

Maurício Mello Codesso

**EVIDENCIAÇÃO DAS PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS EM  
PORTOS PÚBLICOS BRASILEIROS**

Dissertação submetida ao Programa de  
Contabilidade da Universidade Federal  
de Santa Catarina para a obtenção do  
Grau de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Rogério João  
Lunkes.

Florianópolis  
2014

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Codesso, Maurício Mello

EVIDENCIAÇÃO DAS PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS EM PORTOS PÚBLICOS BRASILEIROS / Maurício Mello Codesso ; orientador, Rogerio João Lunkes - Florianópolis, SC, 2014.

68 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Orçamento. 3. Portos. 4. Planejamento. 5. Controle. I. Lunkes, Rogério João. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

Maurício Mello Codesso

## **EVIDENCIAÇÃO DAS PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS EM PORTOS PÚBLICOS BRASILEIROS**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de Mestre em Contabilidade, e aprovado em sua forma final pelo Programa de Pós Graduação em Contabilidade.

Florianópolis, 27 de Fevereiro de 2014.

---

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.  
Coordenador do Curso

### **Banca Examinadora:**

---

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.  
Orientador  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Carlos Eduardo Facin Lavarda, Dr.  
Universidade Regional de Blumenau

---

Prof.<sup>a</sup> Valdirene Gasparetto, Dr.<sup>a</sup>  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Sergio Murilo Petri, Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina



Este trabalho é dedicado à minha  
querida família.



## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que colaboraram para a execução desse trabalho, especialmente a minha família que me apoiou durante toda essa jornada.

Gostaria de agradecer também a todas as amizades que pude construir, principalmente aos amigos Ricardo Suave e Hugo de Moraes Pinto, que estiveram presente nos momentos mais difíceis e sempre tinham palavras para as horas mais angustiantes.

Um abraço especial aos professores que tive durante o mestrado, que me proporcionaram momentos de insônias e crises existenciais para entregar as resenhas, resumos, artigos, trabalhos, exercícios, pesquisas, pré-projetos, projetos, qualificações e a dissertação no prazo.



## RESUMO

O orçamento é um dos sistemas de planejamento e controle mais antigo adotado pelas empresas, e continua a receber significativa atenção na literatura e na pesquisa. Apesar de ser amplamente utilizado no mundo dos negócios, o orçamento também é frequentemente alvo de críticas. Desta forma, este trabalho tem como objetivo evidenciar práticas orçamentárias em empresas portuárias no Brasil. O trabalho apresenta uma abordagem quantitativa e qualitativa, com objetivo descritivo e exploratório, e utilização de questionário ou *survey*. Para atingir este objetivo a pesquisa foi realizada, com o envio de questionário aos portos públicos do Brasil. Foram obtidos nove questionários respondidos do total de 34 enviados. Após a aplicação do questionário, foi elaborada uma entrevista semi-estruturada com o responsável pela coordenação do orçamento de um dos portos participantes da pesquisa. Os resultados mostram que os portos brasileiros, se comparados à literatura, aplicam apenas parcialmente as práticas orçamentárias. Entre as principais características identificadas no estudo está a falta de alinhamento entre a elaboração do orçamento e o planejamento estratégico, o que gera dificuldades de coordenação entre os departamentos e de motivação dos empregados, aliada à avaliação interna dos resultados e a aplicação parcial dos mecanismos de controle. Estas características mostram que os portos públicos do Brasil têm oportunidades de melhoria em diferentes práticas de orçamento.

**Palavras-Chaves:** Orçamento. Portos. Planejamento. Controle.



## **ABSTRACT**

The budget is one of the oldest planning and control adopted by the companies, and continues to receive significant attention in the literature and research. Despite being widely used in the business world, the budget also is often the target of criticism. In this way, this work aims to highlight budget practices in port companies in Brazil. The work presents a quantitative approach and qualitative, with descriptive purpose and exploitative, and use of questionnaire or survey. To achieve this goal the research was undertaken, with the sending of questionnaire to public ports of Brazil. Nine answered questionnaires were obtained of the total 34 shipped. After application of the questionnaire, a semi-structured interview with the person responsible for coordinating the process of budget a survey of ports. The results show that the Brazilian ports, compared to literature, apply only partially budgetary practices. Among the main features are identified in the study is the lack of alignment between the budget and strategic planning, which raises difficulties of coordination between departments and motivation of employees, combined with the internal evaluation of the results and the partial application of control mechanisms. These characteristics show that Brazil's public ports have opportunities for improvement in different budget practices

**Keywords:** Budget. Ports. Planning. Control



## LISTA DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| Quadro 1 - Principais práticas do planejamento.....   | 23 |
| Quadro 2 - Principais práticas na Execução.....       | 28 |
| Quadro 3 - Principais práticas do controle.....       | 30 |
| Quadro 4 - Características dos portos.....            | 37 |
| Quadro 5 - Elaboração do Orçamento.....               | 38 |
| Quadro 6 - Horizonte e revisão do orçamento.....      | 39 |
| Quadro 7 - Planejamento Estratégico no Orçamento..... | 40 |
| Quadro 8 - Execução no Orçamento.....                 | 41 |
| Quadro 9 - Objetivos Pretendidos.....                 | 42 |
| Quadro 10 - Informações Utilizadas.....               | 43 |
| Quadro 11 - Aspectos Motivacionais.....               | 44 |
| Quadro 12 - Controle do orçamento.....                | 45 |



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

LOA – Lei Orçamentária Anual  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
PPA – Plano Plurianual



## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO .....</b>                             | <b>19</b> |
| 1.1 OBJETIVOS .....                                   | 20        |
| <b>1.1.1 Objetivo Geral.....</b>                      | <b>20</b> |
| <b>1.1.2 Objetivos Específicos.....</b>               | <b>21</b> |
| 1.2 JUSTIFICATIVA.....                                | 21        |
| 1.3 DELIMITAÇÃO.....                                  | 22        |
| 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO .....                       | 22        |
| <b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>                     | <b>23</b> |
| 2.1 PLANEJAMENTO DO ORÇAMENTO .....                   | 23        |
| 2.2 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO .....                       | 28        |
| 2.3 CONTROLE DO ORÇAMENTO .....                       | 29        |
| 2.4 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE ORÇAMENTO EM PORTOS..... | 32        |
| <b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>                 | <b>33</b> |
| 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....                   | 33        |
| 3.2 QUESTIONÁRIO .....                                | 33        |
| 3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....                          | 34        |
| 3.4 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA DOS DADOS.....        | 34        |
| 3.5 ENTREVISTA .....                                  | 35        |
| 3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....                      | 35        |
| <b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>  | <b>37</b> |
| 4.1 PLANEJAMENTO DO ORÇAMENTO .....                   | 38        |
| 4.2 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO.....                        | 41        |
| 4.3 CONTROLE DO ORÇAMENTO .....                       | 45        |
| 4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....                    | 46        |
| <b>5 CONCLUSÕES .....</b>                             | <b>49</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>                              | <b>51</b> |
| <b>APÊNDICES.....</b>                                 | <b>59</b> |



## 1 INTRODUÇÃO

Os portos possuem importância significativa no comércio internacional e para a economia dos países. De acordo com Liu (2008), mais de 85% do comércio internacional é realizado pelos portos, e no Brasil, 90% dos produtos importados ou exportados passam pelos portos públicos ou pelos terminais de uso privado (ANTAQ, 2013).

As operações portuárias podem servir como um indicador de desenvolvimento e crescimento econômico (GINER-FILLOL et al., 2013). Van Niekerk (2005) destaca que os portos cada vez mais se configuram como um dos motores da economia mundial. Diante desse contexto, deve-se considerar que um desempenho inadequado das atividades desenvolvidas nos portos têm um impacto no comércio internacional e nas zonas de influência desses portos (GINER-FILLOL; PONTET-UBAL; RIPOLL-FELIU, 2008; GINER-FILLOL; RIPOLL-FELIU; TAMARIT AZNAR, 2010; GINER-FILLOL; RIPOLL-FELIU, 2007).

Considerando a importância dos portos, verifica-se que a competitividade entre países depende cada vez mais do transporte marítimo, o que necessariamente passa pela gestão eficiente de todo o sistema portuário (GINER-FILLOL et al., 2013). Segundo Castillo-Manzano et al. (2009), pode-se considerar as seguintes variáveis de competitividade e eficiência dos portos: rentabilidade econômica, dinâmica portuária, especialização em recipientes, investimento em capital fixo, mensuração de tarifas, fator de produtividade e trabalho e dinâmica econômica.

De acordo com Giner-Fillol et al. (2013), os fatores de competitividade devem ser gerenciados de maneira que proporcionem eficiência operacional e gerencial, integrando as questões relacionadas com a estratégia, gestão da informação, custos, orçamento e gestão ambiental, entre outros.

Segundo a Revista Exame (2011) o Brasil irá investir R\$ 39 bilhões de reais para melhorar o desempenho dos portos brasileiros até o final de 2014. Para garantir que todo esse investimento seja válido, e permita aos portos ganhos de desempenho, é necessário que os portos coloquem o planejamento estratégico em prática, e um dos sistemas que determina a relação entre os resultados e despesas para atender às necessidades, as características e os objetivos do planejamento estratégico é o orçamento (LUNKES, 2007).

O orçamento é um sistema de planejamento e controle adotado pelas empresas, e continua a receber significativa atenção na literatura e

na pesquisa (DAVILA; FOSTER, 2005; KING; CLARKSON; WALLACE, 2010; OTLEY, 1999; SANDINO, 2007). Estudos empíricos demonstram que o orçamento continua sendo um dos instrumentos mais importantes no planejamento e controle (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; LIBBY; LINDSAY, 2010; ØSTERGREN; STENSAKER, 2011; SIVABALAN et al., 2009; UYAR; BILGIN, 2011). O sistema orçamentário é um dos mecanismos mais utilizados pelos gestores para controlar os custos e melhorar o desempenho (KING; CLARKSON; WALLACE, 2010).

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), o orçamento pode ser conceituado como sendo a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para determinado período.

Apesar de ser amplamente utilizado no mundo dos negócios, o orçamento também é frequentemente alvo de críticas. Alguns argumentam que os problemas do orçamento estão relacionados à forma como é utilizado (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2000), enquanto outros relatam que os orçamentos são fundamentalmente falhos (HANSEN; OTLEY; STEDE, 2003; HOPE; FRASER; ROSEN, 2003). Para Jones (2008b), estas abordagens apresentam soluções diferentes, mas também compartilham muitas das preocupações do orçamento empresarial. Além disto, apesar deste debate o orçamento empresarial é amplamente utilizado nas organizações (JONES, 2008b; UYAR; BILGIN, 2011).

Como o orçamento é um instrumento importante na gestão das organizações e os portos brasileiros precisam melhorar sua gestão, é fundamental pesquisar as práticas orçamentárias utilizadas.

Os dados apresentados acima tiveram o objetivo de introduzir o tema desta pesquisa, as práticas de orçamento e os portos brasileiros. Assim sendo, o foco desta pesquisa recai sobre os portos brasileiros, e apresenta a seguinte questão de pesquisa: **Quais são as práticas de planejamento, execução e controle do orçamento utilizadas pelos portos públicos brasileiros?**

## 1.1 OBJETIVOS

### 1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é evidenciar as práticas de planejamento, execução e controle do orçamento em portos públicos brasileiros.

