



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
Escola de Administração e Negócios
Graduação em Ciências Contábeis



ISADORA DE SOUSA PESSOA

**CONTROLE GERENCIAL E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: UM ESTUDO DE
CASO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE MATO GROSSO DO SUL**

CAMPO GRANDE - MS

2025

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CONTROLE GERENCIAL E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO
NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE MATO GROSSO DO SUL

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao curso de Graduação em
Ciências Contábeis da Universidade
Federal de Mato Grosso do Sul, como
requisito parcial para a obtenção do grau
de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Márcia Maria
dos Santos Bortolocci Espejo.

CAMPO GRANDE - MS

2025

Resumo

A transição para o modelo gerencial na administração pública exige foco em resultados, sendo a execução orçamentária um indicador-chave. Contudo, estudos práticos que expliquem o desempenho orçamentário superior em nível subnacional são escassos. Este estudo objetivou identificar os fatores de controle gerencial que contribuem para o desempenho na execução orçamentária em uma secretaria de Mato Grosso do Sul. Empregou-se uma metodologia mista sequencial explanatória. A fase quantitativa analisou a Taxa de Execução Orçamentária (TEO) de 15 funções de governo (2015-2024), selecionando a Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública (SEJUSP) como o caso de maior desempenho e consistência (Média de 96,88%; Desvio Padrão de 1,63%). A fase qualitativa utilizou um estudo de caso explanatório, baseado em entrevista semiestruturada com um gestor-chave e análise documental. Os resultados concluem que o desempenho superior da SEJUSP é explicado pela capacidade analítica da equipe, pelo uso de ferramentas de Business Intelligence (BI) para superar os sistemas transacionais, pela prática de custeio focado na atividade e por uma gestão reativa às restrições fiscais.

Palavras chave: controle gerencial, execução orçamentária, desempenho no setor público, administração pública, estudo de caso.

Abstract

The transition to a managerial model in public administration requires a focus on results, with budget execution being a key indicator. However, practical studies explaining superior budget performance at the subnational level are scarce. This study aimed to identify the managerial control factors that contribute to budget execution performance in a department in Mato Grosso do Sul. A mixed sequential explanatory methodology was employed. The quantitative phase analyzed the Budget Execution Rate (BER) of 15 government functions (2015-2024), selecting the State Secretariat of Justice and Public Security (SEJUSP) as the case with the highest performance and consistency (Average of 96.88%; Standard Deviation of 1.63%). The qualitative phase used an explanatory case study based on a semi-structured interview with a key manager and document analysis. The results conclude that SEJUSP's superior performance is explained by the team's analytical capacity, the use of Business Intelligence (BI) tools to overcome transactional systems, activity-based costing practices, and management that is responsive to fiscal constraints.

Keywords: management control, budget execution, public sector performance, public administration, case study.

1 Introdução

Marcos legais, como a Constituição de 1988, intensificaram o debate sobre a eficiência na gestão pública brasileira ao exigir não apenas legalidade, mas também economicidade, eficácia e eficiência (Brasil, 1988). Em um cenário de recursos escassos, a otimização do gasto e o atendimento eficiente às demandas da sociedade se tornaram centrais (Messias et al., 2018). Contudo, Abrucio (1997) e Bresser-Pereira (1998) argumentam que o modelo burocrático tradicional mostrou ser incapaz de suprir essas necessidades, tornando-se autorreferido e distante dos cidadãos. Dessa forma, a transição para um modelo gerencial exigiu, assim, o deslocamento de foco de um controle rigoroso de processos para o controle baseado em resultados baseado em experiências, visando o atendimento ao cidadão (Bresser-Pereira, 1998).

Essa mudança gerencial reflete no orçamento, que no novo modelo deixa de ser uma mera peça contábil, para se tornar a ferramenta central de planejamento da gestão (Cruz & Afonso, 2018) e a principal sustentação da execução das políticas públicas (Machado & Holanda, 2010). A eficácia na execução orçamentária é, assim, um pré-requisito fundamental para que as políticas públicas alcancem seus objetivos e, portanto, é exigível pela governança orçamentária o ato de planejar, gerenciar e monitorarativamente a execução, alinhando-a às prioridades estratégicas (Silva & Nascimento, 2023). Desse modo, a acurácia entre o previsto e o realizado serve como base para avaliar a eficiência, eficácia e efetividade dos gestores (Cruz & Afonso, 2018; Machado & Holanda, 2010).

Segundo Silva e Nascimento (2023), embora a agenda da governança orçamentária esteja alinhada aos desafios atuais da gestão pública brasileira, como a consolidação fiscal e a busca por maior qualidade do gasto, sua implementação enfrenta alguns desafios. Azevedo et al. (2024) apresenta esse dilema da experiência brasileira na reforma gerencial, onde afirma que o ajuste fiscal, que exige maior controle orçamentário, foi frequentemente privilegiado, inibindo transformações institucionais que demandavam maior autonomia. Apesar dessa relevância nacional, o desenvolvimento de modelos explicativos sobre os determinantes da governança orçamentária no contexto brasileiro ainda é considerado pouco explorado, apontam Silva e Nascimento, 2023.

No âmbito do governo de Mato Grosso do Sul, compreender como as secretarias de estado aplicam o controle gerencial para otimizar sua execução orçamentária torna-se, portanto, uma questão premente. A literatura recente discute a importância de mecanismos de controle orçamentário habilitantes que, definidos por sua flexibilidade e transparência,

capacitam os gestores a avaliarem e melhorar os processos (Zonatto et al., 2022). Porém, segundo Heinz et al. (2019), o desafio da gestão pública reside na má gestão dos recursos, além da escassez de estudos com aplicação prática que superem meras revisões bibliográficas.

Ademais, apesar do desempenho orçamentário ser mensurável, faltam pesquisas que avaliem os efeitos da interação entre esses mecanismos de controle e as atitudes gerenciais dos profissionais com responsabilidade orçamentária (Zonatto et al., 2022). Diante dessa lacuna, o presente estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: Quais fatores de controle gerencial contribuem para um desempenho superior na execução orçamentária de uma secretaria de estado em Mato Grosso do Sul?

Este estudo possui como objetivo geral identificar os fatores subsidiados pelo controle gerencial que influenciam na eficácia dos gastos orçamentários públicos em secretarias do governo do estado do MS, a partir da análise aprofundada de um caso de melhor desempenho comparativo. Para atingir o objetivo geral, os objetivos específicos envolvem: Mensurar o desempenho da execução orçamentária das secretarias de MS no período de 2015 a 2024, utilizando dados do RREO; classificar as secretarias para identificar o caso de maior consistência e aderência ao planejado; investigar as práticas, ferramentas e a cultura de controle gerencial na secretaria selecionada, por meio de entrevista semiestruturada; e analisar a relação entre as práticas investigadas e o desempenho orçamentário, descrevendo os fatores-chave de sucesso.

A relevância deste estudo emerge de um paradoxo em Mato Grosso do Sul: apesar de figurar entre os melhores estados no quesito de qualidade da informação contábil e fiscal (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2023) e transparência (Controladoria-Geral da União [CGU], 2019), o estado apresenta queda recente no indicador de sucesso em planejamento orçamentário (Centro de Liderança Pública [CLP], 2023).

