pesquisa evidenciou que, antes da intervenção, a inexistência de uma metodologia estruturada de custeio limitava significativamente a capacidade gerencial do IPEA de responder a questões centrais sobre eficiência do gasto público, tais como o custo de unidades organizacionais, processos e projetos estratégicos. A metodologia desenvolvida e aplicada permitiu superar essa lacuna ao articular informações de custos com os elementos centrais da estratégia institucional, tornando visível a conversão de recursos orçamentários em processos, projetos e entregas alinhadas ao Planejamento Estratégico Institucional 2024 - 2031.

Entre os principais achados, destaca-se que o sistema de custos, quando concebido para além de sua função contábil tradicional, passa a atuar como um instrumento de governança estratégica. A adoção do custeio por absorção adaptado, associada à utilização do SIAFI e da aba Detacusto no momento da liquidação da despesa, assegurou rastreabilidade, consistência e tempestividade das informações. A estrutura de codificação de 11 dígitos e a vinculação sistemática dos custos à cadeia de valor, aos projetos estratégicos e às unidades organizacionais ampliaram a capacidade analítica da instituição, reforçando a transparência, a *accountability* e o suporte à tomada de decisão.

As conclusões do estudo indicam que a efetividade dos sistemas de custos como instrumentos de implantação da estratégia não decorre exclusivamente de sua sofisticação técnica, mas, sobretudo, de sua integração aos processos decisórios e à governança organizacional. O uso gerencial das informações de custos mostrou-se fortemente condicionado ao comprometimento da alta administração, à padronização de fluxos operacionais, à capacitação dos usuários e à incorporação do sistema aos ciclos de planejamento, monitoramento e avaliação estratégica. Nesse sentido, o sistema de custos consolidou-se como um mediador entre formulação e execução da estratégia, contribuindo para que a estratégia institucional deixasse de ser um plano formal e se convertesse em prática organizacional orientada à criação de valor público.

No que se refere às contribuições teóricas, o estudo avança ao integrar de forma consistente a literatura de valor público, estratégia no setor público e sistemas de controle gerencial, oferecendo evidências empíricas de como os sistemas de custos podem ser compreendidos como instrumentos de implantação da estratégia em órgãos públicos federais. Ao explorar esse papel em uma organização intensiva em conhecimento, a pesquisa contribui para preencher uma lacuna ainda pouco explorada na literatura, predominantemente concentrada em experiências do setor privado ou em abordagens restritas à conformidade contábil e orçamentária.

As contribuições gerenciais manifestam-se na proposição de uma metodologia aplicada e operacionalmente viável, que pode orientar gestores públicos interessados em alinhar custos, processos e projetos estratégicos. O estudo oferece subsídios concretos para a

estruturação de sistemas de custos capazes de apoiar a tomada de decisão, o monitoramento da execução orçamentária e a avaliação de resultados institucionais. Do ponto de vista social, a pesquisa reforça o papel dos sistemas de custos na ampliação da transparência, no fortalecimento da *accountability* e na legitimação da ação estatal perante a sociedade, ao tornar mais clara a relação entre recursos públicos utilizados e valor público gerado.

Apesar de seus avanços, o estudo apresenta limitações. A principal refere-se ao fato de tratar-se de um único estudo de caso, desenvolvido em uma organização específica, com características institucionais próprias, o que limita a generalização dos resultados. Ademais, o horizonte temporal da pesquisa, embora suficiente para observar a implantação inicial e o uso do sistema, não permite avaliar de forma plena seus efeitos de longo prazo sobre o desempenho institucional, a qualidade das decisões estratégicas e a sustentabilidade do modelo ao longo de diferentes ciclos orçamentários.

Como agenda para pesquisas futuras, recomenda-se a realização de estudos comparativos entre órgãos públicos federais de diferentes áreas de atuação e níveis de maturidade gerencial, de modo a analisar variações no desenho, no uso e nos efeitos estratégicos dos sistemas de custos. Sugere-se também o aprofundamento da relação entre informações de custos, indicadores de desempenho e avaliação de políticas públicas, bem como a condução de estudos longitudinais que permitam examinar os impactos do uso continuado desses sistemas sobre a eficiência, a efetividade e a geração de valor público no setor público brasileiro.