### 1.1.2 Objetivos Específicos

Para tanto, foram definidos objetivos específicos, a fim de operacionalizar a pesquisa:

- a) Identificar quais são as práticas de planejamento, execução e controle do orçamento utilizadas pelos portos públicos brasileiros;
- b) Confrontar as práticas de orçamento identificadas nos portos com as práticas preconizadas pela literatura;
- c) Identificar e avaliar as práticas que influenciam na utilização do orçamento em portos públicos brasileiros.

## 1.2 JUSTIFICATIVA

Estudos sobre portos se justificam por considerar que um comportamento ineficaz das distintas atividades desenvolvidas em um porto afeta diretamente o processo de distribuição de mercadorias, o meio ambiente e a sociedade, com impacto no comércio internacional e em zonas de influência (GINER-FILLOL; PONTET-UBAL; RIPOLL-FELIU, 2007; GINER-FILLOL; RIPOLL-FELIU; TAMARIT AZNAR, 2010; GINER-FILLOL; RIPOLL-FELIU, 2007). Além disto, a eficiência dos portos e do transporte marítimo, bem como o fortalecimento do sistema intermodal, são essenciais no crescimento e desenvolvimento econômico e social dos países (CRUSEY, 2006; GINER-FILLOL; RIPOLL-FELIU; TAMARIT AZNAR, 2010; GONZÁLEZ, 2005).

Embora o orçamento seja um tema amplamente estudado na literatura, precisa ser pesquisado de forma mais ampla, visando identificar e discutir práticas mais eficientes. Isto porque se argumenta que a decisão da adoção deve exigir uma avaliação dos custos associados, bem como das vantagens de sua utilização (DAVILA; FOSTER, 2005). Os custos formais incluem a facilidade de medir os recursos necessários com a implantação e operação do sistema (HANSEN; OTLEY; STEDE, 2003; HANSEN; STEDE, 2004).

Para que um porto melhore a eficiência de suas atividades, precisa investir seus recursos em projetos que gerem crescimento sustentável a médio e longo prazo. Diante do exposto, é importante estudar quais são as práticas de orçamento aplicadas em portos. Outro aspecto que merece destaque é a falta de trabalhos em empresas portuárias relativas a orçamento. Aliado a isto, os portos brasileiros precisam buscar melhorias nos seus sistemas de gestão, principalmente relacionadas ao orçamento.

### 1.3 DELIMITAÇÃO

Esta pesquisa está delimitada como um estudo sobre as práticas de execução, planejamento e controle do orçamento adotadas pelos portos públicos brasileiros, que estão vinculados à Secretaria dos Portos-SEP, sendo a população formada por 34 portos. Assim, as conclusões dessas pesquisas ficam delimitadas apenas aos portos públicos e respondentes, as práticas identificadas.

Foi aplicado um questionário meio da internet, e analisadas as respostas recebidas, portanto não é possível generalizar os resultados obtidos, sendo assim, o estudo aplica-se somente às empresas participantes da pesquisa e à data de aplicação do questionário.

### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Primeiramente, o trabalho apresenta a introdução para contextualizar o leitor acerca da pesquisa. Após a contextualização, faz-se a apresentação dos objetivos, justificativa e delimitação da pesquisa e estrutura do trabalho.

O capítulo seguinte aborda o referencial teórico utilizado como base para a pesquisa. O referencial aborda pesquisas que realizaram levantamentos da utilização de práticas de orçamento em organizações, bem como pesquisas que sugeriram práticas a serem seguidas. O terceiro capítulo traz o enquadramento metodológico, bem como os procedimentos de elaboração e aplicação do questionário. O quarto capítulo apresenta os resultados da aplicação do questionário, e faz a análise, o cotejamento com a literatura e discussão dos resultados. O capítulo final aborda a conclusão do estudo, sugestões para pesquisas futuras. No final do trabalho se encontram as referências, além do questionário em anexo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Hornigren, Foster e Datar (2000) definem orçamento como sendo a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para determinado período. A orçamentação também pode ser um meio de converter o plano estratégico da empresa em padrões mensuráveis (ADAMS, 2006).

O orçamento representa o esforço da organização para quantificar a captação e utilização dos recursos, que aborda dois fins de gestão, planejamento e controle (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2003). É uma previsão do período futuro, que inclui marketing e outras informações que levam ao estabelecimento de objetivos e a medição de desempenho (HARRIS, 1999). Como parte do orçamento, a previsão é necessária para o planejamento das formas melhores para atender o volume de vendas (SCHMIDGALL; DEFRANCO, 2006).

O orçamento pode ser dividido em três partes: planejamento, execução e controle (FREZATTI, 2009; LUNKES, 2007). Dessa forma, são abordadas as principais características de cada parte do orçamento nos tópicos seguintes. As práticas para esse trabalho, considera-se os aspectos relacionados às etapas de planejamento, execução e controle no orçamento

### 2.1 PLANEJAMENTO DO ORÇAMENTO

Diversas práticas estão relacionadas ao planejamento do orçamento. O manual de orçamento inclui diretrizes, objetivos, metas e indicadores previamente definidos pela organização. Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) identificaram que 96,3% das 54 empresas pesquisadas em Bahrain emitem as diretrizes orçamentárias e Uyar e Bilgin (2011) revelam que 63% das 79 empresas pesquisadas preparam manuais de orçamento, tendência também encontrada na pesquisa de Steed e Gu (2009), que verificaram o estabelecimento das diretrizes orçamentárias pela alta administração em uma média de 4,5 pontos, em uma escala de um a cinco nas 121 empresas pesquisadas.

O Quadro 1, apresenta as principais práticas do planejamento de acordo com a literatura.

**Quadro 1 - Principais práticas do planejamento**

| <b>Principais práticas do planejamento</b> |  |
|--|--|
| Manual de Orçamento                        | Inclui diretrizes, objetivos, metas e indicadores previamente definidos pela alta administração.   |
| Comitê de Orçamento                        | Pode incluir os proprietários, diretores e gerentes gerais, chefes de departamentos, <i>Controller</i> etc.                                |
| Formas de elaboração                       | <i>Top-down</i> - o orçamento é elaborado pela alta administração e imposto aos demais membros da organização.                             |
|  | <i>Bottom-up</i> - o orçamento é elaboração pelos centros ou departamentos responsáveis e encaminhado a alta administração para aprovação. |
|  | Combinação - o orçamento é elaborado por meio de um processo interativo entre centros responsáveis e alta administração.                   |
| Período                                    | Menos de 1 ano, 1 ano, plurianual.   |
| Revisão                                    | Mensal, trimestral e semestral etc.  |
| Tipo de Orçamento                          | Orçamento Público  |
|  | Orçamento Empresarial  |
|  | Orçamento de Base Zero   |
|  | Orçamento Flexível   |
|  | Orçamento por atividades   |
|  | Beyond budgeting   |

**Fonte:** Dados da pesquisa

Entre o tipo de indicador utilizado, Schmidgall et al. (1996) encontraram que 58,5% e 52,5% dos hotéis da Escandinávia e dos Estados Unidos definem uma meta financeira entre as 179 pesquisadas. Nas empresas escandinavas pesquisadas, o objetivo financeiro mais importante é o lucro líquido para 51,5%, o retorno sobre o patrimônio líquido dos proprietários para 15,5%, e fluxo de caixa para 6,1%, e algum outro objetivo financeiro para 27,2%. Outras metas financeiras incluíam o lucro operacional bruto e os lucros necessários para cobrir o custo de investimento de capital. Nos hotéis norte-americanos pesquisados, o objetivo financeiro mais importante é o lucro líquido em 65%, fluxo de caixa para 16,7%, e algum outro objetivo financeiro para 11,7% das empresas. Assim, para ambos os grupos, o lucro líquido é claramente a principal meta do orçamento.

O comitê de orçamento é uma comissão constituída para orientar no processo de planejamento, execução e controle, e pode incluir os proprietários, diretores e gerentes gerais, chefes de departamentos e *controller* etc. Os estudos de Uyar e Bilgin (2011) e Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) mostraram que grande parte das empresas pesquisadas possuíam o comitê, 87% e 79%, respectivamente. Além desses estudos, Schmidgall et al. (1996) e Uyar e Bilgin (2011) identificaram os principais integrantes e a quantidade de componentes dos comitês.

As formas de elaboração do orçamento podem envolver basicamente três tipos: *top-down*, *bottom-up* e combinação. No *top-down* o orçamento é elaborado pela alta administração e imposto aos demais membros da organização. No *bottom-up* o orçamento é elaboração pelos centros ou departamentos responsáveis e encaminhado à alta administração para aprovação. Na combinação o orçamento é elaborado por meio de um processo interativo entre centros responsáveis e alta administração (LUNKES, 2007).

Para West e Prendergast (2009), os tipos de orçamento elaborados em nível operacional (*bottom-up*), e que têm a remuneração afetada pelo resultado que possa trazer, geralmente são elaborados com maior nível de sofisticação em virtude do risco, diferentemente de quando elaborados de forma *top-down*, pela alta administração. Uma explicação para a maior sofisticação é dada por Prendergast, West e Shi (2006), visto que a metodologia *bottom-up* é elaborada de forma mais interativa e direcionada aos objetivos e estratégias. Uma das previsões importantes na elaboração do orçamento é referente à receita, isto porque os demais itens orçados podem ser baseados nas previsões da receita. Entre os principais focos de estudo estão as bases para estabelecer o aumento da receita.

O estudo de Steed e Gu (2009) mostrou que em 64,3% das empresas pesquisadas o aumento da receita foi influenciado pelo dono ou proprietário das 121 empresas. Schmidgall et al. (1996) e Jones (2008a) apontam que ao definir o orçamento anual, entre as informações mais comumente utilizadas estão os dados do ano anterior (dados operacionais históricos). Os estudos de Jones (1998, 2008a) mostram uma mudança de indicadores econômicos nacionais para uma ênfase maior em indicadores econômicos locais e regionais.

O tempo de preparação do orçamento envolve o período dispendido para a elaboração do orçamento. Alguns estudos já realizados buscaram essa informação, tais como Uyar e Bilgin (2011), Steed e Gu (2009) e Libby e Lindsay (2010) Os resultados variam de acordo com o

segmento das empresas pesquisadas, que partem de empresas que gastam apenas duas semanas, até as que consomem em média dois meses.

O período do orçamento envolve o tempo de duração ou ciclo do orçamento. Os estudos empíricos mostram que 74,5% das 79 empresas da Turquia pesquisadas por Uyar e Bilgin (2011), 98,8% das 85 empresas da Grécia para Pavlatos e Paggios (2008), e 91% das 81 empresas do Reino Unido para Jones (2008a) preparam o orçamento para o período de um ano.

Complementando, os achados de Schmidgall et al. (1996) mostram que para as empresas que elaboram o orçamento para um ano, esse tende a iniciar dois meses antes do novo período do orçamento em 5% das empresas, 20% três meses, 29,2% em quatro, 27,5% em cinco, e 18,3% em seis ou mais meses nos Estados Unidos. Já na Escandinávia 9,1% um mês antes, 12,7% dois, 34,5% em três, 20% em quatro, 16,4% cinco, e 7,3% em seis ou mais meses.

Entre os itens que fazem parte do pacote orçamentário, Steed e Gu (2009) demonstraram que as despesas de capital foram apontadas por 87,8% das empresas pesquisadas, avaliação da competição (82,9%), plano de marketing (80,5%), funcionários em tempo integral e equivalentes (70,7%), salários da administração (68,3%), pesquisa salarial (36,6%) e outros (17,1%) nas 121 empresas pesquisadas.