Academicamente, a pesquisa contribui ao aplicar uma metodologia mista para explorar os mecanismos causais subjacentes em um contexto subnacional. Na prática, ao identificar os mecanismos de controle gerencial que influenciam na eficácia dos gastos em MS, haverá contribuição no processo de *Benchmarking* (Junior & Vital, 2007) e oferecerá um diagnóstico valioso aos gestores públicos, visando, em última instância, a melhoria dos serviços ao cidadão local.

2 Referencial Teórico

Nesta seção, serão abordados temas relacionados aos conceitos de eficiência, eficácia

e efetividade nos gastos públicos, ao desempenho orçamentário como indicador de eficácia gerencial e às ferramentas e mecanismos de controle gerencial.

2.1 Eficiência, Eficácia e Efetividade nos Gastos Públicos

A distinção clara da Eficácia, Eficiência e Efetividade, os “3 E’s”, se torna fundamental para o debate sobre desempenho no setor público. Para Castro (2006), a eficiência foca nos meios e na relação custo-benefício; a eficácia refere-se ao alcance das metas/fins; enquanto a efetividade mede o impacto real gerado à população. Contudo, essa ênfase conceitual foi formalizada pela Emenda Constitucional nº 19/98, que introduziu o Princípio da Eficiência. Castro (2006) complementa que este marco viabilizou a transição do modelo burocrático, focado no controle de processos, para o modelo gerencial, que passa a enfatizar os resultados e a população.

Essa mudança se alinha à Nova Gestão Pública (NPM), movimento internacional que impulsionou reformas, sob o objetivo de aplicar conceitos de negócios ao Estado, como a medição de desempenho e o foco no cliente, muitas vezes em contextos de austeridade fiscal. Para esse movimento, é exigido a definição operacional de forma clara, no qual a eficiência é a razão entre insumos e produtos (*outputs*), e efetividade é dada como a medição do alcance dos resultados (*outcomes*) desejados. A mensuração desses resultados finais, contudo, é reconhecidamente complexa, uma vez que frequentemente envolve *trade-offs* entre a economia de recursos e a qualidade do serviço (Pollitt & Bouckaert, 2017).

Apesar de sua urgência, a implementação plena da eficiência enfrenta obstáculos persistentes, cuja literatura identifica como principais desafios a burocracia excessiva, a carência na capacitação técnica dos servidores e uma cultura organizacional resistente a mudanças. Sendo assim, superar essas barreiras é condição essencial para monitorar o progresso e avaliar o real impacto das políticas públicas (Vieira & Nobre, 2024).

Além dos obstáculos estruturais, a literatura empírica demonstra uma profunda lacuna entre a teoria da medição de desempenho e sua aplicação prática. De acordo com Andrade e Cordeiro (2022), ferramentas como a Avaliação de Desempenho individual, embora concebidas para assegurar a eficiência, mostram-se disfuncionais. Estudos de caso revelam que a AD é frequentemente percebida como uma mera formalidade burocrática para progressão salarial, e não como ferramenta de gestão. As principais disfunções apontadas pelos autores incluem a subjetividade dos critérios, a percepção de falta de imparcialidade e a falta de capacitação dos avaliadores.

Em contrapartida das falhas da medição subjetiva, Viana e Boente (2022) destacam as abordagens quantitativas, como a Análise Envoltória de Dados (DEA). Esta técnica matemática não-paramétrica avalia a eficiência relativa de unidades, chamadas de DMUs, estabelecendo uma fronteira de benchmarking. Revisões sistemáticas de Castelo e Castelo (2024) sobre a produção brasileira corroboram que a DEA é uma ferramenta consolidada, com ampla aplicação - 73% nos estudos - no setor público, especialmente no tocante às áreas de saúde e educação. Nesses estudos, os insumos/*inputs* são tipicamente variáveis de custo, como a despesa per capita, e os produtos/*outputs* são indicadores de qualidade, a exemplo do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica.

Nesse sentido, o uso dessas ferramentas é central no debate sobre a qualidade do gasto público no Brasil, cujo diagnóstico é “gastar muito para entregar pouco” (Gonçalves, 2025). Evidências mostram que o volume do gasto não tem correlação com a qualidade, conforme observado o contraste entre Teresina (eficiente, baixo custo) e Porto Alegre (ineficiente, alto custo) (Gomes & Costa Filho, 2024), cuja ideia é apoiada por Gonçalves (2025) ao afirmar que o entrave para a eficiência é a alta rigidez orçamentária, o que impede a alocação eficiente de recursos. Diante dessa conjuntura, a solução defendida pelos autores Shimamura e Horta (2023) é a Revisão Periódica de Gastos (*Spending Review*), um processo que reavalia programas buscando economia estratégica para realinhar despesas aos resultados.

2.2 Desempenho Orçamentário como Indicador de Eficácia Gerencial

O paradigma do controle orçamentário evoluiu do modelo burocrático-legal, focado estritamente na legalidade e probidade, conforme o Art. 77 da Constituição Federal Brasileira, para o gerencial. A Constituição de 1988 superou a visão anterior ao introduzir o Princípio da Eficiência como obrigação legal e ao determinar que o controle interno deve avaliar os resultados da gestão orçamentária (Brasil, 1988). Posteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal instrumentalizou essa visão, exigindo uma gestão planejada, transparente e definindo parâmetros de controle, como a acurácia das previsões (Brasil, 2000).

No entanto, a teoria explica por que o legítimo controle legal é insuficiente. A ineficiência alocativa não é apenas uma falha técnica, mas sim o resultado da falsificação intencional de dados para fins políticos, o que consequentemente leva à aprovação de projetos inaptos, segundo Flyvbjerg (2009). Embora a eficácia final esteja no impacto, a eficácia da execução orçamentária, isto é, executar o planejado, é o pré-requisito da capacidade gerencial, apesar de ser minada por disfunções como em torno do Princípio da Anualidade (Brasil,

1964). Todavia, para fins de mitigação, a LRF fornece ferramentas de transparência e *accountability*, como o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), que são cruciais para a análise de desempenho da execução (Brasil, 2000).

Ademais, com o advento da legalidade para a geração da informação gerencial, como a LRF, validaram-se novos métodos de análise. O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) consolidou-se como a principal ferramenta para o controle do desempenho, permitindo diagnosticar sintomas de má gestão (Zappia & Behr, 2018). Por outro lado, a inscrição crônica de Restos a Pagar (RAP) é uma evidência central da falha de planejamento (Pederneiras & Moraes, 2017; Cruz et al., 2012), uma vez que essa prática neutraliza o Princípio da Anualidade, transformando o orçamento e os controles legais como insuficientes e apenas formais (Pederneiras & Moraes, 2017).

Um planejamento se torna inutilizável se sua execução se tornar falha, disfunção essa que a análise dos RAP's expõe. Em seus estudos sobre os determinantes dos RAP's, Cruz et al. (2012) revelam que sua gestão não segue uma lógica precedida de técnica, mas sim eleitoral, no qual é explicado por Zappia e Behr (2018), onde o volume de RAPs diminui em anos eleitorais, e aumenta em anos pós-eleitorais. Essa manipulação, motivada pelo oportunismo (Cruz et al., 2012) e não por eficiência, evidencia a influência dos ciclos políticos no orçamento brasileiro.