REFERÊNCIAS

- Alford, J., & O'Flynn, J. (2009). Making sense of public value: Concepts, critiques and emergent meanings. *International Journal of Public Administration*, 32(3–4), 171–191. <https://doi.org/10.1080/01900690902732731>
- Alqudah, H., Amran, A., & Hassan, H. (2022). Cost accounting systems in the public sector: Challenges and implications for performance management. *Public Money & Management*, 42(6), 1–12. <https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2032211>
- Andrews, R., Boyne, G. A., Law, J., & Walker, R. M. (2012). *Strategic management and public service performance*. Palgrave Macmillan.
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: A European review of accounting and public management journals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 491–519. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2014-1744>
- Behn, R. D. (2003). Why measure performance? Different purposes require different measures. *Public Administration Review*, 63(5), 586–606. <https://doi.org/10.1111/1540-6210.00322>
- Bjørnenak, T. (2000). Understanding cost differences in the public sector—A cost drivers approach. *Management Accounting Research*, 11(2), 193–211. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0128>
- Boyne, G. A. (2002). Public and private management: What's the difference? *Journal of Management Studies*, 39(1), 97–122. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00284>
- Bryson, J. M. (2018). *Strategic planning for public and nonprofit organizations* (5th ed.). Jossey-Bass.

- Bryson, J. M., Crosby, B. C., & Bloomberg, L. (2014). Public value governance: Moving beyond traditional public administration and the new public management. *Public Administration Review*, 74(4), 445–456. <https://doi.org/10.1111/puar.12238>
- Bryson, J. M., & Bert, G. (2024). *Strategic planning for public and nonprofit organizations: A guide to strengthening and sustaining organizational achievement* (6th ed.). Wiley.
- Cardoso, R. L., & Rodrigues, A. (2024). Sistemas de custos no setor público brasileiro: Avanços, desafios e perspectivas. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (253), 45–63.
- Cherry, N. (2002). *Action research: A pathway to action, knowledge and learning*. RMIT Publishing.
- Cuganesan, S., Dunford, R., & Palmer, I. (2012). Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. *Management Accounting Research*, 23(4), 245–260. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.001>
- Hansen, J. R., & Ferlie, E. (2016). Applying strategic management theories in public sector organizations. *Public Management Review*, 18(1), 1–19. <https://doi.org/10.1080/14719037.2014.957339>
- Head, B. W., & Alford, J. (2015). Wicked problems: Implications for public policy and management. *Administration & Society*, 47(6), 711–739. <https://doi.org/10.1177/0095399713481601>
- Höglund, L., Caicedo, M. H., Mårtensson, M., & Svärdsten, F. (2021). Strategic management accounting in the public sector context: The case of the Swedish Transport Administration. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(4), 468–486. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-04-2020-0054>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2000). *Perspectives on cost accounting for government*. IFAC.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *Strategy-focused organization*. Harvard Business School Press.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2024). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (5th ed.). Pearson.
- Moore, M. H. (1995). *Creating public value: Strategic management in government*. Harvard University Press.
- Moore, M. H. (2013). *Recognizing public value*. Harvard University Press.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2019). *Public value and public sector innovation*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/3f845eff-en>
- Oseifuah, E. K. (2014). Activity-based costing (ABC) in the public sector: Benefits and challenges. *Public Policy and Administration*, 29(3), 213–228. <https://doi.org/10.1177/0952076713501458>
- Poister, T. H., Pitts, D. W., & Edwards, L. H. (2010). Strategic management research in the public sector. *The American Review of Public Administration*, 40(5), 522–545. <https://doi.org/10.1177/0275074009350759>
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2004). *Public management reform: A comparative analysis* (2nd ed.). Oxford University Press.
- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2), 209–227. <https://doi.org/10.3326/pse.45.2.5>
- Torring, J., & Ansell, C. (2017). Strengthening political leadership and policy innovation through the expansion of collaborative forms of governance. *Public Management Review*, 19(1), 37–54. <https://doi.org/10.1080/14719037.2016.1200662>

- Van Dooren, W., Bouckaert, G., & Halligan, J. (2015). *Performance management in the public sector* (2nd ed.). Routledge.
- Van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), 478–495. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2018-0091>
- 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>
- Výstupová, L., Zámecnik, R., & Kozubíková, L. (2020). The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector. *Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration*, 28(1), 1–11.