Para a elaboração do orçamento a empresa pode utilizar o Microsoft Excel® ou então um *software* próprio. Fatores como dimensão da empresa, faturamento, recursos disponíveis e a dinâmica do setor em que atua podem ditar a necessidade de adequação a um *software*. De acordo com Uyar e Bilgin (2011), na Turquia, aproximadamente 78,5% das 79 empresas utilizam Microsoft Excel®, 14% utilizam outro programa, e 6,5% utilizam Microsoft Excel® e outro programa. Enquanto Steed e Gu (2009) descrevem que a tecnologia utilizada no orçamento nos Estados Unidos compreende planilhas eletrônicas e transmissão em 71,4%, intranet corporativa por 16,7%.

O planejamento de longo prazo pode ser realizado para diferentes períodos. Uyar e Bilgin (2011) em sua pesquisa verificaram que 21,5% utilizam um período de 3 anos, 26,5% para cinco anos e 12,5% acima de cinco anos. A pesquisa de Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) indica a realização do planejamento de longo prazo por 92,6% das 56 empresas, sendo que 46% realizam para 3 anos, 48% para 5 anos e 6% para mais de 5 anos.

Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) verificaram em sua pesquisa a importância auferida pelos pesquisados em relação à participação na

elaboração do orçamento, sendo que 51,9% concordam que a participação no processo melhora a motivação, enquanto 40,7% não concordam e os demais se posicionaram de forma neutra. Contudo, essa pesquisa segregou companhias abertas e fechadas, sendo que foram encontrados os percentuais de concordância em 60% e 36,8%, e não concordância em 31,5% e 57,9%, respectivamente. Essa diferença pode ser explicada pelo fato das companhias fechadas possuírem uma estrutura familiar e considerarem o orçamento segredo de gestão, enquanto companhias abertas estimulam a participação de gerentes.

Ao elaborar o orçamento a organização pode ter diferentes finalidades ou objetivos. Estudos anteriores destacam alguns dos principais objetivos do orçamento como auxílio no planejamento de curto e longo prazo, avaliação de desempenho, coordenação de operações, motivação, comunicação de planos, controle de custos e despesas, previsões, aumento de lucros, cálculo de bônus e controle do desempenho por meio de análise das variações (JONES, 1998, 2008a; JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003; LIBBY; LINDSAY, 2010; PAVLATOS; PAGGIOS, 2008; UYAR; BILGIN, 2011).

Na elaboração do orçamento pode-se utilizar informações de diferentes fontes como ponto de partida. Estudos anteriores têm destacado as práticas mais usuais, tais como resultados de anos anteriores, estatística e indicadores da indústria, análise de mercado, indicadores econômicos nacionais, locais e regionais e projeções a partir de anos anteriores (UYAR; BILGIN, 2011). Há pesquisas que indicam os departamentos ou cargos das empresas que contribuem com as informações, a exemplo do departamento de contabilidade, o *controller*, gestores e gerentes operacionais (SCHMIDGALL; BORCHGREVINK; ZAHL-BEGNUM, 1996).

Pesquisas que abordam práticas do orçamento de marketing, ainda com relação às fontes de informações, identificam por meio de tais fontes o nível de sofisticação do orçamento. Práticas como o estabelecimento do orçamento a partir de percentual de vendas correntes ou projetadas, gastos conforme o aumento da concorrência ou equiparações aos seus gastos, gastos conforme as disponibilidades e níveis históricos de gastos estão relacionados ao modelo *top-down* e são menos sofisticados. Modelos que consideram objetivos e metas do orçamento e por meio da TIR e VPL são compreendidos pelo modelo *bottom-up* e tendem a ser mais sofisticados, tal fato é justificado em razão dos métodos *bottom-up* agregarem mais *feedback* e também por serem realizados fora da alta administração, ou seja, por pessoas com remuneração mais sensível aos problemas advindos

de falhas no orçamento (MILES; WHITE; MUNILLA, 1997; PRENDERGAST; WEST; SHI, 2006; WEST; PRENDERGAST, 2009).

## 2.2 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO

Na execução do orçamento alguns itens apresentam relação direta com o desempenho. A pesquisa realizada por Uyar e Bilgin (2011) questionou os seguintes itens: o orçamento é feito em segredo pela alta direção (3,78), uma liderança eficaz é fornecida no orçamento(4,57), um bom fluxo de informações está disponível para o orçamento (4,54), coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente (4,22), metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas à alta direção (3,67), metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos (3,35), e alvos são determinados racionalmente (4,29). ). O quadro 2 apresenta as principais práticas apontada na execução.

**Quadro 2 - Principais práticas na Execução**

| <b>Principais práticas na Execução</b> |   |
|--|---|
| Objetivos Pretendidos                  | Previsões de futuro                         |
|  | Maximizar resultados                        |
|  | Introduzir novos produtos e serviços        |
|  | Planificar, controlar e valorar o resultado |
|  | Criar incentivos e recompensas              |
| Finalidades                            | Auxiliar no planejamento de longo prazo     |
|  | Auxiliar no planejamento de curto prazo     |
|  | Avaliar o desempenho                        |
|  | Coordenar as operações                      |
|  | Motivar os funcionários                     |
|  | Comunicar os planos                         |
|  | Controle                                    |
| Informações utilizadas na elaboração   | Resultados dos anos anteriores              |
|  | Estatística                                 |
|  | Análise de mercado                          |
|  | Indicadores econômicos nacionais            |
|  | Indicadores econômicos locais e regionais   |

**Fonte:** Dados da pesquisa

Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) também abordaram algumas questões acerca do orçamento por meio de verificação da concordância dos pesquisados. Quanto à manutenção de alto grau de sigilo na dotação orçamentária entre as 54 empresas pesquisadas, 59,6% concordam enquanto 26,9% discordam com relação ao sigilo do orçamento. Um bom fluxo de informações é disponível para a elaboração do orçamento, com concordância de 65,4% dos pesquisados e discordância de 26,9%. A concordância da eficácia da liderança exercida é de 70% e a discordância de 12%. Enquanto a facilidade na coordenação de diversos departamentos possui concordância de 51,9% e discordância de 30,8% dos pesquisados.

Para o sucesso na utilização do orçamento deve-se considerar os aspectos humanos. Yuen (2006) pesquisou nas empresas de Macau na China os efeitos relacionados a satisfação e participação dos empregados da gestão participativa no orçamento. Entre os resultados encontrados no estudo está a constatação de que a maior participação dos empregados aumenta a responsabilidade e as experiências.

Steed e Gu (2009) e Uyar e Bilgin (2011) pesquisaram aspectos como a ligação dos bônus por desempenho ao atingimento dos objetivos do orçamento, a aplicação das diretrizes orçamentárias, o orçamento como padrão para a avaliação de desempenho, se o orçamento está vinculado ao planejamento estratégico e se os gerentes buscam os objetivos mais baixo o possível. Além disso, os gerentes devem ter definida com clareza a autoridade e responsabilidade individual sobre o controle do orçamento para trabalhar eficazmente, a participação para que aceitem suas metas e evitem o chamado *gamesmanship*, a participação quando o orçamento é utilizado como medida de desempenho e a motivação que está em metas realizáveis, porém difíceis de serem atingidos.

Já o fato de o orçamento possuir metas fixas é razão de críticas, visto que a possibilidade de haver imprevistos pode ocasionar justamente essa subestimação de receitas e superestimação das despesas como pretexto, tornando as metas mais fáceis de serem alcançadas. Tal processo, Jensen (2003) denomina de “pagando as pessoas para mentir”.

## 2.3 CONTROLE DO ORÇAMENTO

No controle do orçamento podem-se usar critérios ou pontos específicos como, *benchmarking*, pontos de referência ou então não utilizar pontos de referência. Os pontos de referência podem ser sob a forma de valor monetário, percentual. Também podem ser realizadas

comparações com o orçamento original, dados reais do ano anterior, orçamento revisto ou ainda com base nos valores das despesas e mix de vendas realizados (SCHMIDGALL; BORCHGREVINK; ZAHL-BEGNUM, 1996; UYAR; BILGIN, 2011)

No controle do orçamento um ponto importante é o papel que o monitoramento tem no sistema de gestão da organização. Para Uyar e Bilgin (2011), a maioria das empresas pesquisadas afirma que o orçamento é o principal indicador de desempenho (47%), seguido por um dos poucos indicadores-chave de desempenho (37,5%), e os orçamentos pouco são utilizados como medida de desempenho (10%). No quadro 3, é possível verificar as principais práticas no controle.

**Quadro 3 - Principais práticas do controle**

| <b>Principais práticas do controle</b>          |   |
|---|---|
| Critérios utilizados para avaliar os resultados | Benchmarking  |
|   | Não usa pontos de referência                        |
|   | Usam pontos de referência                           |
|   | Valor monetário                                     |
|   | Percentual  |
| Papel no monitoramento                          | Repetição de uma variável adversa                   |
|   | Principal indicador de desempenho                   |
|   | Um dos poucos indicadores-chave utilizados          |
| Responsáveis pelas variações                    | Pouco utilizado como medida de desempenho           |
|   | Chefes de departamentos                             |
|   | Alta administração                                  |
|   | Comitê de orçamento                                 |
|   | Gerente geral                                       |
| Finalidade de análise das variações             | Centro de responsabilidade                          |
|   | Avaliar o desempenho do gestor                      |
|   | Avaliar a capacidade de previsão do responsável     |
|   | Controlar gastos                                    |
|   | Reconhecimento a tempo de um problema               |
|   | <i>Feedback</i> para o orçamento do próximo período |

**Fonte:** Dados da pesquisa

Entre outros papéis do orçamento no controle pode-se destacar sua utilização como o principal indicador de desempenho ou então como um dos poucos indicadores-chave utilizados. O estudo realizado no Reino Unido por Jones (2008b), verificou que uma das principais razões para a

utilização do orçamento é medir o desempenho, no qual as empresas apontaram que ele era visto como a principal ou um dos poucos indicadores chave de desempenho.

Para realizar o monitoramento do desempenho, diferentes critérios podem ser utilizados. O estudo de Uyar e Bilgin (2011) apontou que os resultados de anos anteriores são utilizados em 72% das empresas. Valores orçados e estatísticas da indústria são identificadas em 53%. Já o uso de comparações inter-empresa é percebido em 13%, enquanto o *balanced scorecard* e comparações com os concorrentes se fazem presente em 16% das organizações, respectivamente.

Além disso, o controle pressupõe como componentes de entrada, o apontamento dos responsáveis pela avaliação das variâncias dos relatórios de orçamento. Pesquisas apontam diretores e alta administração, chefes ou gerentes de departamentos e comitês de orçamento como os responsáveis, e apresentam seus relatórios, em geral, em períodos mensais, trimestrais ou semestrais (JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003; UYAR; BILGIN, 2011). O estudo de Uyar e Bilgin (2011) traz que 92,5% das empresas geram relatórios mensais.

A análise comparativa é uma das finalidades da análise das variações do orçamento. Basicamente, as pesquisas indicam essa prática, de maneira geral, como uma forma de controle de custos, despesas, do próprio orçamento e de informações para os gerentes. Inclui ainda a avaliação do desempenho dos gestores e sua capacidade de previsão de reconhecimento de problemas específicos, e de melhorias para o orçamento do próximo período por meio do *feedback*. Geralmente, quando as metas não são alcançadas, o erro é atribuído à falta de habilidade do departamento, ao planejamento ineficaz, às metas irrealizáveis ou às incertezas (JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003; SCHMIDGALL; BORCHGREVINK; ZAHL-BEGNUM, 1996; UYAR; BILGIN, 2011).

