

Práticas orçamentárias: um estudo em portos do Sul Brasil

Rogério João Lunkes, Mauricio Mello Codesso y Vicente Ripoll Feliu

Universidade Federal de Santa Catarina
Departamento de Ciências Contábeis

Universidade Federal de Santa Catarina

Universidad de Valencia
Departamento de Contabilidad

O presente estudo tem como objetivo coletar evidências sobre práticas orçamentárias em empresas portuárias do Sul do Brasil. Para atingir este objetivo, uma pesquisa empírica foi realizada com o envio de questionário a três portos do Sul do Brasil. Os resultados mostram que os portos desta região, se comparada a literatura, aplicam apenas parcialmente as práticas orçamentárias. Entre as características principais da pesquisa está a elaboração do orçamento de cima para baixa (*top-down*), não alinhado com o planejamento estratégico, o que gera possíveis dificuldades de coordenação entre os departamentos e de motivação dos empregados, aliada à avaliação interna dos resultados e à aplicação parcial dos mecanismos de controle. Estas características mostram que os portos do Sul do Brasil têm oportunidades de melhoria em diferentes práticas de orçamento.

Palavras-chave: orçamento, planejamento, execução, controle, porto

Budget practices: A study of South Brazilian Ports

This study aims to collect data on budget practices of port companies in southern Brazil. To achieve this, an empirical study was conducted; a questionnaire was sent to three ports in southern Brazil. The results showed that the ports of the region, contrary to the literature, only applied budget practices partially. A major characteristic of this research is the development of top-down budgeting, which is not aligned with the strategic plan, creating potential problems of coordination between departments and motivation of employees, this is also related to the internal evaluation of the results and the partial implementation of control mechanisms. All this shows that the ports of southern Brazil have opportunities to improve their budget practices.

Keywords: Budget, planning, execution, control, port

Práticas presupuestarias: un estudio en los puertos del sur de Brasil

Este estudio tiene como objetivo recolectar datos sobre las prácticas presupuestarias en las empresas portuarias del sur de Brasil. Para lograr esto, se realizó un estudio empírico, se envió un cuestionario a tres puertos en el sur de Brasil. Los resultados muestran que los puertos de esta región, al contrario con la bibliografía, sólo aplican las prácticas presupuestarias parcialmente. Una las características principales de la investigación es el desarrollo del presupuesto de arriba hacia abajo (*top-down*), el cual no está alineado con el plan estratégico, creando dificultades potenciales de coordinación entre los departamentos y una desmotivación de los empleados, esto se relaciona a la evaluación interna de los resultados y a la aplicación parcial de los mecanismos de control. Estas características demuestran que los puertos del sur de Brasil tienen oportunidades de mejorar sus prácticas de presupuestarias.

Palabras clave: presupuesto, planeamiento, ejecución, control, puerto

1. Introdução

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 (Otley, 1994; Davila & Foster, 2005 e 2007; Sandino, 2007; King, Clarkson & Wallace, 2010). Os estudos empíricos demonstram que o orçamento continua sendo um dos instrumentos mais importantes no planejamento e controle, e amplamente utilizado pelas organizações (Abdel-Kader & Luther, 2006; Uyar, 2009; Sivabalan, Booth, Malmi & Brown, 2009; Libby & Lindsay, 2010; Ostergren & Stensaker, 2011; 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).

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 em que são utilizados (Horngren, Foster & Datar, 2000), enquanto outros relatam que os processos orçamentários são fundamentalmente falhos (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Para Jones (2008a), estas abordagens apresentam soluções diferentes, mas também com-

partilham muitas das preocupações do orçamento empresarial. Além disso, apesar deste debate, o orçamento empresarial continua ainda a ser amplamente utilizado nas organizações (Jones, 2008b; Uyar & Bilgin, 2011). Para Libby e Lindsay (2010), embora o orçamento possa apresentar problemas, as organizações preferem adaptar a sua utilização para dar conta desses problemas, em vez de abandoná-lo completamente.

Os orçamentos tradicionais são vistos como sendo incapazes de atender às demandas do ambiente competitivo e são criticados por impedir alocação eficiente de recursos e incentivar um comportamento disfuncional, com decisões míopes, além de permitir os jogos orçamentários. No entanto, o orçamento ainda é considerado um imperativo organizacional e há pouca evidência empírica de que as organizações vão alterar suas práticas orçamentárias (Waal, Hermkens-Janssen & Van de Ven, 2011; Kornacker *et al.*, 2011).