Desse modo, a análise do desempenho orçamentário deve considerar a teoria dos Ciclos Político-Orçamentários (PBCs), que contesta a visão de uma gestão puramente técnica. A estratégia central pressupõe que os gestores expandem os gastos visíveis ao eleitor, priorizando a Despesa de Capital. Isso ocorre, pois tal despesa sinaliza competência e gera retorno político de curto prazo, em detrimento da eficiência alocativa de longo prazo (Fialho & da Silva, 2016; Pires & Pereira, 2020).

Esses estudos demonstram uma relação positiva e estatisticamente significante entre o ano eleitoral e o aumento dos investimentos (Santos & D'Ambrósio, 2019). Crucialmente, a literatura conclui que os controles legais, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), não foram capazes de inibir totalmente esse comportamento oportunista que prejudica a eficiência (Costa & Castelar, 2014; Pires & Pereira, 2020), chegando a afetar até o planejamento, com gestores superestimando receitas em anos eleitorais para justificar promessas (Silva et al., 2019).

Adicionalmente, a própria rigidez legal do Princípio da Anualidade induz ao comportamento disfuncional de executar despesas aceleradamente no final do exercício. Este fenômeno, comprovado pela aceleração de gastos no fim do ano - 48,1% das liquidações no 4º

trimestre - leva a gastos precipitados e mal planejados, focados em esgotar a dotação orçamentária e não em gerar resultados (Cunha et al., 2018).

No entanto, para combater essa lógica incremental, a gestão pública moderna tem implementado ferramentas focadas na eficácia gerencial, como o Orçamento Base Zero (OBZ). Diferente do método tradicional, o OBZ exige que os gestores partam do "zero", forçando uma reavaliação crítica de todas as despesas, que devem ser justificadas e priorizadas conforme o alinhamento estratégico. A experiência pioneira de Minas Gerais demonstra que essa abordagem permite avaliar e cortar gastos desnecessários ou desalinhados das metas do executivo, contribuindo diretamente para a maior eficiência na execução das despesas e a melhoria no desempenho das políticas públicas (Governo de Minas Gerais, 2024).

2.3 Ferramentas e Mecanismos de Controle Gerencial

O cerne teórico do controle gerencial, expresso no Balanced Scorecard (BSC), é traduzir a estratégia em ação pela medição de desempenho, esta que não pode ficar apenas na perspectiva financeira, devendo equilibrá-la com as perspectivas dos clientes — que no contexto da administração pública são os cidadãos —, processos internos e aprendizado/crescimento (Kaplan & Norton, 1997). No Brasil, o Plano Plurianual (PPA) é o instrumento legal que institucionaliza essa visão. O Manual Técnico do PPA 2024-2027, por exemplo, exige que toda política pública defina explicitamente seus indicadores de monitoramento, mecanismos de avaliação de resultados e ferramentas de transparência (Ministério do Planejamento e Orçamento [MPO], 2023).

Contudo, o embasamento teórico demonstra que a adoção de ferramentas de planejamento não garante o controle gerencial. Um estudo sobre a adoção do BSC na Receita Federal concluiu que a implementação se deu superficialmente, falhando em alterar a cultura burocrática (Blonski et al., 2017). Da mesma forma, uma análise dos pilares da LRF em grandes municípios revelou que o pilar de planejamento, que é medido pela acurácia da receita, foi o único que não apresentou relação significativa com a melhoria da gestão fiscal, ao contrário da transparência e do controle externo, que se mostraram eficazes (Blonski & Diel, 2018).

Nesse sentido, entende-se que a eficácia do controle gerencial ultrapassa a adoção isolada de ferramentas e exige a coexistência de controles coercitivos e habilitantes, que não são excludentes, para garantir a resiliência organizacional. Enquanto diretrizes rígidas

fornecem estrutura vital durante crises, características habilitantes são fundamentais para fomentar inovação e flexibilidade na resolução de problemas. Na gestão pública, isso demanda equilibrar o rigor normativo com a adaptação estratégica típica dos controles habilitantes, permitindo ajustes de recursos sem ferir a legalidade (Beuren & Santos, 2019).

Sob essa ótica dual, a revisão literária define o Sistema de Controle Gerencial (SCG) como um pacote de ferramentas formais, incluindo o orçamento, BSC e indicadores, que auxiliam na implementação da estratégia (Panosso et al., 2017). Na Nova Gestão Pública, Sá (2012) afirma que os indicadores de desempenho são o instrumento central para operacionalizar esse controle. Eles transformam dados em informações relevantes que auxiliam o gestor na tomada de decisões e na medição da eficiência, superando o foco burocrático na obediência às normas. Outrossim, estudos empíricos confirmam essa distinção: o uso de ferramentas tradicionais, como o orçamento, não demonstrou influência significativa sobre o desempenho organizacional. Em contraste, o uso de ferramentas de avaliação de desempenho, como o BSC e indicadores, apresentou a influência mais forte e positiva sobre os resultados (Panosso et al., 2017).

Embora a literatura defende o uso de indicadores para monitorar o ciclo orçamentário — PPA, LDO, LOA — (Sá, 2012), as pesquisas de Santos e Raupp (2016) demonstram que esta é a principal falha na prática. O PPA, principal ferramenta legal de controle gerencial, é frequentemente ignorado. O desafio não é o monitoramento da execução financeira, que é facilmente rastreado, mas o monitoramento físico, a entrega de bens e serviços. A pesquisa de campo revelou que os dados sobre as entregas físicas não eram confiáveis ou estavam ausentes. Conclui-se que o controle gerencial via PPA só funciona se o monitoramento físico for fidedigno, o que continua sendo o maior desafio (Santos & Raupp, 2016).

Outro ponto importante a ser abordado é a exigência de superação do controle gerencial avançado sobre a contabilidade pública tradicional, como a Lei 4.320, que falha em informar o custo do serviço prestado. Para Costa et al. (2012), a demanda por eficiência e accountability requer a implementação e integração de Sistemas de Informação de Custos (SIC), que é apoiado por Borinelli et al. (2020) ao definir a ferramenta como essencial para a avaliação de desempenho. O objetivo do SIC consiste em subsidiar a tomada de decisão, permitindo ao gestor saber o custo real de um serviço público oferecido, sendo a única forma de medir objetivamente a eficiência e otimizar a alocação de recursos (Costa et al., 2012).

Por outro lado, estudos empíricos em hospitais universitários demonstram severos desafios de implementação, onde o maior obstáculo é a cultura organizacional: a falta de apoio da alta administração, resistência em fornecimento de dados pelos profissionais de

saúde e a não compreensão da importância do SIC foram um dos fatores listados. Além disso, os sistemas de TI apresentam-se como inadequados e não integrativos, juntamente com a ausência de pessoal qualificado. As entidades, portanto, permanecem focadas na contabilidade orçamentária tradicional, com pouca ênfase no uso de informações gerenciais (Borinelli et al., 2020).