O orçamento pode demandar revisões no período orçamentário devido às mudanças nas condições econômicas e ambientais. Aspectos relacionados às mudanças locais e flutuações sazonais podem afetar o período de revisões. Vários estudos encontraram diferentes formas de realizar revisões, tais como mensal, trimestral, semestral, anual ou quando há necessidade e indicam ainda, a identificação e correção de problemas, realização de novas projeções e avaliação de desempenho como objetivos das revisões (JONES, 1998, 2008b; JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003; LIBBY; LINDSAY, 2010; SCHMIDGALL;

BORCHGREVINK; ZAHL-BEGNUM, 1996; SCHMIDGALL; DEFRANCO, 2006; UYAR; BILGIN, 2011).

O período do relatório orçamentário compreende o tempo envolvido na geração dos relatórios para acompanhamento dos resultados. O estudo de Uyar e Bilgin (2011) traz que 92,5% das 79 empresas pesquisadas geram relatórios mensais. A pesquisa de Schmidgall et al. (1996) confirmam a tendência de que nos EUA 76% das 122 empresas pesquisadas preparam seus orçamentos para cinco ou mais anos. Nas empresas escandinavas, 29,6% das 57 indicaram que preparam o orçamento para cinco ou mais anos. A resposta mais frequente a partir da Escandinávia foi para um período de três anos por 33,3% e outros 22,2% indicaram dois anos.

#### 2.4 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE ORÇAMENTO EM PORTOS

Lunkes et al. (LUNKES et al., 2013) estudaram a implantação do orçamento baseado em desempenho na Autoridade Portuária de Valência, e contataram que as mudanças no orçamento geraram maior integração entre as medidas de desempenho e as dotações orçamentárias, as quais são feitas com detalhamento do processo no nível operacional, o que inclui os projetos de investimento. Após a adoção do orçamento baseado em desempenho, o orçamento começou possuir os de objetivos: maximizar os resultados; planificar, controlar e valorar os resultados; criar incentivos e recompensas.

Giner-Fillol et al. (2012) realizaram pesquisa comparando as práticas orçamentárias de um porto espanhol e um porto brasileiro, e destacaram as diferenças entre o modelo espanhol, que realiza e aplica o planejamento estratégico para cinco anos enquanto o porto brasileiro, que não realiza o planejamento estratégico.

A eficiência portuária pode ser prevista, contudo Araújo et al. (2011), constataram que os portos públicos apresentavam variações na eficiência produtiva dos portos sem apresentar variações tecnológicas, e relacionou essa variação com o planejamento e a administração pública dos portos.

Pesquisas realizadas em portos espanhóis relacionaram o modelo gestão integrado, o sistema de custeio, e a forma de orçamento com o desempenho dos portos (GINER-FILLOL; PONTET-UBAL; RIPOLL-FELIU, 2007, 2008; GINER-FILLOL; RIPOLL-FELIU; TAMARIT AZNAR, 2010; GINER-FILLOL; RIPOLL-FELIU, 2007, 2010, 2011; GINER-FILLOL et al., 2013; LUNKES et al., 2013).

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo apresentam-se os procedimentos metodológicos que foram utilizados para a construção do referencial teórico e o processo de seleção e análise dos resultados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

No que tange à natureza de seu objetivo, este estudo assume caráter descritivo exploratório uma vez que busca evidenciar as práticas orçamentárias adotadas pelos portos públicos brasileiros. De acordo com Gil (2007), pretende-se proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, de determinado fato.

Para o tratamento dos dados adota-se uma abordagem quanti-qualitativa, uma vez que serão tabulados. Os dados foram levantados por meio de um questionário e tratados em planilhas Excel®, sendo que existe preocupação em descrever a forma de levantamento desses dados, com vistas a permitir sua replicabilidade e análise temporal, o que se configura como uma das preocupações em relação a pesquisas quanti-qualitativas, conforme descrito por Bryman (1984, 2003).

Finalmente, quanto aos procedimentos técnicos, constitui-se em um trabalho de levantamento ou *survey*, já que visa determinar informações sobre práticas ou opiniões atuais de uma população específica (GIL, 2007; RICHARDSON; SOUSA PERES, 1999).

#### 3.2 QUESTIONÁRIO

O questionário utilizado na pesquisa, foi adaptado do questionário desenvolvido pelo Núcleo de Pesquisa em Controladoria (NUPECON), coordenado pelo Professor Rogério João Lunkes na Universidade Federal de Santa Catarina. Esse questionário foi elaborado a partir das principais características de planejamento, execução e controle do orçamento apontadas na revisão de literatura (CASTRO et al., 2012; JONES, 1998, 2008a, 2008b; PAVLATOS; PAGGIOS, 2008; SCHMIDGALL; BORCHGREVINK; ZAHL-BEGNUM, 1996; SCHMIDGALL; DEFRANCO, 2006; SCHMIDGALL; NINEMEIER, 1989, 1986, 1987; STEED; GU, 2009; SUBRAMANIAM; MCMANUS; MIA, 2002; UYAR; BILGIN, 2011; WINATA; MIA, 2005; YUEN, 2006).

O questionário foi submetido a pré-teste no qual verificou-se itens que foram inseridos e ajustados, para um entendimento mais adequado e

não gerar dúvidas quanto as perguntas utilizadas. Foram desenvolvidas várias pesquisas utilizando como base esse questionário. Essas pesquisas foram aplicadas em empresas do ramo hoteleiro (CASTRO et al., 2012; CODESSO; LUNKES; SUAVE, 2013), em empresas do setor financeiro (PINTO; CODESSO; SUAVE, 2013; SUAVE et al., 2013) e no setor portuário (GINER-FILLOL et al., 2012; LUNKES; CODESSO, 2013).

A partir das práticas apontadas na literatura foram elaboradas as questões de pesquisa. A aplicação do questionário divide-se em duas etapas: a primeira envolveu a caracterização das empresas, incluindo 6 questões; a segunda envolveu 15 questões acerca do planejamento do orçamento, 4 tópicos referentes a execução do orçamento, com a utilização da escala Likert, e 7 questões objetivas sobre a avaliação, controle de desempenho.

### 3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população da pesquisa é formada pelos 34 portos públicos brasileiros. A amostra da pesquisa foi composta por 9 portos públicos que participaram da pesquisa, sendo que 3 portos estão localizados em Santa Catarina, 2 portos localizados no Paraná, 3 portos no Rio Grande de Sul e 1 porto no Ceará.

Os portos movimentam em sua maioria contêineres, carga a granel e passageiros. Para melhor análise das diferenças entre os portos, foi utilizado o total de carga movimentada por tonelada como parâmetro de comparação.

A amostra, contém 3 portos que movimentaram mais de 10.000.000 de toneladas e 4 portos que movimentaram menos de 10.000.000 de toneladas, dois portos não informaram a quantidade movimentada no ano de 2013.

### 3.4 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA DOS DADOS

O questionário foi disponibilizado pela internet por meio da plataforma *Google Docs*. Os portos foram contatos primeiramente por telefone, quando foi explicado e realizado o primeiro contato. Após o contato, foi enviado via e-mail o endereço eletrônico para acesso ao questionário.

O período de coleta dados foi entre março de 2013 e janeiro de 2014.

### 3.5 ENTREVISTA

Após aplicação do questionário, foi elaborada entrevista semi-estruturada com as principais práticas adotadas pelos portos que responderam o questionário. A entrevista foi realizada com o responsável pela coordenação do processo orçamentário de um dos portos participantes da pesquisa.

A entrevista abordou aspectos relacionados com as práticas distintas das usualmente destacadas na literatura como, o período de elaboração do orçamento, finalidade de controle, entre outros. A entrevista visou aprofundar a pesquisa na utilização do orçamento em portos, com a identificação dos motivos ou razões, bem como os principais fatores explicativos da utilização de práticas distintas das apontadas na literatura sobre o tema.

### 3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa fica limitada aos portos públicos brasileiros que participaram e responderam o questionário, não podendo ser generalizados os resultados. Possui também um limite temporal, pois correspondem a realidade que se encontravam as empresas no momento da pesquisa.

Os resultados ficam também limitados a interpretação e a análise do respondente do questionário, podendo apresentar variações em virtude de alguma variável não controlada.

Os resultados podem apresentar alguma variação devido ao tamanho da amostra. Apesar de ter sido o questionário enviado a todos os portos públicos, foi constatado que houve falta de interesse na participação da pesquisa, além da posição de alguns portos de que não participam de pesquisa acadêmicas.



## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a discussão sob o prisma das práticas de orçamento no Brasil, este capítulo apresenta os resultados separados em planejamento, execução, controle.

No Quadro 04, são apresentados os portos por estado e suas movimentações de carga em toneladas, tempo de operação e quantidade de funcionários.

*Quadro 4 - Características dos portos*

| Porto    | Estado | Toneladas Movimentada | Funcionários | Tempo de Funcionamento |
|----------|--------|-----------------------|--------------|------------------------|
| Porto 01 | SC     | 11.225.526            | 100 a 499    | 100 anos               |
| Porto 02 | SC     | 1.741.808             | 20 a 99      | 92 anos                |
| Porto 03 | SC     | Não Informado         | 20 a 99      | 111 anos               |
| Porto 04 | PR     | 46.168.102            | 100 a 499    | 314 anos               |
| Porto 05 | PR     | 1.239.926             | 20 a 99      | 96 anos                |
| Porto 06 | RS     | Não Informado         | 20 a 99      | 37 anos                |
| Porto 07 | RS     | 33.258.958            | 100 a 499    | 277 anos               |
| Porto 08 | RS     | 349.673               | 20 a 99      | 17 anos                |
| Porto 09 | CE     | 4.094.990             | 100 a 499    | 94 anos                |

**Fonte:** Dados da pesquisa

Dos portos pesquisados, três movimentam mais de 10.000.000 toneladas/ano enquanto quatro movimentam menos que 10.000.000 t/ano, e dois portos não informaram a sua movimentação, e também não disponibilizaram os números de outra forma. É possível notar a diferença de tamanhos entre os portos, sendo que um porto “Porto 05” movimenta uma tonelagem de carga maior do que a soma dos portos por estado.

Os portos com maiores tempos de funcionamento são os que movimentam mais cargas, e o porto com menor movimentação de carga, também é o porto com o menor tempo de operação. Os portos com maiores números de funcionários são os que movimentam maior número de cargas.

## 4.1 PLANEJAMENTO DO ORÇAMENTO

Os portos afirmam possuir um manual de orçamento, com diretrizes, objetivos e metas pré-elaboradas, além de apresentar um departamento específico de planejamento e orçamento, como é possível verificar no Quadro 5.