Se há algo em comum nestes debates, é a percepção da necessidade de tornar o orçamentário um processo mais eficaz e eficiente nas organizações, visando obter mais benefícios (Uyar & Bilgin, 2011). Este ganho em eficiência pode ser obtido com mudanças nas formas e práticas aplicadas no planejamento, execução e controle do orçamento. Estudos realizados por

Umapathy (1987) e King, Clarkson e Wallace (2010) provaram que as empresas de sucesso, de fato, adotavam algumas práticas que faziam os seus sistemas orçamentários serem mais eficazes. Entre as práticas destacadas está a geração de compromisso, o alinhamento entre os níveis da organização, adoção de procedimentos detalhados e abrangentes na elaboração, além da análise das variações e tomada de ações corretivas.

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 & Van der Stede, 2003; Hansen & Van der Stede, 2004). Outros custos que não são tão facilmente medidos estão relacionados a criar rigidez, limitando assim a cooperação e a criatividade, superenfatizar o custo de curto prazo e o controle e autoridade de cima para baixo, incentivar disputas “*gamesmanship*” e de desmotivar os empregados (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003; Hansen & Van der Stede, 2004).

A escolha do Brasil deve-se a diversos fatores. De um lado, por considerá-lo como um país emergente, e ainda assim com uma infraestrutura e um sistema portuário pouco desenvolvido em muitos aspectos. 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 relacionados ao processo orçamentário (Giner & Ripoll, 2007).

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 um impacto no comércio internacional e em zonas de influência (Giner; Pontel; Ripoll, 2007; Giner; Ripoll, 2007; Giner; Ripoll; Tamarit, 2010). 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 (González, 2005; Giner, Ripoll & Tamarit, 2010). Para aumentar a competitividade do porto, é fundamental investir na melhoria dos sistemas de gestão, principalmente no processo orçamentário. Diante do exposto, a utilização do setor portuário como objeto de estudo se justifica devido à sua importância econômica e social, associada à necessidade de melhoria do desempenho das suas atividades.

Finalmente, a partir de uma perspectiva prática, verifica-se que o setor portuário está sob contínua pressão e tem necessidade de aumentar a sua eficiência, sendo que, para obter o melhor desempenho das atividades portuárias, considera-se importante a análise dos contextos em que a utilização dos orçamentos está associada.

Para atingir o objetivo do estudo, que é evidenciar práticas orçamentárias em portos do Sul do Brasil, o trabalho apresenta, além dessa introdução, na segunda seção, o referencial teórico; a terceira consiste na exposição dos procedimentos metodológicos utilizados pela pesquisa. Na quarta seção, apresentam-se os resultados da pesquisa e, na quinta, são feitas as discussões e considerações finais.

2. Revisão da literatura

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) Como parte integrante do orçamento, a previsão é necessária para o planejamento das formas melhores para atender o volume de vendas (Schmidgall & DeFranco, 1998).

O orçamento pode ser dividido em três partes: planejamento, execução e controle (Frezatti, 2009; Lunkes, 2007). Dessa forma, serão abordadas as principais características de cada parte do orçamento nos tópicos seguintes.

2.1. Práticas de orçamento

Diversas práticas observadas 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.

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 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.

Quadro 1. Principais práticas do planejamento

Principais práticas do planejamento	
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 à alta administração para a 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
	<i>Beyond budgeting</i>

Fonte: Dados da pesquisa.

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 processo orçamentário (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), alvos são determinados racionalmente (4,29). O quadro 2 apresenta as principais práticas apontadas na execução.

Quadro 2. Principais práticas na Execução

Principais práticas na Execução	
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.

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 à satisfação e participação dos empregados da gestão participativa no processo orçamentário. Entre os resultados encontrados no estudo está a constatação de que a maior participação dos empregados aumenta a responsabilidade e as experiências.

No controle orçamentário, 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 no controle

Principais práticas no controle	
Crítérios utilizados para avaliar os resultados	<i>Benchmarking</i>
	Não usa pontos de referência
	Usam pontos de referência
	Valor monetário
	Percentual
	Repetição de uma variável adversa
Papel no monitoramento	Principal indicador de desempenho
	Um dos poucos indicadores-chave utilizados
	Pouco utilizado como medida de desempenho
Responsáveis pelas variações	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 o principal ou um dos poucos indicadores-chave de desempenho.