Para além das barreiras estruturais, o controle efetivo depende essencialmente da cognição do gestor, marcada por uma dicotomia entre a visão estratégica e o domínio prático, frequentemente restrito a rotinas operacionais e à execução orçamentária. Apesar do crescimento do discurso de Business Partner, a prática permanece atrelada à contabilidade tradicional, o que evidencia uma lacuna em competências analíticas indispensáveis para decisões eficazes. A administração, portanto, tende a priorizar o controle burocrático e operacional, falhando no uso estratégico de indicadores devido à carência dessas habilidades (Andrade & Amorim, 2022).

Essa limitação humana é agravada pelo fato de que o controle gerencial na prática é dificultado por ferramentas burocráticas, como o SIAFI/SIAFEM, que são sistemas transacionais que armazenam dados brutos, mas não geram informação para a decisão (Oliveira & Rocha, 2017; Silva et al., 2025). Os gestores, muitas vezes não especialistas, gastam tempo em trabalho operacional, coletando dados em diversas planilhas manuais, sujeitas a erros e pouco visuais (Santos, 2021; Oliveira & Rocha, 2017). Diante disso, Silva et al. (2025) defende que a tecnologia de Business Intelligence (BI) é a solução que faz a ponte, extraíndo dados brutos e os transformando em dashboards visuais, interativos e confiáveis.

A implementação do BI revoluciona a contabilidade gerencial (Silva et al., 2025), pois estudos de caso relatam uma redução drástica do tempo gasto na elaboração de relatórios, o que gera como resultado a liberação dos servidores para atividades mais nobres de análise, permitindo que deixem de ser apenas coletores de dados e se tornem analistas estratégicos (Oliveira & Rocha, 2017; Silva et al., 2025). Essa capacidade analítica eleva a maturidade da gestão, permitindo a análise de "Realizado vs. Orçado" em tempo real e a simulação de cenários (previsão/forecast), superando o orçamento estático (Silva, 2021).

Trazendo essa realidade para o contexto sul-mato-grossense, a eficácia resulta do equilíbrio entre tecnologia e qualificação, uma vez que controles pessoais e culturais compensam a falta de sistemas formalizados e o engajamento cresce com a compreensão de metas (Filomeno et al., 2020). A atuação estratégica exige que o gestor traduza dados técnicos em previsões de negócio, apoiando-se em valores como dever e racionalidade para converter execução técnica em resultados. Portanto, a competência técnica e autonomia funcionam,

assim, como mecanismos de troca essenciais para a qualidade do gasto (Ferreira et al., 2021).

3 Metodologia de Pesquisa

O presente estudo empregou uma abordagem mista com um delineamento sequencial explanatório, combinando elementos quantitativos e qualitativos para alcançar seus objetivos de forma complementar e explorar fenômenos complexos e ampliá-los, uma vez que permite o uso de dados numéricos para identificar padrões e aprofundar a compreensão de significados subjacentes por meio de dados não numéricos (Theóphilo, 2023). A metodologia foi dividida em duas fases principais: uma fase quantitativa inicial, que forneceu a base empírica, seguida por uma fase qualitativa. A fase quantitativa identificou o desempenho orçamentário para selecionar um caso relevante, que foi aprofundado na fase qualitativa para explicar os números encontrados.

O objetivo principal da fase quantitativa foi medir, quantificar e analisar dados numéricos para identificar as unidades gestoras - funções de governo, que serviram como proxy para as secretarias do estado de Mato Grosso do Sul - que demonstraram maior eficácia nos gastos orçamentários públicos. Os dados primários foram obtidos a partir do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO). Especificamente, foram utilizados os dados do Anexo 02 – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção do RREO, extraídos do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi).

A análise longitudinal abrangeu o período entre os anos 2015 e 2024, utilizando os relatórios anuais consolidados referentes ao 6º bimestre de cada exercício. Para o tratamento dos dados, incluiu-se a aplicação de um filtro para isolar os registros pertencentes ao Governo do Estado do Mato Grosso do Sul (código UF: MS). A análise foi focada no Poder Executivo, o que resultou na exclusão das funções de governo inerentes a outros poderes ("Legislativa" e "Judiciária"), bem como a função "Essencial à Justiça". Adicionalmente, foram removidas contas não gerenciais ("Encargos Especiais" e "Reserva de Contingência"), por não representarem a gestão discricionária de uma secretaria específica.

O universo de análise consistiu nas 15 funções de governo do Poder Executivo listadas nos relatórios, que servem como proxy para as secretarias. O procedimento de análise seguiu quatro etapas:

1. Para cada função, em cada ano, coletou-se o valor da "Dotação Atualizada" (o

planejamento final) e das "Despesas Liquidadas" (a execução efetiva).

2. Calculou-se a Taxa de Execução Orçamentária (TEO) anual pela fórmula:

$$\text{Taxa de Execução (\%)} = (\text{Total de Despesas Liquidadas} / \text{Dotação Atualizada}) * 100$$

3. Para cada função, calcularam-se a Média da TEO e o Desvio Padrão da TEO ao longo dos 10 anos.
4. Com o valor da média, foi possível obter o cálculo da variância e do Desvio Padrão, que significa a consistência da média da TEO, com polaridade negativa (quanto menor, melhor).

A Dotação Atualizada representa o valor final do orçamento autorizado, configurando o planejamento final. As Despesas Liquidadas foram consideradas a métrica mais estável para medir o que foi efetivamente executado, onde uma taxa próxima a 100% indica alta capacidade de execução e alinhamento com o orçamento planejado.

A segunda fase da metodologia empregou uma abordagem qualitativa, focando em uma compreensão profunda e detalhada sobre os fatores de controle gerencial que explicam a alta eficácia orçamentária da secretaria selecionada. Para essa segunda parte da pesquisa, foi adotado um Estudo de Caso do tipo explanatório, voltado a apresentar as razões para a ocorrência dos fatos e fenômenos sob investigação, em uma estratégia mais versátil no tocante ao uso de instrumentos de análise e coleta de dados de diferentes perspectivas (Pereira et al., 2009).

A coleta de dados na fase qualitativa foi baseada em múltiplas fontes de evidências. Foram utilizados documentos oficiais, relatórios e outros materiais registrados para complementar os dados coletados. O principal instrumento de coleta foi a entrevista semiestruturada, que foi estruturado em blocos temáticos baseados no referencial teórico, abrangendo: (i) Planejamento e Execução Orçamentária; (ii) Práticas de Controle Gerencial; (iii) Capital Humano e Estrutura; (iv) Eficiência do Gasto e Accountability; e (v) Percepções e Recomendações.

As entrevistas foram gravadas e transcritas via Google Meet, além de usar o método de triangulação para obter uma análise mais robusta nas informações encontradas durante a entrevista, uma vez que a triangulação é a prática de obter respostas mais confiáveis integrando resultados de diferentes abordagens, onde cada uma possui diferentes fontes de viés (Lawlor et al., 2016). A análise dos dados qualitativos foi interpretativa, buscando identificar padrões, temas e significados emergentes nos discursos dos gestores. Dessa forma, o processo envolveu a criação de categorias de análise e a interpretação dos resultados, com o objetivo de confrontar os achados com o referencial teórico e explicar os fatores de controle

gerencial que justificam a alta eficácia orçamentária da secretaria.