**Quadro 5 - Elaboração do Orçamento**

| <b>O Porto utiliza “manual de orçamento” para a elaboração do orçamento?</b> |  |   |                   |
|--|--|---|-------------------|
| Sim  |  | Não   |                   |
| 9  |  | 0   |                   |
| <b>O Porto possui Comitê de orçamento?</b>                                   |  |   |                   |
| Sim  |  | Não   |                   |
| 5  |  | 4   |                   |
| <b>Quantas horas são necessárias para preparar e revisar o orçamento?</b>    |  |   |                   |
| Menos de 40 horas  | De 41 a 80 horas                                       | De 81 a 120 horas                                 | Mais de 120 horas |
| 0  | 1  | 6   | 2                 |
| <b>Como o orçamento é elaborado?</b>   |  |   |                   |
| <i>Bottom-up</i><br>(elaborados pelos centros operacionais)                  | <i>Top-down</i><br>(elaborado pela alta administração) | Combinação/Participativa<br>(elaboração conjunta) | Outros            |
| 0  | 3  | 6   | 0                 |

**Fonte:** Dados da pesquisa

Apesar de todos os portos possuírem um departamento específico de orçamento, 4 portos não possuem um comitê de orçamento. Este comitê é importante porque dinamiza o orçamento, com a participação de pessoas de diferentes níveis da organização. Além de tornar a elaboração e estabelecimentos das medidas a serem adotadas um processo consensuado com a participação dos diferentes níveis da organização, e não uma imposição de cima para baixo (*top-down*). Estudos como de

Uyar e Bilgin (2011) realizado na Turquia, mostram que a utilização de comitê e o manual de orçamento são comuns em empresas turcas.

A forma de elaboração predominante nos portos é a combinação participativa, corroborando com os estudos de Uyar e Bilgin (2011) e Steed e Gu (2009) que obtiveram a mesma conclusão nos Estados Unidos, de que a maioria das empresas utiliza a abordagem combinação/participativa.

Em geral, o orçamento é elaborado para o período de quatro anos, conforme Quadro 6, em razão de ser empresa pública, sujeita as leis e regulamentos da administração pública. Ao contrário, Schmidgall e DeFranco (2006), nos Estados Unidos, Jones (1998), no Reino Unido, Uyar e Bilgin (2011) na Turquia, concluíram que comumente as empresas elaboram o orçamento para o prazo de um ano.

***Quadro 6 - Horizonte e revisão do orçamento***

| <b>Para qual horizonte de tempo é elaborado o orçamento?</b>              |                    |                    |                     |                          |
|---|--------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|
| 1 mês   | 3 meses            | 6 meses            | 1 ano               | Outros                   |
| 0   | 0                  | 0                  | 0                   | 9                        |
| <b>O orçamento sofre algum tipo de revisão dentro deste período?</b>      |                    |                    |                     |                          |
| Mensalmente   | Trimestralmente    | Semestralmente     | Outros              |                          |
| 0   | 2                  | 0                  | 7                   |                          |
| <b>Qual a periodicidade dos relatórios do orçamento?</b>                  |                    |                    |                     |                          |
| Mensal  | Semestral          | Anual              | Outros              |                          |
| 6   | 0                  | 0                  | 3                   |                          |
| <b>O Porto faz alterações decorrentes do volume – orçamento flexível?</b> |                    |                    |                     |                          |
| Sim   |                    |                    | Não                 |                          |
| 5   |                    |                    | 4                   |                          |
| <b>Qual método ou tipo de orçamento utilizado?</b>                        |                    |                    |                     |                          |
| Orçamento empresarial   | Orçamento flexível | Orçamento contínuo | Orçamento base zero | Orçamento por atividades |
| 3   | 0                  | 0                  | 0                   | 6                        |

**Fonte:** Dados da pesquisa

Os portos pesquisados fazem revisões anuais, o que possivelmente deixa o orçamento engessado, não permitindo ao responsável realizar

adaptações necessárias em razão de variações de mercado. Uyar e Bilgin (2011), na Turquia e Jones (1998, 2008b) no Reino Unido, observaram que as revisões são predominantemente trimestrais e na maioria dos casos em base mensal ou trimestral. Em geral, as revisões são necessárias em empresas inseridas em mercados competitivos e de grandes mudanças.

O tipo de orçamento predominante é o orçamento por atividades, que tem boa aderência em empresas prestadoras de serviços. Embora os resultados não indicam a utilização de métodos como orçamento de base zero e o *beyond budgeting*, estudos como Jones (1998, 2008b), realizados em empresas do Reino Unido, constataram que o orçamento flexível era pouco utilizado, enquanto que o orçamento de base zero era aplicado em metade das empresas pesquisadas. Da mesma forma, Pavlatos e Paggios (2008) realizaram estudos na Grécia, e verificaram que a utilização do orçamento de base zero era significativa, enquanto a aplicação do orçamento flexível e por atividades era bastante baixa. A aplicação do orçamento de base zero tem sido utilizada por empresas brasileiras para melhorar seu orçamento (LUNKES, 2007).

Quanto a utilização de programas na elaboração do orçamento, seis utilização o Excel® e três o Excel® em conjunto com outro programa, conforme Quadro 7.

**Quadro 7 - Planejamento Estratégico no Orçamento**

| <b>Qual o programa (software) ou tecnologia utilizado na elaboração do orçamento?</b> |                      |                                  |                |             |
|---|----------------------|----------------------------------|----------------|-------------|
| Excel Microsoft   | Internet corporativa | Excel Microsoft e outro programa | Outros         |             |
| 6   | 0                    | 3                                | 0              |             |
| <b>O Porto elabora e prática o planejamento estratégico?</b>                          |                      |                                  |                |             |
| Elabora e aplica  |                      | Elabora mas não aplica           |                | Não elabora |
| 0   |                      | 0                                |                | 9           |
| <b>Se sim, qual o horizonte de planejamento estratégico?</b>                          |                      |                                  |                |             |
| 1 ano   | 3 anos               | 5 anos                           | Mais de 5 anos | Outros      |
| 0   | 0                    | 0                                | 0              | 0           |

**Fonte:** Dados da pesquisa

No que diz respeito ao planejamento estratégico, os portos pesquisados não elaboram e não aplicam. Este aspecto foi detectado por

Pizzolato, Scarvarda e Paiva (2010) quando sugerem que para enfrentar os desafios do mundo competitivo, os portos brasileiros devem: implantar planejamento estratégico, ter conhecimento de seu mercado de atuação, identificar os níveis de serviços exigidos por seus clientes, identificar as oportunidades de negócios que possam alavancar suas movimentações de cargas, assim como o adequado conhecimento das vantagens relativas dos seus concorrentes diretos, de forma a antecipar ações e garantir a expansão da movimentação portuária.

#### 4.2 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO

Os portos apontaram ausência de um bom fluxo de informação disponível para o orçamento, o que pode dificultar a execução como pode-se perceber no Quadro 8.

Quadro 8 - Execução no Orçamento

| Execução do Orçamento  | Discordo Totalmente | Discordo Parcialmente | Indiferente | Concordo Parcialmente | Concordo Plenamente |
|--|---------------------|-----------------------|-------------|-----------------------|---------------------|
| Orçamento é considerado um segredo da alta direção   | 6                   |                       |             | 1                     | 2                   |
| Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário                                  |                     |                       | 2           | 3                     | 4                   |
| Bom fluxo de informações está disponível para o orçamento                                  | 4                   | 3                     |             |                       | 2                   |
| Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente                                 | 3                   |                       |             | 4                     | 2                   |
| Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas a alta direção       | 4                   |                       |             | 3                     | 2                   |
| Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos |                     | 1                     | 4           |                       | 4                   |
| Metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico       |                     |                       | 7           | 2                     |                     |

**Fonte:** Dados da pesquisa

As metas não estão alinhadas com o processo de planejamento estratégico, o que corrobora, pelo fato dos portos afirmarem não elaborar e implementar o planejamento estratégico. Os objetivos da execução do orçamento nos portos estão relacionados ao planejamento e controle, e comunicação dos planos, conforme apresentado no Quadro 9.

**Quadro 9 - Objetivos Pretendidos**

| <b>Os objetivos pretendidos</b>                | <b>Discordo Totalmente</b> | <b>Discordo Parcialmente</b> | <b>Indiferente</b> | <b>Concordo Parcialmente</b> | <b>Concordo Plenamente</b> |
|--|----------------------------|------------------------------|--------------------|------------------------------|----------------------------|
| Previsões de futuro                            |                            |                              |                    | 5                            | 4                          |
| Maximizar os resultados                        |                            | 2                            | 2                  |                              | 5                          |
| Inserção de novos produtos e serviços no porto |                            |                              | 5                  | 3                            | 1                          |
| Planificar, controlar e valorar os resultados  |                            |                              |                    | 3                            | 6                          |
| Criar incentivos e recompensas aos empregados  | 2                          | 3                            | 4                  |                              |                            |
| Decisões de preço                              |                            | 1                            | 4                  | 4                            |                            |
| Controle                                       |                            |                              |                    | 1                            | 8                          |
| Auxiliar no planejamento de longo prazo        |                            | 2                            | 1                  | 1                            | 5                          |
| Coordenar as operações                         |                            |                              |                    | 6                            | 3                          |
| Auxiliar no planejamento de curto prazo        |                            | 1                            | 2                  | 4                            | 2                          |
| Avaliar o desempenho                           |                            |                              |                    | 4                            | 5                          |
| Motivar os gerentes                            | 2                          | 3                            | 4                  |                              |                            |
| Motivar os empregados                          | 3                          | 2                            | 4                  |                              |                            |
| Comunicar os planos                            |                            |                              | 1                  | 4                            | 4                          |

**Fonte:** Dados da pesquisa

Na parte dos objetivos pretendidos com o orçamento, observa-se grande homogeneidade nos resultados, revelando o planejamento de curto e longo prazo e a avaliação de desempenho como uma das principais

finalidades, do mesmo modo que revelou as pesquisas feitas por Schmidgall et al. (1996) e Schmidgall e DeFranco (2006) nas empresas dos Estados Unidos e Escandinávia.

Os portos elaboram o orçamento baseado nas informações de períodos anteriores, mas também em indicadores econômicos locais e regionais, podendo também utilizar indicadores da indústria e econômicos nacionais e análise de mercado, de acordo com o Quadro 10.

*Quadro 10 - Informações Utilizadas*

| <b>Informações utilizadas</b>              | <b>Nunca</b> | <b>Quase Nunca</b> | <b>Eventualmente</b> | <b>Quase sempre</b> | <b>Sempre</b> |
|--|--------------|--------------------|----------------------|---------------------|---------------|
| Resultado dos anos anteriores realizados   |              | 1                  |                      | 2                   | 6             |
| Estatística da indústria/Indicadores       |              |                    | 3                    | 6                   |               |
| Análises de mercado                        |              |                    | 3                    | 3                   | 3             |
| Indicadores econômicos nacionais           |              |                    | 3                    | 4                   | 2             |
| Números de anos anteriores                 |              | 1                  |                      | 3                   | 5             |
| Indicadores econômicos locais ou regionais |              |                    |                      | 6                   | 3             |

**Fonte:** Dados da pesquisa

De acordo com o Quadro 10, as informações utilizadas na elaboração do orçamento, pode-se observar que as informações estatísticas são quase sempre utilizadas. Deste modo, a pesquisa revela que os orçamentos são formulados utilizando-se os indicadores econômicos locais e regionais e números de anos anteriores com maior frequência.

Em relação aos aspectos motivacionais os portos concordam que liderança, autoridade, responsabilidade e participação dos envolvidos são fundamentais no gerenciamento adequado do orçamento. Os resultados sobre os aspectos motivacionais estão representados no Quadro 11.