2.2. Estudos anteriores

Oak e Schmidgall (2009) estudaram práticas de orçamento em membros do *Club Managers Association of America* (Estados Unidos). As principais razões para aplicação do orçamento estão no fato de a empresa possuir um padrão (60%) e para o planejamento (32%). O orçamento operacional é utilizado para fins de controle em 96% dos casos. No controle, os dados orçamentários originais são comparados com os realizados, além de períodos anteriores.

King, Clarkson e Wallace (2010) pesquisaram as relações existentes entre práticas de orçamentação e desempenho empresarial em 144 pequenas empresas de saúde da Austrália. Entre os resultados da pesquisa pode-se destacar que a adoção de orçamentos escritos está relacionada ao tamanho e estrutura da empresa, e aquelas que utilizam orçamentos escritos, a extensão do uso está relacionada à estratégia de negócio, estrutura e incerteza ambiental. O estudo encontrou evidências de uma relação entre as práticas de orçamento e o desempenho.

Os estudos sobre práticas de orçamento em empresas têm sido realizados em diversos países, como nos Estados Unidos (Schmidgall & DeFranco, 1998; Steed & Gu, 2009), Estados Unidos e Escandinávia (Schmidgall, Borchgrevink & Zahl-Begnum, 1996), Reino Unido e Estados Unidos (Jones, 1998, 2008b), na Austrália (Subramaniam & McManus; MIA, 2002; Winata & Mia, 2005); China (Yuen, 2006), Grécia (Pavlatos & Paggios, 2009), Turquia (Uyar & Bilgin, 2011) e Brasil (Castro *et al.*, 2012). O quadro 4 apresenta uma síntese das principais práticas orçamentárias estudadas em empresas.

Conforme as principais práticas pesquisadas, evidencia-se que são escassos os estudos sobre orçamento em países em desenvolvimento como o Brasil, o que também justifica a presente pesquisa.

3. Metodologia

Nesta seção apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a construção do referencial teórico e o processo de seleção das empresas portuárias.

3.1. Processo para construção do referencial teórico

O processo utilizado para seleção e análise de referências bibliográficas está dividido em três fases: escolha das bases de dados, seleção de artigos e análise sistêmica (Ensslin *et al.*, 2010). A primeira fase fundamenta a escolha das bases de dados; a segunda obtém um portfólio de artigos a partir de processo estruturado e fundamentado e, por fim, tem-se a terceira fase para proporcionar a análise sistêmica do portfólio de artigos.

Primeiramente, foi realizada uma consulta na base de dados *SCOPUS* e do International Statistical Institute – ISI, utilizando as palavras-chave *budgeting* e *practices*. Com base nesta estrutura, foram selecionados 325 artigos alinhados com o tema orçamento e práticas, publicados no período compreendido entre 1955 a 2012. Para alcançar esta quantidade de artigos, as fases e etapas foram realizadas de forma sequencial. A partir desta amostra inicial, foram lidos todos os resumos, visando selecionar os artigos relacionados a práticas de orçamento. Os artigos selecionados formam a base do referencial teórico.

Quadro 4. Principais práticas do processo orçamentário em empresas

PRINCIPAIS QUESTÕES PESQUISADAS SOBRE PRÁTICAS DE ORÇAMENTO	Castro <i>et al.</i> (2012)	Uyar e Bilgin (2011)	Steed e Gu (2009)	Pavlatos e Paggios (2009)	Jones (2008b)	Yuen (2006)	Winata e Mia (2005)	Subramaniam <i>et al.</i> (2002)	Jones (1998)	Schmidgall e DeFranco (1998)	Schmidgall <i>et al.</i> (1996)	Schmidgall e Ninemeier (1989)
ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO												
Manual de orçamento												
Comissão de orçamento												
Tempo de preparação do orçamento												
Formas de elaborar o processo orçamentário												
Bases para estabelecer o aumento da receita												
Período do orçamento												
Revisão do orçamento												
Período do relatório orçamentário												
Itens que fazem parte do pacote orçamentário												
Utiliza orçamento flexível												
Utiliza orçamento de base zero – OBZ												
Utiliza Orçamento por atividades – ABB												
Software (programa) utilizado												
EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO												
Avaliar o processo de execução												
Objetivos e finalidades do orçamento												
Informações utilizadas no orçamento												
Aspectos comportamentais relacionados ao orçamento												
AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO												
Utilização de benchmarking												
Papel desempenhado pelo orçamento no monitoramento												
Principais medidas de desempenho utilizadas												
Responsáveis pela análise das variações												
Finalidades da avaliação das variações do orçamento												
OUTROS TEMAS												
Avaliar a satisfação dos empregados em relação ao orçamento												
Relação entre participação no orçamento e uso de TI												
Descentralização e participação no orçamento												

Fonte: Elaborado pelos autores com base na revisão.