4 Resultados e Discussão

Este tópico apresenta e analisa os dados coletados nas duas fases da pesquisa, respondendo ao problema central do estudo. A seção 4.1 apresenta os resultados quantitativos que levaram à seleção do estudo de caso. A seção 4.2 apresenta os achados qualitativos da entrevista, triangulados com a análise documental. Por fim, a seção 4.3 discute os achados, conectando as práticas gerenciais ao desempenho à luz do referencial teórico.

4.1 Resultados Quantitativos: Seleção do Caso de Alta Performance

Conforme a metodologia, a primeira fase do estudo mensurou o desempenho da execução orçamentária das 15 funções de governo, utilizadas como proxy para as secretarias, do Poder Executivo de Mato Grosso do Sul, no período de 2015 a 2024. A análise utilizou dados do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), calculando a Média da Taxa de Execução (Despesas Liquidadas / Dotação Atualizada) e o Desvio Padrão (consistência).

Os resultados estão consolidados na Tabela 1:

Tabela 1

Ranking de Desempenho da Execução Orçamentária (2015-2024)

Ranking	Função (Proxy para secretaria)	Média da Taxa de Execução	Desvio Padrão (Consistência)
1	Saúde	97.46%	2.87%
2	Segurança Pública	96.88%	1.63%
3	Previdência Social	96.83%	3.25%
4	Educação	96.53%	2.38%
5	Assistência Social	95.83%	3.69%
6	Administração	94.61%	3.73%
7	Direitos da Cidadania	92.51%	10.11%

8	Trabalho	92.42%	10.82%
9	Gestão Ambiental	89.28%	8.36%
10	Cultura	88.08%	6.90%
11	Urbanismo	87.21%	10.99%
12	Transporte	87.08%	10.15%
13	Agricultura	85.99%	10.37%
14	Ciência e Tecnologia	84.14%	16.29%
15	Desporto e Lazer	83.18%	15.11%

Fonte: Elaborado pelo autor com dados do Siconfi (RREO, 2015-2024).

Os dados revelam que a função Segurança Pública, representada pela Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública (SEJUSP), foi selecionada como a unidade de análise para a fase qualitativa. A seleção se justifica por seus indicadores de excelência: a secretaria possui a segunda maior Média da Taxa de Execução (96.88%) e o menor Desvio Padrão (1.63%) da década.

Isso indica que a SEJUSP não apenas executou quase a totalidade de seu orçamento de forma consistente, mas também demonstrou a gestão orçamentária mais estável e previsível entre todas as secretarias do estado, tornando-se o caso ideal para investigar quais práticas gerenciais explicam esse desempenho.

Este desempenho não é apenas um artefato estatístico, sendo validado por avaliações de gestão contemporâneas. No Relatório de Avaliação Interna do Contrato de Gestão 2024, a SEJUSP obteve a Nota Global 9,96, sendo classificada como "Contrato de Gestão plenamente atendido" (Secretaria de Estado de Governo e Gestão Estratégica, 2025), o que reforça sua posição como um caso de alta performance.

4.2 Resultados Qualitativos: Os Fatores de Controle Gerencial na SEJUSP

A segunda fase da pesquisa investigou as práticas de controle gerencial que explicam o desempenho quantitativo da SEJUSP, por meio de entrevista com o Superintendente de Administração, realizada no dia 13 de Outubro de 2025. Os achados foram triangulados com a análise documental para validação.

4.2.1 Estrutura Organizacional e Planejamento

A estrutura de controle orçamentário relatada pelo gestor é robusta e especializada. O Superintendente de Administração descreveu sua estrutura como composta por coordenadorias-chave (Orçamento, Finanças e Contabilidade; Execução Orçamentária e Contábil), totalizando 49 pessoas na superintendência.

Esta estrutura relatada é validada pelo Regimento Interno da SEJUSP (Resolução SEJUSP/MS Nº 977). O Art. 45 do Regimento estabelece a Superintendência de Administração (SUAD) e o Art. 55 detalha as unidades da Coordenadoria de Orçamento, Finanças e Contabilidade (COFC), como a Unidade de Orçamento (UdO) e a Unidade de Execução Orçamentária (UEO) (SEJUSP, 2023).

4.2.2 A Prática do Planejamento e o Orçamento Reativo

O gestor relata uma tensão fundamental no planejamento. Embora a secretaria integre seu planejamento (Plano de Contratações Anual e Contrato de Gestão) ao orçamento (PPA/LOA), ela enfrenta uma forte restrição externa da Secretaria de Fazenda (SEFAZ). O gestor afirma que, embora a SEJUSP planeje suas necessidades, o valor recebido nunca corresponde ao total solicitado.

Isso força a secretaria a um modelo reativo, descrito pelo gestor como um esforço constante para "apagar incêndios". Diante dos decretos de contingenciamento, a secretaria é obrigada a otimizar suas despesas e focar naquilo que é essencial e necessário. Na prática, essa constante readaptação do planejado ao limite financeiro imposto assemelha-se a um Orçamento Base-Zero, onde o foco se torna a execução eficiente do recurso escasso, e não a execução integral do plano ideal.

4.2.3 Ferramentas de Controle: Do SPF ao Business Intelligence (BI)

O sistema transacional base para o controle é o Sistema de Planejamento e Finanças (SPF). O gestor, no entanto, o define como um sistema focado em contabilidade, ou seja, no registro e não na análise gerencial.

Para superar essa limitação, o diferencial da secretaria foi a implementação de um painel de BI. O gestor relatou que foi disponibilizado um painel gerencial chamado

QuickSense, que funciona por BI, extrai os dados do SPF e facilita o trabalho de filtragem e análise da equipe. A importância estratégica do BI para a SEJUSP é validada pela realização de cursos capacitantes de Business Intelligence, reforçando a integração e uso estratégico de dados na segurança pública.

4.2.4 O Fator Humano: Análise Humana e Custeio por Atividade

Apesar da tecnologia, o gestor aponta que a principal boa prática da SEJUSP é o tratamento das informações feito pela equipe. Ele enfatiza que a equipe não se limita a extrair o número objetivo do sistema. O fator-chave é a capacidade analítica humana de fazer comparações com o ano anterior e cruzar informações manualmente em planilhas Excel, transformando dados em inteligência.

Essa análise é alimentada por uma prática de custeio interno. O gestor confirmou que a secretaria mantém um custeio mensal para dimensionamento, que é mais focado na atividade e baseado no histórico.

Contudo, essa capacidade analítica é fruto da cultura interna, e não de capacitação formal. O gestor relatou que não existem cursos formais sobre o sistema SPF no âmbito estadual, e o controle depende do conhecimento empírico do dia a dia, transferido informalmente dos servidores mais antigos para os mais novos.

4.3 Discussão

A análise cruzada dos dados quantitativos, qualitativos e documentais permite explicar o alto desempenho da SEJUSP (Média de 96.88% e Desvio Padrão de 1.63%) e, ao mesmo tempo, identificar os paradoxos da gestão pública no estado.