**Quadro 11 - Aspectos Motivacionais**

| <b>Aspectos Motivacionais</b>   | <b>Discordo Totalmente</b> | <b>Discordo Parcialmente</b> | <b>Indiferente</b> | <b>Concordo Parcialmente</b> | <b>Concordo Plenamente</b> |
|---|----------------------------|------------------------------|--------------------|------------------------------|----------------------------|
| A autoridade e responsabilidade individual do gerente devem ser claras para o controle orçamentário ser eficaz.                                   |                            | 1                            |                    | 1                            | 7                          |
| A participação é fundamental para os gestores aceitarem seus orçamentos e considerá-los atingíveis.   |                            |                              |                    | 1                            | 8                          |
| O “ <i>gamesmanship</i> ” orçamentário, onde os gerentes tentam subestimar receitas e superestimar os custos/despesas é um problema para o porto. |                            |                              | 7                  |                              | 2                          |
| Os bônus por desempenho para o gerente devem estar ligados ao alcance dos objetivos orçamentários.  | 1                          |                              | 4                  | 1                            | 3                          |
| Ter orçamento realizável, mas difícil de atingir, motiva os gestores.   | 5                          |                              | 4                  |                              |                            |
| A participação no processo orçamentário é fundamental quando os orçamentos são usados como uma medida de desempenho para os gestores              |                            |                              |                    | 1                            | 8                          |

**Fonte:** Dados da pesquisa

Na avaliação dos aspectos motivacionais, percebe-se ligação entre a sua participação na elaboração e no alcance dos objetivos planejados com o orçamento, o que reforça os resultados encontrados por Umapathy (1987), sobre as práticas que fazem os sistemas orçamentários serem mais eficazes. Isto porque um dos objetivos do orçamento é influenciar os comportamentos e decisões dos colaboradores ao traduzir os objetivos do porto em planos de ação, comunicar os objetivos e metas e fornecer uma referência para avaliar o desempenho (KING; CLARKSON; WALLACE, 2010).

A finalidade é garantir que os comportamentos e as decisões dos empregados sejam consistentes com os objetivos e estratégias da organização (MALMI; BROWN, 2008). Nesta direção, Brown (1995)

afirma que os comportamentos negativos poderiam ser reduzidos pela da definição de metas difíceis mais atingíveis, e uma ampla participação dos empregados no orçamento.

#### 4.3 CONTROLE DO ORÇAMENTO

Os resultados apontam, conforme Quadro 12, que apenas dois portos não utilizam pontos de referência, enquanto sete portos utilizam pontos de referência baseados em porcentagem e um em valor monetário.

**Quadro 12 - Controle do orçamento**

| <b>Critérios são utilizados para avaliar diferenças significativas entre os valores orçados e realizados?</b> |                  |   |  |                                   |                       |        |
|---|------------------|---|--|-----------------------------------|-----------------------|--------|
| Benchmarking  |                  | Não usam pontos de referência                             |  | Usam pontos de referência         |                       |        |
| 0   |                  | 2   |  | 7                                 |                       |        |
| <b>Caso sim, qual(is) a(s) forma(s) utilizada(s)?</b>   |                  |   |  |                                   |                       |        |
| Valor monetário   |                  | Porcentagem   |  | Repetição de uma variação adversa |                       |        |
| 1   |                  | 6   |  | 0                                 |                       |        |
| <b>Qual o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real da organização?</b>                          |                  |   |  |                                   |                       |        |
| Principal indicador de desempenho   |                  | Um dos poucos indicadores-chave utilizados na organização |  |                                   | Pouco utilizado       |        |
| 8   |                  | 1   |  |                                   | 0                     |        |
| <b>Quais são as principais medidas de desempenho utilizadas?</b>  |                  |   |  |                                   |                       |        |
| Resultados de anos anteriores   | Valores orçados  | Comparação em portos                                      | Indicadores e metas do <i>Balanced Scorecard</i> | Comparações com os concorrentes   | Estatísticas do setor | Outros |
| 7   | 8                | 0   | 0  | 3                                 | 3                     | 0      |
| <b>Quem são os responsáveis pela análise das variações?</b>   |                  |   |  |                                   |                       |        |
| Alta direção  | Gerente do setor | Chefes de departamento                                    | Comissão de orçamento                            | Controler                         | Outros                |        |
| 8   | 4                | 1   | 0  | 4                                 | 0                     |        |

| A análise da variação acontece:                             |   |                              |   |   |        |
|---|---|------------------------------|---|---|--------|
| Mensalmente   | Trimestralmente                             | Semestralmente               | Anualmente  | Outros  |        |
| 6   | 0   | 0                            | 3   | 0   |        |
| Quais as finalidades da análise das variações do orçamento? |   |                              |   |   |        |
| Avaliar o desempenho do gerente                             | Avaliar a capacidade de previsão do gerente | Controlar os custos/despesas | Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo | Fornecer feedback para o orçamento do próximo período | Outros |
| 0   | 0   | 9                            | 5   | 8   | 0      |

**Fonte:** Dados da pesquisa

Conforme Quadro 12, as etapas de controle do orçamento são aplicadas parcialmente nos portos (análise comparativa e identificação dos desvios), o que pode representar limitações ao atingimento dos resultados pretendidos com a aplicação do orçamento. Entre as principais medidas de desempenho utilizadas estão: resultados de anos anteriores, valores orçados, além de estatísticas do setor e comparação com concorrentes.

Os portos revelaram não aplicar procedimentos para análise das variações e tomada de ações corretivas, o que Umaphy (1987) considerou fundamental em empresas de sucesso. Brown (1995) destacou também que alguns aspectos comportamentais de controle de gestão podem incluir a tensão, desconfiança, suspeita, ressentimento e resistência ao controle.

A aplicação de todas as etapas de controle permite que as diferenças e desvios possam ser identificados, com a elaboração de planos de melhoria e a geração de um importante *feedback* para o planejamento do próximo período.

#### 4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para melhorar a análise e entender melhor as diferenças nos resultados em relação aos estudos nacionais e internacionais, foi realizada uma entrevista semi-estruturada com o responsável pela coordenação do orçamento de um dos portos participantes da pesquisa. Os resultados

demonstram que os portos utilizam as práticas de forma parcial, porém algumas podem ser destacadas.

O horizonte do orçamento é realizado para quatro anos com revisão anual, o que é diferente ao adotado em pesquisas como a de Schmidgall e DeFranco (2006), nos Estados Unidos, Jones (1998), no Reino Unido, Uyar e Bilgin (2011) na Turquia, que concluíram que comumente as empresas elaboram o orçamento para o prazo de um ano. Essa particularidade foi questionada ao responsável pelo orçamento (*controller*) de um dos portos, e este destacou que por estarem sujeitos a uma legislação específica, são obrigados a realizar o orçamento por um período de quatro anos e fazer as revisões anualmente, pois eles devem constar tanto no Plano Plurianual (PPA) e nas Lei Orçamentárias Anual (LOA), por se tratarem de empresas públicas.

Os portos não realizam o planejamento estratégico integrado com orçamento. O *controller* destacou que uma das finalidades principais do orçamento é cumprir com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Pizzoloto, Scavarda e Paiva (2010) destacaram a importância do planejamento estratégico para o portos.

Na parte da execução, os principais objetivos do orçamento são: planificar e controlar os valores e resultados; controle; avaliar o desempenho, do mesmo modo que revelaram as pesquisas feitas por Schmidgall et al. (1996) e Schmidgall e DeFranco (2006) nas empresas dos Estados Unidos e Escandinávia. Corroborando com o que o *controller* declarou, pois como o orçamento é utilizado para cumprir a LRF, controlar os gastos dos gestores é importante para atender a legislação.

Quanto as informações utilizadas, as mais evidentes foram os resultado e números de anos anteriores. Segundo o *controller*, é feita uma média dos últimos anos, realizado alguns ajustes e aplicado um índice para prever as receitas orçamentárias, e após são geradas as despesas orçamentárias. As diferenças podem ser tratadas por receitas e despesas extra-orçamentária de acordo com a necessidade. Diferentemente das pesquisas de Lunkes et al. (LUNKES et al., 2013) em um porto espanhol, que são utilizadas informações de tráfego do porto, análises de mercado, indicadores econômicos nacionais, regionais e locais e medidas de desempenho do planejamento estratégico.

Na parte do controle, o orçamento é visto como o principal indicador de desempenho, corroborando com os estudos de Jones (1998, 2008b) que revelam o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real da organização como principal indicador de desempenho. De acordo com o *controller*, por ter que cumprir com a

legislação, o orçamento precisa ser controlado de forma eficiente, pois é apresentado o Balanço Orçamentário ao Tribunal de Contas.

Para medir o desempenho, as principais medidas são os resultados de anos anteriores e os valores orçados, pois o orçamento aprovado deve ser cumprido e as despesas executadas não devem ultrapassar as receitas executadas. Lunkes et al. (LUNKES et al., 2013) verificaram que nos portos espanhóis as principais medidas são anos anteriores, *benchmarking* com outros portos espanhóis e de outros países, e as metas do planejamento estratégico.

As finalidades das análises das variações, como fornecer *feedback* para o orçamento do próximo ano, corrobora com o fato de na execução ser utilizado principalmente os valores dos anos anteriores. Controlar custos e despesas corrobora com a necessidade dos portos cumprirem com o orçamento por exigência da LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal), assim como constatado na pesquisa de Schmidgall et al. (1996).

Os resultados demonstram que o orçamento é utilizado como um instrumento de controle, sendo que sua utilização para outros fins gerenciais pode estar sendo negligenciada. Possivelmente pelo fato dos portos públicos seguirem uma legislação específica, focada no controle das despesas, e pelo planejamento estratégico não estar integrado ao orçamento, a visão gerencial do orçamento fique prejudica.

Ao avaliar o impacto dos fatores na utilização das práticas de orçamento como, tamanho, atividades e movimentação de cargas, tempo de atuação e número de funcionários, não foi possível identificar o uso diferenciado das práticas. Pelo fato do orçamento estar sujeito a uma legislação específica, as práticas utilizadas pelos portos são praticamente as mesmas independente do tamanho do porto.

## 5 CONCLUSÕES

A aplicação dos questionários permitiu explorar as práticas orçamentárias em portos públicos do Brasil. Sendo possível caracterizar os referidos portos, bem como observar o planejamento, execução e o controle no orçamento.

Foram evidenciadas as práticas de planejamento, execução e controle do orçamento em portos brasileiros. No planejamento, a falta de integração com o planejamento estratégico, o horizonte de quadro anos. Na execução como objetivo pretendido planificar e controlar valores e resultados bem como avaliar o desempenho, e nas informações utilizadas os resultados e números de anos anteriores. No controle o orçamento visto como principal indicador de desempenho, e dentre as finalidades fornecer *feedback* para o orçamento do próximo período e controlar custos e despesas.

Com a avaliação dos fatores de impacto na utilização das práticas de orçamento, foi possível verificar que as variáveis como tamanho, carga movimentada, tempo de atuação e número de funcionários não influenciam nas práticas de orçamento, pelo fato dos portos estarem sujeitos a uma legislação específica e pela forma com que o orçamento é aplicado.

Os portos do Brasil têm possibilidades, conforme apontado na literatura, de implementar seu orçamento com a elaboração e implantação do planejamento estratégico, criação do comitê orçamentário, estabelecimento de forma participativa, o que inclui objetivos e metas, o que possivelmente produzirá melhorias na coordenação e motivação dos empregados do porto na elaboração, execução e controle do orçamento. A utilização de *software* próprio para gerenciar o orçamento, aliado a melhoria das informações de apoio utilizadas nas diferentes etapas do orçamento. A aplicação das etapas de controle e de apontamento dos responsáveis também pode contribuir com a melhoria da eficiência do orçamento.