3.2. Questionário

O questionário utilizado na pesquisa foi adaptado do questionário desenvolvido pelo Núcleo de Pesquisa em Controladoria (NUPECON). Esse questionário foi elaborado a partir das principais características apontadas na revisão de literatura (Castro *et al.*, 2012; Jones, 1998, 2008a, 2008b; Pavlatos & Paggios, 2008; Schmidgall, Borchgrevink & Zahl-Begnum, 1996; Schmidgall & DeFranco, 1998; Schmidgall & Ninemeier, 1989, 1986, 1987; Steed & Gu, 2009; Subramaniam, McManus & Mia, 2002; Uyar & Bilgin, 2011; Winata & Mia, 2005; Yuen, 2006).

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 à execução do orçamento, com a utilização da escala Likert, e 7 questões objetivas sobre a avaliação, controle de desempenho.

O questionário foi disponibilizado pela internet por meio da plataforma *Google Docs*. Os portos foram contatados, 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 do questionário foi realizado entre março de 2013 e janeiro de 2014.

3.3 População e amostra

Para a aplicação do questionário foram intencionalmente selecionados três portos do Sul do Brasil. Para selecionar os portos —objeto da pesquisa—, foram considerados alguns aspectos, como: ser de administração pública, ter como produto principal a

movimentação de contêineres, além da acessibilidade para fazer o estudo.

A amostra da pesquisa foi composta por três portos públicos que participaram da pesquisa, sendo que dois portos estão localizados em Santa Catarina, um porto no Rio Grande de Sul.

Os portos movimentam, em sua maioria, contêineres, carga a granel e passageiros. Para melhor análise das diferenças dos portos, foi utilizado o total de carga movimentada por tonelada. O quadro 5 apresenta as características dos portos pesquisados.

Quadro 5. Características dos portos

Porto	Estado	Toneladas movimentada	Tempo de funcionamento	Funcionários
Porto 01	SC	11.225.526	100 anos	100 a 499
Porto 02	SC	1.741.808	92 anos	20 a 99
Porto 03	RS	33.258.958	277 anos	100 a 499

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Dos portos pesquisados, dois movimentam mais de 10.000.000 toneladas/ano, enquanto um movimenta menos que 10.000.000 toneladas/ano. É possível notar a diferença de tamanhos entre os portos, sendo que o porto 3 movimenta uma tonelagem de carga maior do que a soma dos outros portos.

4. Apresentação e análise dos resultados

Para a discussão sob o prisma das práticas de orçamento no Brasil, esta será contextualizada com o planejamento, execução e controle do orçamento.

4.1. Planejamento do orçamento

Os portos afirmam ter departamento específico de planejamento e orçamento, além de utilizar manual

de orçamento, com diretrizes, objetivos e metas pré-elaboradas. Os portos não possuem comitê orçamentário.

Apenas um porto leva mais de 120 horas para elaborar o orçamento, se comparado aos outros dois portos, os quais demoram de 41 a 80 horas. O horizonte de tempo é de quatro anos, com execução anual e revisões semestrais. O quadro 6 apresenta os principais aspectos relacionados ao planejamento do orçamento.

O orçamento em um dos portos é elaborado pela alta administração (*top-down*), levando em consideração o ano anterior, utilizando o programa Excel da Microsoft. Enquanto o orçamento nos outros dois portos é elaborado em conjunto (combinação), sendo

um baseado na melhoria do conjunto competitivo, enquanto o outro utiliza o ano anterior como base. Um ponto a destacar neste item é a não elaboração do planejamento estratégico pelos portos do Sul do Brasil.

4.2. Execução do orçamento

Na execução do processo orçamentário, em um dos portos há a presença de um conjunto de itens fundamentais, como liderança, coordenação entre departamentos e fluxo de informações. Esses itens estão ausentes nos outros dois portos. O quadro 7 apresenta os principais resultados relacionados ao processo de execução do orçamento.