4.3.1 O Paradoxo do Planejamento: Aderência Gerencial vs. Rigidez Burocrática

A fala do gestor sobre o orçamento ser reativo e restrito pela SEFAZ corrobora diretamente com a tese do referencial teórico sobre a alta rigidez orçamentária (Gonçalves, 2025). Embora a teoria do PPA-LDO-LOA (da Cruz & Afonso, 2018) preveja um planejamento proativo, a prática da SEJUSP, forçada a focar apenas no essencial e necessário, confirma a falácia do planejamento (Flyvbjerg, 2009). Sob a ótica de Beuren e Santos (2019), percebe-se que a relação SEFAZ-SEJUSP é marcada por um controle coercitivo externo

(focado na restrição e regra), o que força a secretaria a desenvolver mecanismos habilitantes internos para manter a resiliência organizacional e a continuidade dos serviços frente à crise fiscal. O alto desempenho da SEJUSP não significa, portanto, um planejamento inicial perfeito, mas sim uma capacidade gerencial superior de adaptação às restrições.

A discussão sobre o Orçamento Base Zero (OBZ) oferece um contraponto direto a essa prática de adaptação. Enquanto a literatura aponta o OBZ, na experiência de Minas Gerais, como uma metodologia de planejamento proativa, onde os gestores partem do "zero" para reavaliar criticamente todas as despesas e seu alinhamento estratégico (Governo de Minas Gerais, 2024), a prática encontrada no estudo de caso é reativa. O gestor descreve um esforço constante de "apagar incêndios", onde a equipe é obrigada, diante dos decretos de contingenciamento, a focar apenas no essencial e necessário. Portanto, a SEJUSP-MS aplica uma espécie de "OBZ reativo", em que o foco na eficiência e no corte de gastos não é um exercício de planejamento prévio, como no modelo mineiro, mas uma ferramenta de sobrevivência imposta pela restrição financeira externa.

4.3.2 O Fator-Chave: A Análise Humana como Ferramenta de Controle

O principal fator de sucesso da SEJUSP é sua capacidade analítica. A prática de custeio mensal focada na atividade alinha-se perfeitamente à teoria (Machado & Holanda, 2010; Costa et al., 2012), que aponta os Sistemas de Custo como essenciais para medir a eficiência (Castro, 2006).

Mais importante, o gestor valida a tese central da literatura (Oliveira & Rocha, 2017; Silva et al., 2025) ao diferenciar os dados brutos do SPF (contabilidade) da informação estratégica. O uso do BI (QuickSense) e, fundamentalmente, da análise manual detalhada em Excel é o que transforma dados em controle, permitindo à SEJUSP fazer comparações com o ano anterior e cruzar informações. A secretaria não apenas registra o gasto, ela o analisa. Esse achado empírico refuta, no caso da SEJUSP, a crítica de Andrade e Amorim (2022) de que a prática dos controllers costuma se restringir à rotina operacional. Na SEJUSP, a equipe transcende o papel burocrático, preenchendo a lacuna de competência analítica apontada pela literatura e atuando estrategicamente na tradução de dados técnicos em decisões de negócio.

4.3.3 A Lacuna de Capacitação e o Controle Habilitante Interno

A literatura aponta para a necessidade de um Controle Habilitante (Zonatto et al.,

2022), que capacita os gestores com ferramentas e treinamento. A entrevista revela uma lacuna significativa nesse ponto em nível estadual. A dependência do conhecimento empírico e a ausência de cursos formais são obstáculos claros. Conforme Filomeno et al. (2020), o engajamento e a eficácia dependem do equilíbrio entre tecnologia e qualificação (empowerment). A ausência de capacitação formal externa obriga a SEJUSP a compensar essa falha com um forte controle cultural e pessoal interno, garantindo que a equipe tenha a competência necessária para operar as ferramentas gerenciais.

A recomendação do gestor para que o próprio Estado crie parâmetros e indicadores de desempenho é reveladora. O fato de ele afirmar que quem estabelece os parâmetros é a própria secretaria demonstra que o alto desempenho da SEJUSP é resultado de um controle gerencial proativo desenvolvido internamente, apesar da ausência de um sistema de avaliação de desempenho e capacitação padronizado pelo governo central. A SEJUSP, portanto, criou seu próprio Controle Habilitante interno para suprir a lacuna do controle burocrático externo.

5 Conclusão

Este estudo buscou responder ao seguinte problema de pesquisa: Quais fatores de controle gerencial contribuem para um desempenho superior na execução orçamentária de uma secretaria de estado em Mato Grosso do Sul? O objetivo geral foi identificar os fatores subsidiados pelo controle gerencial que influenciam na eficácia dos gastos orçamentários públicos, a partir da análise aprofundada de um caso de maior desempenho comparado.

Para isso, a metodologia mista sequencial explanatória primeiro mensurou o desempenho das funções de governo (2015-2024), identificando a Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública (SEJUSP) como um caso de alta performance e consistência, apresentando 96.88% de média de execução e 1.63% de desvio padrão. A fase qualitativa, baseada em entrevista e análise documental, investigou o porquê desse desempenho.

A análise dos achados permite responder diretamente ao problema de pesquisa. Este estudo conclui que os fatores de controle gerencial que explicam o desempenho superior da SEJUSP são a capacidade analítica humana, o uso de ferramentas gerenciais como BI e custeio, um controle habilitante interno e uma gestão reativa de restrições. O fator mais crucial não é o sistema, mas a competência da equipe em tratar as informações. Corroborando Ferreira et al. (2021), a SEJUSP demonstra que a tecnologia (BI) é potencializada apenas quando aliada à racionalidade e competência analítica dos servidores, que atuam como mecanismo de troca essencial para a qualidade do gasto.

A prática de cruzar dados manualmente em planilhas, comparando o executado com o histórico e a arrecadação, transforma dados brutos em inteligência para a tomada de decisão. A adoção de ferramentas de Business Intelligence (QuickSense) para superar as limitações do sistema transacional (SPF) e a prática de um custeio mensal focado na atividade e baseado no histórico permitem à gestão um monitoramento ágil.

Diante da carência de capacitação formal em nível estadual, a secretaria desenvolveu uma forte cultura interna de conhecimento empírico, criando um sistema de controle proativo que supre as lacunas externas. Finalmente, o alto desempenho não se deve a um planejamento perfeito, mas à capacidade gerencial de se adaptar às restrições orçamentárias impostas pela SEFAZ, adotando uma postura de Orçamento Base-Zero reativo para focar no essencial e necessário.

Academicamente, a pesquisa contribui para a literatura, conforme apontado por Heinz et al. (2019) e Zonatto et al. (2022), ao usar um método misto para conectar a medição de desempenho (RREO) com as práticas gerenciais (entrevista) em um contexto subnacional (MS), preenchendo a lacuna de estudos práticos. Na prática, o estudo oferece um diagnóstico de benchmarking (Junior & Vital, 2007) para outras secretarias de MS, para a Controladoria-Geral do Estado (CGE) e o Tribunal de Contas (TCE-MS), demonstrando como a capacidade analítica humana e o BI superam a rigidez orçamentária.