De uma forma geral, os resultados mostram que o orçamento nos portos públicos do Brasil, ainda é subutilizado, com aplicação parcial de muitas de suas características e técnicas. Ao analisar os resultados da presente pesquisa, pode-se observar a ausência de algumas das práticas destacadas por Umaphy (1987) e King, Clarkson e Wallace (2010), que segundo os autores são fundamentais na aplicação do orçamento e adotadas por empresas de sucesso.

Esta pesquisa fornece resultados que podem auxiliar os gestores dos portos a compararem suas práticas orçamentárias e implementarem

melhorias. Para pesquisadores fornece informações sobre planejamento, execução e controle do orçamento que podem ser utilizadas em novas pesquisas.

Para futuros trabalhos, sugere-se que sejam observadas as práticas orçamentárias de outros portos, ampliando a pesquisa. Adicionalmente, recomenda-se analisar questões acerca do orçamento de capital e do desempenho ambiental dos portos.

## REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. **British Food Journal**, v. 108, n. 5, p. 336–357, 2006.

ADAMS, D. **Management accounting for the hospitality, tourism and leisure industries: A strategic approach**. [s.l.] CengageBrain. com, 2006.

ANTAQ. **Dados do Setor Portuário**. Disponível em: <<http://www.antaq.gov.br/Portal/default.asp#>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

ARAÚJO, C. E. F. et al. Análise exploratória da eficiência produtiva dos portos brasileiros. **Transportes**, v. 19, n. 1, p. 5, 2011.

BRANDER BROWN, J. Management control in the hospitality industry: behavioural implications. **Accounting and finance for the international hospitality industry**, p. 183–201, 1995.

BRYMAN, A. The debate about quantitative and qualitative research: a question of method or epistemology? **British Journal of Sociology**, p. 75–92, 1984.

BRYMAN, A. **Quantity and quality in social research**. [s.l.] Routledge, 2003. v. 18

CASTILLO-MANZANO, J. I. et al. Low-cost port competitiveness index: Implementation in the Spanish port system. **Marine Policy**, v. 33, n. 4, p. 591–598, 2009.

CASTRO, J. K. et al. Práticas Presupuestarias Aplicadas A Las Empresas Hoteleras De Brasil. **Estudios y Perspectivas en Turismo**, v. 21, n. 4, p. 904–924, 2012.

CODESSO, M. M.; LUNKES, R. J.; SUAVE, R. Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de

Balneário Camboriú-sc. **Turismo-Visão e Ação**, v. 15, n. 2, p. 279–294, 2013.

CRUSEY, K. Proyectos de puerto asiáticos. **International Financial Law Review**, p. 1–10, 2006.

DAVILA, A.; FOSTER, G. Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early Stage/Startup Companies. **The Accounting Review**, v. 80, n. 4, p. 1039–1068, 1 out. 2005.

EXAME. Mare de investimentos: os portos brasileiros atraem uma onda de capital publico e privado -- perto de 39 bilhoes de reais -- para apagar de vez a velha imagem de ineficiencia do setor. **Exame**, v. 45, n. 24, p. 164+, 14 maio 2011.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Managerial accounting**. [s.l.] McGraw-Hill/Irwin New York, 2003.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GINER-FILLOL, A. et al. Práticas Orçamentárias: Um Estudo Comparativo entre um Porto do Brasil e da Espanha. **VI Congreso Iberoamericano De Contabilidad De Gestión Y IX Congreso Iberoamericano De Administración Empresarial Y Contabilidad**, 2012.

GINER-FILLOL, A. et al. **Gestão Portuária - Com caso prático no Porto de Valência (ValenciaPort)**. Florianópolis: Insular, 2013. p. 192

GINER-FILLOL, A.; PONTET-UBAL, N.; RIPOLL-FELIU, V. M. La contabilidad de costes y el CMI: un apoyo básico al Plan Estratégico de la Autoridad Portuaria de Valencia (APV). **Partida Doble**, n. 194, p. 60–79, 2007.

GINER-FILLOL, A.; PONTET-UBAL, N.; RIPOLL-FELIU, V. M. Accounting management and technology information: empirical evidence from the port authority of Valencia. **Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 5, n. 3, p. 469–482, 2008.

GINER-FILLOL, A.; RIPOLL-FELIU, V. M. De la contabilidad de costes a la contabilidad de gestión: el caso de la autoridad portuaria de Valencia-Valenciaport (APV). **Partida Doble**, n. 184, p. 62–75, 2007.

GINER-FILLOL, A.; RIPOLL-FELIU, V. M. Utilidad de la Dirección Estratégica de Costes: El Caso de las Autoridades Portuarias del Sistema Español. **REVISTA de CONTABILIDADE do MESTRADO em CIÊNCIAS CONTÁBEIS da UERJ (ON-LINE)**, v. 13, n. 1, p. 1–19, 2010.

GINER-FILLOL, A.; RIPOLL-FELIU, V. M. Analysis of Processes and Competencies Management Through the Perspectives of Processes and Growth and Learning: The Experience of Valencia's the Port Authority. **Revista Universo Contábil**, p. 114–129, 30 jun. 2011.

GINER-FILLOL, A.; RIPOLL-FELIU, V. M.; TAMARIT AZNAR, M. . Una aproximación a la implantación del sistema de costes y gestión basado en las actividades en la Autoridad Portuaria de Valencia, in Nuevas tendencias en reducción de costes: bases conceptuales y aplicaciones prácticas. **Profit: Barcelona**, p. 63–84, 2010.

GONZÁLEZ, F. L. Posibilidades del sistema portuario de Galicia con el futuro ensanchamiento del canal de Panamá. **Jornada Proyecto ATMOS**, 2005.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D.; STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of management accounting research**, v. 15, n. 1, p. 95–116, 2003.

HANSEN, S. C.; STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management accounting research**, v. 15, n. 4, p. 415–439, 2004.

HARRIS, P. **Profit planning**. [s.l.] Routledge, 1999.

HOPE, J.; FRASER, T.; ROSEN, C. Trash the budget. **Optimize February**, v. 2, p. 24–31, 2003.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos**. 9ª Edição ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JENSEN, M. C. Paying people to lie: the truth about the budgeting process. **European Financial Management**, v. 9, n. 3, p. 379–406, 2003.

JONES, T. A. UK hotel operators use of budgetary procedures. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 10, n. 3, p. 96–100, 1998.

JONES, T. A. Changes in hotel industry budgetary practice. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 20, n. 4, p. 428–444, 2008a.

JONES, T. A. Improving hotel budgetary practice—A positive theory model. **International Journal of Hospitality Management**, v. 27, n. 4, p. 529–540, dez. 2008b.

JOSHI, P. L.; AL-MUDHAKI, J.; BREMSER, W. G. Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain. **Managerial Auditing Journal**, v. 18, n. 9, p. 737–750, 2003.

KING, R.; CLARKSON, P. M.; WALLACE, S. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 40–55, 2010.

LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 56–75, mar. 2010.

LIU, C.-C. Evaluating the operational efficiency of major ports in the Asia-Pacific region using data envelopment analysis. **Applied economics**, v. 40, n. 13, p. 1737–1743, 2008.

LUNKES, R. J. **Manual de Orçamento**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUNKES, R. J. et al. Estudo sobre a implantação do orçamento baseado em desempenho na Autoridade Portuária de Valência. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 1, p. 49–a, 2013.

LUNKES, R. J.; CODESSO, M. M. **Práticas Orçamentárias: Um Estudo em Portos do Sul Brasil** VII Congreso Iberoamericano De Contabilidad De Gestión Y IX Congreso Iberoamericano De Administración Empresarial Y Contabilidad - Valencia. **Anais...** Valência: 2013

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. **Management accounting research**, v. 19, n. 4, p. 287–300, 2008.

MILES, M. P.; WHITE, J. B.; MUNILLA, L. S. Advertising budgeting practices in agribusiness: the case of farmer cooperatives. **Industrial Marketing Management**, v. 26, n. 1, p. 31–40, 1997.

ØSTERGREN, K.; STENSAKER, I. Management control without budgets: a field study of “beyond budgeting” in practice. **European Accounting Review**, v. 20, n. 1, p. 149–181, 2011.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363–382, dez. 1999.

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81–98, 2008.

PINTO, H. DE M.; CODESSO, M. M.; SUAVE, R. **Práticas de Controle e Avaliação de Desempenho no Processo Orçamentário: Um Estudo nos Bancos Públicos do Brasil**. Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Uberlândia / MG: 2013

PIZZOLOTTO, N. D.; SCAVARDA, L. F.; PAIVA, R. Zonas de influência portuárias-hinterlands: conceituação e metodologias para sua delimitação. **Gest. Prod., São Carlos**, v. 17, n. 3, p. 553–566, 2010.

PRENDERGAST, G.; WEST, D.; SHI, Y.-Z. Advertising budgeting methods and processes in China. **Journal of Advertising**, v. 35, n. 3, p. 165–176, 2006.

RICHARDSON, R. J.; SOUSA PERES, J. A. DE. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANDINO, T. Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector. **The Accounting Review**, v. 82, n. 1, p. 265–293, 1 jan. 2007.

SCHMIDGALL, R. S.; BORCHGREVINK, C. P.; ZAHL-BEGNUM, O. H. Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. **International Journal of Hospitality Management**, v. 15, n. 2, p. 377, 1996.

SCHMIDGALL, R. S.; DEFRANCO, A. L. BUDGETING AND FORECASTING: CURRENT PRACTICE IN THE LODGING INDUSTRY. **Hotel Management and Operations**, v. 39, n. 6, p. 377, 2006.

SCHMIDGALL, R. S.; NINEMEIER, J. Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison. **International Journal of Hospitality Management**, v. 8, n. 1, p. 35–41, 1989.

SCHMIDGALL, R. S.; NINEMEIER, J. D. Food-Service Budgeting How the Chains Do It. **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, v. 26, n. 4, p. 51–55, 1986.

SCHMIDGALL, R. S.; NINEMEIER, J. D. Budgeting in hotel chains: coordination and control. **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, v. 28, n. 1, p. 79–84, 1987.

SIVABALAN, P. et al. An exploratory study of operational reasons to budget. **Accounting & Finance**, v. 49, n. 4, p. 849–871, 2009.

STEED, E.; GU, Z. Hotel management company forecasting and budgeting practices: a survey-based analysis. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 21, n. 6, p. 676–697, 2009.

SUAVE, R. et al. **Práticas de orçamento nos processos de planejamento e execução: um estudo em bancos comerciais públicos do Brasil** Congresso Brasileiro de Custos. *Anais...* Uberlândia / MG: 2013

SUBRAMANIAM, N.; MCMANUS, L.; MIA, L. Enhancing hotel managers' organisational commitment: an investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting. **International Journal of Hospitality Management**, v. 21, n. 4, p. 303–320, 2002.

UMAPATHY, S. **Current budgeting practices in US industry: the state of the art**. [s.l.] Quorum Books New York, 1987.

UYAR, A.; BILGIN, N. Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. **International Journal of Hospitality Management**, v. 30, n. 2, p. 398–408, jun. 2011.

VAN NIEKERK, H. C. Port reform and concessioning in developing countries. **Maritime Economics & Logistics**, v. 7, n. 2, p. 141–155, 2005.

WEST, D.; PRENDERGAST, G. P. Advertising and promotions budgeting and the role of risk. **European Journal of Marketing**, v. 43, n. 11/12, p. 1457–1476, 2009.

WINATA, L.; MIA, L. Information technology and the performance effect of managers' participation in budgeting: evidence from the hotel industry. **International Journal of Hospitality Management**, v. 24, n. 1, p. 21–39, 2005.

YUEN, D. The impact of a budgetary design system: direct and indirect models. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 2, p. 148–165, 2006.



## APÊNDICES

### CARTA DE APRESENTAÇÃO

Florianópolis, Abril de 2013.

Prezado(a) Senhor(a)

Venho por meio desta solicitar apoio para elaboração da pesquisa sobre avaliações de práticas de orçamento.

Sou estudante e participo do Núcleo de pesquisa em Controladoria do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Assim, pretendo com esta pesquisa gerar novos conhecimentos para os acadêmicos, órgãos representativos e para a sociedade em geral.

Portanto, solicito empenho no sentido de responder as perguntas do questionário em anexo.

Saliento ainda que a divulgação é imparcial, mantendo portando, o sigilo da empresa pesquisada.

Certo de poder contar com sua atenção e apreço agradeço antecipadamente a atenção dispensada e coloco-me à disposição para dirimir quaisquer dúvidas.

Atenciosamente,

Maurício Mello Codesso,  
Contatos 0\*\*47 9914-8451  
mmcodesso@gmail.com

## QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DE ORÇAMENTO EM EMPRESAS DO SETOR PORTUÁRIO

|  |  |
|--|--|
| <p>1 Qual o status da organização?</p> <p>( ) Porto privado</p> <p>( ) Porto público</p> <p>(                    ) Outra. Qual?</p> <p>.....</p> | <p>2 A área de atuação da organização abrange qual(is) região(ões) do país?</p> <p>( ) Norte</p> <p>( ) Nordeste</p> <p>( ) Sul</p> <p>( ) Sudeste</p> <p>( ) Centro-Oeste</p> |
|--|--|

3 Indique no valor movimentado pelo porto em 2011?

A granel (ton.): ..... Contêineres: .....

Passageiros: ..... Pesca fresca: .....

Outro. Especifique: .....

4 Total de empregados do porto:

Permanentes:

( ) até 19

( ) 20 a 99

( ) 100 a 499

( ) Acima de 500 (.....)

Temporários:

( ) até 19

( ) 20 a 99

( ) 100 a 499

( ) Acima de 500 (.....)

5 Qual o tempo de funcionamento do porto?

.....

6 O porto utiliza um processo formal de orçamento? ( ) Sim ( ) Não

### PLANEJAMENTO DO ORÇAMENTO

2.1 Existe no porto um departamento específico de planejamento/orçamento?

( ) Sim

( ) Não

2.2 O porto utiliza “manual de orçamento” (o que inclui diretrizes, orçamentos pré-elaborados) para a elaboração do orçamento?

Sim  Não

2.3 O porto possui Comitê (Comissão) de orçamento?

Sim  Não

2.4 Quem são os componentes da comissão de orçamento?

Gerente geral / Diretor do porto

Acionista (s)

Gerente financeiro / tesoureiro

Diretor de orçamento / manager

Gerente de contabilidade /*controller*

Gerente de logística

Gerente de pessoal

Outros. ....

2.5 Quantas horas são necessárias para preparar e revisar o orçamento?

Menos de 40 horas

41 a 80 horas

81 a 120 horas

Mais de 120 horas

2.6 Como o orçamento é elaborado?

*Top-down* (elaborado pela alta administração)

*Bottom-up* (elaborado pelos centros operacionais)

Combinação/Participativa (elaboração conjunta)

Outro. ....

2.7 Para qual horizonte de tempo é elaborado o orçamento?

1 mês

3 meses

6 meses

1 ano

Outro. ....

2.8 O orçamento sofre algum tipo de revisão dentro deste período?

Mensalmente

Trimestralmente

- Semestralmente
- Outros.....

2.9 Qual a periodicidade dos relatórios orçamentários?

- Mensal
- Semestral
- Anual
- Outro. ....

2.10 Como são estabelecidas as diretrizes sobre o comportamento da receita, expressas no orçamento?

- Com base no ROI (Retorno sobre investimento)
- Com base no EVA (Valor Econômico Agregado)
- Percentual de aumento em relação ao ano passado
- Com base em % de receita
- Com base na melhoria do conjunto competitivo
- Com base na inflação prevista
- Método estatístico (regressão etc.)
- Com base em outro fator. Qual? .....

2.11 Quais são os itens que fazem parte do pacote orçamentário, além das informações financeiras das operações?

- Despesas de capital
- Avaliação dos competidores
- Plano de logística
- Funcionários em tempo integral e equivalentes
- Relatório dos salários da administração
- Pesquisa salarial
- Outros. ....

2.12 A organização faz alterações decorrentes do volume – orçamento flexível?

- Sim
- Não

2.13 Qual método ou tipo de orçamento a empresa utiliza?

- Orçamento empresarial
- Orçamento contínuo
- Orçamento flexível
- Orçamento de base zero
- Orçamento por atividades
- Beyond Budgeting

( ) Outro. ....

2.14 Qual o programa (software) ou tecnologia utilizada pelo porto na elaboração do orçamento?

( ) Excel Microsoft

( ) Internet corporativa

( ) Excel Microsoft e outro programa

( ) Outro programa. Qual .....

2.15 O porto elabora e aplica o planeamento estratégico?

( ) Elabora e aplica ( ) Elabora mas não aplica ( ) Não elabora

2.16 Se sim, qual o horizonte de tempo do planeamento estratégico?

( ) 1 ano

( ) 3 anos

( ) 5 anos

( ) Mais de 5 anos

### 3 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO

3.1 Avalie os seguintes itens na execução do orçamento:

|  | Disco<br>rdo<br>Total<br>mente | Disco<br>rdo<br>Parcia<br>lment<br>e | Indife<br>rente | Conc<br>ordo<br>Parcia<br>lment<br>e | Conc<br>ordo<br>Total<br>mente |
|--|--------------------------------|--------------------------------------|-----------------|--------------------------------------|--------------------------------|
| Orçamento é considerado um segredo da alta direção           |                                |                                      |                 |                                      |                                |
| Uma liderança eficaz é fornecida no orçamento                |                                |                                      |                 |                                      |                                |
| Um bom fluxo de informações está disponível para o orçamento |                                |                                      |                 |                                      |                                |
| Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente   |                                |                                      |                 |                                      |                                |

|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
| Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas a alta direção       |  |  |  |  |  |
| Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos |  |  |  |  |  |
| Metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico       |  |  |  |  |  |

3.2 Os objetivos pretendidos com a elaboração do orçamento são:

|  | Discor do Total mente | Discor do Parcial mente | Indi fere nte | Conc ordo Parcia lment e | Concor do Plena mente |
|--|-----------------------|-------------------------|---------------|--------------------------|-----------------------|
| Previsões de futuro                            |                       |                         |               |                          |                       |
| Maximizar os resultados                        |                       |                         |               |                          |                       |
| Inserção de novos produtos e serviços no porto |                       |                         |               |                          |                       |
| Planificar, controlar e valorar os resultados  |                       |                         |               |                          |                       |
| Criar incentivos e recompensas aos empregados  |                       |                         |               |                          |                       |
| Decisões de preço                              |                       |                         |               |                          |                       |
| Controle                                       |                       |                         |               |                          |                       |
| Planejar a rentabilidade                       |                       |                         |               |                          |                       |
| Auxiliar no planejamento de longo prazo        |                       |                         |               |                          |                       |
| Coordenar as operações                         |                       |                         |               |                          |                       |
| Auxiliar no planejamento de curto prazo        |                       |                         |               |                          |                       |
| Avaliar o desempenho                           |                       |                         |               |                          |                       |
| Motivar os gerentes                            |                       |                         |               |                          |                       |
| Motivar os empregados                          |                       |                         |               |                          |                       |

|                     |  |  |  |  |  |
|---------------------|--|--|--|--|--|
| Comunicar os planos |  |  |  |  |  |
| Outro.<br>Qual..... |  |  |  |  |  |
| ..                  |  |  |  |  |  |

3.3 As informações utilizadas na elaboração do orçamento são:

|  | Sempre | Quase sempre | Eventualmente | Quase nunca | Nunca |
|--|--------|--------------|---------------|-------------|-------|
| Resultado dos anos anteriores – realizados |        |              |               |             |       |
| Estatística da indústria / indicadores     |        |              |               |             |       |
| Análises de mercado                        |        |              |               |             |       |
| Indicadores econômicos nacionais           |        |              |               |             |       |
| Números de anos anteriores                 |        |              |               |             |       |
| Indicadores econômicos locais ou regionais |        |              |               |             |       |
| Outros                                     |        |              |               |             |       |

3.4 Avalie os aspectos motivacionais apresentados na seqüência:

|  | Concordo Totalmente | Concordo Parcialmente | Indiferente | Discordo Parcialmente | Discordo Plenamente |
|--|---------------------|-----------------------|-------------|-----------------------|---------------------|
| A autoridade e responsabilidade individual do gerente deve ser clara para o controle do orçamento ser eficaz |                     |                       |             |                       |                     |
| A participação é fundamental para os gestores aceitarem seus   |                     |                       |             |                       |                     |

|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
| orçamentos e considerá-los atingíveis.   |  |  |  |  |  |
| O “gamesmanship” orçamentário, quando os gerentes tentam subestimar receitas e superestimar os custos/despesas é um problema para o porto. |  |  |  |  |  |
| Os bônus por desempenho para o gerente devem estar ligados ao alcance dos objetivos orçamentários.   |  |  |  |  |  |
| Ter orçamento realizável, mas difícil de atingir, motiva os gestores.  |  |  |  |  |  |
| A participação no orçamento é fundamental quando os orçamentos são usados como uma medida de desempenho para os gestores                   |  |  |  |  |  |

#### 4 CONTROLE DO ORÇAMENTO

4.1 Quais critérios são utilizados para avaliar diferenças significativas entre os valores orçados e realizados?

- Benchmarking
- Não usam pontos de referência
- Usam pontos de referência

Caso sim, qual(is) a(s) forma(s) utilizada(s)?

- Valor monetário
- Porcentagem
- Repetição de uma variação adversa

4.2 Qual o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real do porto?

- Principal indicador de desempenho
- Um dos poucos indicadores-chave utilizados no porto
- Pouco utilizado como medida de desempenho

4.3 Quais são as principais medidas de desempenho utilizadas?

- Resultados de anos anteriores
- Valores orçados
- Comparações inter-porto
- Indicadores e metas do *Balanced scorecard*
- Comparações com os concorrentes
- Estatísticas do setor
- Outras. Quais? .....

4.4 Quem são os responsáveis pela análise das variações?

- Alta direção
- Gerente da porto
- Chefes de departamento
- Comissão de orçamento
- Controller
- Outro .....

4.5 A análise da variação acontece:

- Mensalmente
- Trimestralmente
- Semestralmente
- Anualmente
- Outro .....

4.6 Quais as finalidades da análise das variações do orçamento?

- Avaliar o desempenho do gerente
- Avaliar a capacidade de previsão do gerente
- Controlar os custos/despesas
- Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo
- Fornecer feedback para o orçamento do próximo período
- Outra .....

4.7 No controle do orçamento, quais etapas são aplicadas:

- Análise comparativa

- ( ) Identificação dos desvios
- ( ) Análise das causas dos desvios
- ( ) Medidas de adequação