É importante reconhecer as limitações deste estudo. Sendo um estudo de caso único da SEJUSP, os achados não podem ser generalizados para todas as outras secretarias. Além disso, a coleta qualitativa foi baseada na percepção de um único gestor, o Superintendente de Administração, não capturando a visão de outros níveis da equipe. Por fim, a análise quantitativa utilizou as Funções do RREO como proxy para as secretarias, que é uma aproximação metodológica válida, mas não a contabilidade exata de cada pasta individual.

Finalmente, este estudo abre caminhos para novas investigações. Sugere-se, para pesquisas futuras, replicar este estudo de caso em uma secretaria de baixo desempenho para uma análise comparativa dos fatores. Também se recomenda investigar o impacto da carência de capacitação formal, relatada pelo gestor, no desempenho das demais secretarias, e realizar estudos similares em outros estados para comparar diferentes modelos de controle gerencial subnacional.

Referências

Abrucio, F. L. (1997). O impacto do modelo gerencial na administração pública: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente (Cadernos ENAP, n. 10). Fundação Escola Nacional de Administração Pública.

Andrade, M. N. S. de, & Cordeiro, A. T. (2022). Avaliação de desempenho no setor público: a perspectiva de servidores em uma instituição federal. *Recapé: Revista de Carreiras e Pessoas*, 12(2), 259-279. <http://dx.doi.org/10.23925/recape.v12i2.49959>

Andrade, S. J., & Amorim, T. N. G. F. (2022). A percepção dos profissionais de controladoria referente aos seus conhecimentos diante das exigências da sua área de atuação. *Revista de Gestão e Secretariado*, 13(3), 1849–1867. <https://doi.org/10.7769/gesec.v13i3.1448>

Azevedo, R. R. de, Varela, P. S., & Suzart, J. A. da S. (2024). Complexidades emergentes em contabilidade e orçamento público: reflexões para uma agenda de pesquisa. *Revista Contabilidade & Finanças*. DOI: 10.1590/1808-057x20249047.pt

Beuren, I. M., & Santos, V. (2019). Sistemas de controle gerencial habilitantes e coercitivos e resiliência organizacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30(81), 307–323. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201908210>

Blonski, F., Prates, R. C., Costa, M., & Vizeu, F. (2017). O controle gerencial na perspectiva do new public management: O caso da adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. *Administração Pública e Gestão Social*, 9(1), 15–30.

Blonski, L., & Diel, P. C. (2018). Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios brasileiros. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, 15(1), 161-182.

Borinelli, M. L., Rocha, W., Carneiro, D. M., & Silva, A. dos S. (2020). Desafios no desenvolvimento e na implantação de sistemas de custos em hospitais universitários brasileiros. *ABCustos*, 15(3), 131–170. <https://doi.org/10.47179/abcustos.v15i3.584>

Brasil. (1964). Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964: Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Presidência da República.
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm

Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Presidência da República. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm4

Brasil. (2000, 4 de maio). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República.

Bresser-Pereira, L. C. (1998). Reforma do Estado para a cidadania: A reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. Editora 34.

Castelo, S. L., & Castelo, A. D. M. (2024). Pesquisa sobre estudos sobre a Análise Envoltória de Dados (DEA): uma análise nos artigos apresentados no Semead [Apresentação de artigo]. XXVII Seminários em Administração (Semead), São Paulo, SP, Brasil.

Castro, R. B. de. (2006). Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública [Apresentação de artigo]. 30º Encontro da ANPAD, Salvador/BA, Brasil.

Centro de Liderança Pública. (2023). Relatórios técnicos.
<https://conteudo.clp.org.br/relatorios-tecnicos>

Controladoria-Geral da União. (2019). Escala Brasil Transparente.
https://mbt.cgu.gov.br/publico/avaliacao/escala_brasil_transparente/66

Costa, L. R. C., & Castelar, L. I. M. (2014). Ciclo político orçamentário e reeleição nos municípios brasileiros. Revista de Administração Pública, 48(3), 569-590.
<https://doi.org/10.1590/0034-76121146>

Costa, P. d. S., de Souza, M. A., & de Souza, B. A. (2012). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público. Revista de Administração Pública, 46(SPE), 159-183.

Cruz, C. F., & Afonso, L. E. (2018). Fiscal management and pillars of the Fiscal Responsibility Law in Brazil: evidence in large municipalities. Brazilian Journal of Public Administration, 52(1), 126–148.

Cruz, C. F., Scarpin, J. E., & Slomski, V. (2012). Fatores determinantes da gestão orçamentária dos municípios paranaenses: Um estudo sob a ótica dos restos a pagar. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, 2(1), 127-147.

Cunha, L. H. F., Nascimento, E. R., & Faroni, W. (2018). O Fenômeno “Use it or Lose it” na Execução Orçamentária das Universidades Federais Brasileiras. Contabilidade, Gestão e Governança, 21(2), 221-241. https://doi.org/10.21714/1984-3925_2018v21n2a4

Ferreira, M. A., Leal, E. A., Ferreira, A. M. D. S. da C., & Ferreira, L. V. (2021). Perfil do controller e suas escolhas estratégicas: uma análise sobre controllers brasileiros e portugueses. Revista de Contabilidade e Organizações, 15, e186510.
<https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.186510>

Fialho, T. M. M., & da Silva, J. L. M. (2016). A influência dos ciclos políticos nos investimentos públicos em infraestrutura: um estudo nos estados brasileiros no período de 2003 a 2014. *Revista de Administração Pública*, 50(6), 957-977.
<https://doi.org/10.1590/0034-7612154433>

Filomeno, M. D., Theiss, V., & Lavarda, C. E. F. (2020). Uso de Sistema de Controle Gerencial, Empowerment Psicológico e Engajamento de Tarefas. Em XVII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. Universidade de São Paulo.

Flyvbjerg, B. (2009). Survival of the unfittest: Why the worst megaprojects get built—and what we can do about it. *Oxford Review of Economic Policy*, 25(3), 344–367.

Gomes, K. A., & Costa Filho, F. C. da. (2024). Análise da eficiência dos gastos públicos com educação das capitais brasileiras no período de 2019 a 2023 [Apresentação de artigo]. XXVII Seminários em Administração (Semead), São Paulo, SP, Brasil.

Gonçalves, F. (2025). Gasto público: a qualidade também importa. Itaú Ion.
<https://www.ion.itau/news/gasto-publico-a-qualidade-tambem-importa/>

Governo de Minas Gerais. (2024). Governo de Minas é referência nacional para implantação do Orçamento Base Zero, que garante aplicação mais eficiente dos recursos públicos. AgênciaMinas.
<https://www.agenciaminas.mg.gov.br/noticia/governo-de-minas-e-referencia-nacional-para-implantacao-do-orcamento-base-zero-que-garante-aplicacao-mais-eficiente-dos-recursos-publicos>

Heinz, G., Alves, E. B., Roratto, R., & Dias, E. D. (2019). Riscos orçamentários na administração universitária: um estudo de caso no setor público. *Avaliação*, 24(3), 699-721.

Junior, R. J. C., & Vital, T. W. (2007). The use of benchmarking in the elaboration of strategic planning: An important tool for the maximization of the organizational competitiveness. *Review of Business Management*, 6(14), 60–66.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. Editora Campus.

Lawlor, D. A., Tilling, K., & Davey Smith, G. (2016). Triangulation in aetiological epidemiology. *International Journal of Epidemiology*, 45(6), 1866–1886.
<https://doi.org/10.1093/ije/dyw314>

Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791–820.

Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, 69(3), 585-604. <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961>

Ministério do Planejamento e Orçamento. (2023). Manual Técnico do Plano Plurianual 2024-2027.

Oliveira, L. B., & Rocha, J. M. (2017). Gestão orçamentária com o uso de Business Intelligence e Painel de Bordo: o caso de uma instituição pública federal de ensino. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE*, 8(2).

Panosso, A., Camacho, R. R., Bortolocci, M. M. dos S., & Abbas, K. (2017). Influência das ferramentas de controle gerencial no desempenho: estudo empírico em empresas industriais paranaenses. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(2), 1-17.

Pederneiras, M. M. M., & Moraes, M. P. (2017). Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. *Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro*, 30(50), 30-41.

Pereira, L. T. K., Godoy, D. M. A., & Terçariol, D. (2009). Estudo de caso como procedimento de pesquisa científica: Reflexão a partir da clínica fonoaudiológica.

Pires, F. L. N., & Pereira, A. C. (2020). Investimentos públicos e o ciclo político orçamentário nos municípios mato-grossenses. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 10(1), 177-194.

Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public management reform: A comparative analysis into the age of austerity* (4th ed.). Oxford University Press.

Sá, J. C. J. de. (2012). Indicadores de desempenho, uma ferramenta da gestão pública. *SÍNTESE - Revista TCE-RJ*, 7(2), 126-140.

Santos, C. A. (2021). Implementação de dashboards para controle orçamentário: O caso da escola da defensoria. *Anais do Encontro dos Programas de Pós-Graduação Profissionais em Administração (EMPRAD)*.

Santos, G. K. dos, & Raupp, F. M. (2016). Monitoramento e avaliação de resultados dos programas governamentais delineados no PPA. *Revista de Administração Pública*, 50(6), 1027-1051.

Santos, J., & D'Ambrósio, G. (2019). A influência dos processos eleitorais na despesa pública: uma análise para os municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(3), 630-649. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180016>

Secretaria de Estado de Governo e Gestão Estratégica. (2025). Contrato de Gestão. <https://www.segov.ms.gov.br/a-secretaria/contrato-de-gestao/>

Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública & Secretaria de Estado de Fazenda. (2023). Resolução Conjunta SEJUSP/SEFAZ N. 977, de 28 de setembro de 2023. <https://www.sejusp.ms.gov.br/wp-content/uploads/2023/10/RESOLUCAO-977-APROVA-REGIMENTO-INTERNO.pdf>

Secretaria do Tesouro Nacional. (2023). Ranking da qualidade da informação contábil e fiscal. https://ranking-municipios.tesouro.gov.br/ranking_estados

Shimamura, A., & Horta, G. T. de L. (2023). A Melhoria na Qualidade do Gasto Público e o Spending Review. Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas, (42), 100-120.

Silva, J. (2021). Gestão orçamentária com o uso de plataforma de analytics e BI [Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina].

Silva, J. B., Rodrigues, R. N., & Lucas, E. O. (2019). Previsão Orçamentária Municipal em Goiás: Uma Análise da Acurácia e seus Determinantes. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (RCMCC-UERJ), 24(3), 85-103.

Silva, L., Nascimento, R., França, E., & Viotto, R. (2023). A difícil construção da responsabilização pública perante os tribunais de contas brasileiros. Revista Ambiente Contábil, 15(1). <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2023v15n1id31153>

Silva, M. E. F. da, Pereira, B. M., Alves, A. T., & Paula, B. M. de. (2025). O papel do Business Intelligence e a contabilidade gerencial. Revista Caderno Pedagógico, 22(9).

Theophilo, C. R. (2023). Integração das abordagens quantitativa e qualitativa: Ensaio sobre métodos mistos na pesquisa em contabilidade. Revista de Contabilidade e Organizações, 17, e221846.

Viana, C. C. F., & Boente, D. R. (2022). Eficiência dos Gastos com Saúde nos Estados Brasileiros: Análise Baseada em Clusters. Revista Contabilidade, Gestão e Governança, 25(2), 236-254. <http://dx.doi.org/10.51341/cgg.v25i2.2712>

Vieira, N. H. P., & Nobre, C. K. (2024). Eficiência na administração pública. Ciências Sociais, 28(134). <https://doi.org/10.5281/zenodo.11145898>

Zappia, V. F., & Behr, A. (2018). Análise da execução orçamentária por meio de indicadores: o caso dos municípios da região sul do Brasil. Revista Eletrônica de Administração e Contabilidade (REAC), 7(1), 1-22.

Zonatto, V. C. da S., Machado, F. S., Aguiar, A. B. de, & Marquezan, L. H. F. (2022). Efeitos das características habilitantes do controle orçamentário no capital psicológico de gestores com responsabilidade orçamentária. Revista Contabilidade & Finanças. DOI: 10.1590/1808-057x20221753.pt



**ATA DE DEFESA TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Aos 26 dias do mês de novembro do ano de dois mil e vinte e cinco, às 16:30 horas, no Laboratório de Pós-graduação da ESAN, reuniu-se a banca examinadora do Trabalho de Conclusão de Curso da discente **Isadora de Sousa Pessoa**, intitulado: "**CONTROLE GERENCIAL E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE MATO GROSSO DO SUL**", orientado pelo Prof. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo. Compuseram a banca de examinadores Prof. Dr. Luiz Miguel Renda dos Santos e a acadêmica de mestrado do PPGCC Cláudiane da Silva dos Santos. Após a exposição oral, a discente foi arguida pelos componentes da banca que se reuniram reservadamente e decidiram pela Aprovação do Trabalho de Conclusão de Curso, com ressalvas. Para constar, redigi a presente Ata, que aprovada por todos os presentes, vai assinada por mim, Presidente da Banca, e pelos demais membros da banca.

Campo Grande, 26 de novembro de 2025.

**NOTA
MÁXIMA
NO MEC**

**UFMS
É 10!!!**



Documento assinado eletronicamente por **Marcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo, Professora do Magistério Superior**, em 26/11/2025, às 16:59, conforme horário oficial de Mato Grosso do Sul, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).

**NOTA
MÁXIMA
NO MEC**

**UFMS
É 10!!!**



Documento assinado eletronicamente por **Cláudiane da Silva dos Santos, Usuário Externo**, em 26/11/2025, às 17:00, conforme horário oficial de Mato Grosso do Sul, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).

**NOTA
MÁXIMA
NO MEC**

**UFMS
É 10!!!**



Documento assinado eletronicamente por **Luiz Miguel Renda dos Santos, Professor do Magistério Superior**, em 26/11/2025, às 17:01, conforme horário oficial de Mato Grosso do Sul, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site
[https://sei.ufms.br/sei/controlador_externo.php?
acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0](https://sei.ufms.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **6065464** e o código CRC **DE1EC3CE**.

COLEGIADO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (BACHARELADO)

Av Costa e Silva, s/nº - Cidade Universitária

Fone:

CEP 79070-900 - Campo Grande - MS

Referência: Processo nº 23104.020602/2022-34

SEI nº 6065464