Quadro 6. Características do processo orçamentário

Porto 1	Porto 2	Porto 3
Como o processo orçamentário é elaborado?		
Combinação/Participativa (elaboração conjunta)	Combinação/Participativa (elaboração conjunta)	<i>Top-down</i> (elaborado pela alta administração)
Como são estabelecidas as diretrizes sobre o comportamento da receita, expressas no processo orçamentário?		
Com base na melhoria do conjunto competitivo	Percentual de aumento em relação ao ano passado	Percentual de aumento em relação ao ano passado
Quais são os itens que fazem parte do pacote orçamentário, além das informações financeiras das operações?		
Despesas / Receitas	Despesas de capital	Despesas de capital
A organização faz alterações decorrentes do volume – orçamento flexível?		
Sim	Sim	Não
Qual método ou tipo de orçamento a empresa utiliza?		
Orçamento empresarial	Orçamento por atividades	Orçamento por atividades
Qual o programa (<i>software</i>) ou tecnologia utilizada pelo porto na elaboração do processo orçamentário?		
Excel Microsoft	Internet corporativa	Excel Microsoft
O porto elabora e aplica o planejamento estratégico?		
Não elabora	Não elabora	Não elabora
Se sim, qual o horizonte de planejamento estratégico?		
N/A	N/A	N/A

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Quadro 7. Resultados da execução do orçamento

Avalie os seguintes itens relacionados a execução do orçamento	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
Orçamento é considerado um segredo da alta direção	Porto 2	Porto 3			Porto 1
Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário			Porto 3		Porto 1 Porto 2
Bom fluxo de informações está disponível para o orçamento	Porto 2 Porto 3				Porto 1
Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente	Porto 2 Porto 3			Porto 1	
Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas a alta direção	Porto 2 Porto 3			Porto 1	
Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos			Porto 1		Porto 2 Porto 3
Metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico			Porto 1 Porto 2 Porto 3		
Os objetivos pretendidos com a elaboração do orçamento são:	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
Previsões de futuro				Porto 2 Porto 3	Porto 1
Maximizar os resultados		Porto 3			Porto 1 Porto 2
Inserção de novos produtos e serviços no porto			Porto 2 Porto 3		Porto 1
Planificar, controlar e valorar os resultados				Porto 3	Porto 1 Porto 2
Criar incentivos e recompensas aos empregados		Porto 2	Porto 1 Porto 3		
Decisões de preço		Porto 3		Porto 1 Porto 2	
Controle					Porto 1 Porto 2 Porto 3
Planejar a rentabilidade					
Auxiliar no planejamento de longo prazo		Porto 2			Porto 1 Porto 3
Coordenar as operações				Porto 1 Porto 3	Porto 2
Auxiliar no planejamento de curto prazo				Porto 1 Porto 3	Porto 2

Avaliar o desempenho				Porto 1	Porto 2 Porto 3
Motivar os gerentes		Porto 3		Porto 1 Porto 2	
Motivar os empregados	Porto 2	Porto 3	Porto 1		
Comunicar os planos				Porto 1 Porto 3	Porto 2
Informações utilizadas na elaboração do orçamento são:	Nunca	Quase nunca	Eventualmente	Quase sempre	Sempre
Resultado dos anos anteriores – realizados		Porto 2		Porto 1	Porto 3
Estatística da indústria/indicadores			Porto 1	Porto 2 Porto 3	
Análises de mercado			Porto 1	Porto 2 Porto 3	
Indicadores econômicos nacionais			Porto 1	Porto 2 Porto 3	
Números de anos anteriores		Porto 2		Porto 1	Porto 3
Indicadores econômicos locais ou regionais				Porto 1 Porto 2	Porto 3
Avalie os aspectos motivacionais apresentados na sequência:	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
A autoridade e responsabilidade individual do gerente devem ser claras para o controle orçamentário ser eficaz					Porto 1 Porto 2 Porto 3
A participação é fundamental para os gestores aceitarem seus orçamentos e considerá-los atingíveis.					Porto 1 Porto 2 Porto 3
O “ <i>gamesmanship</i> ” orçamentário, onde os gerentes tentam subestimar receitas e superestimar os custos/despesas é um problema para o porto.				Porto 1 Porto 3	Porto 2
Os bônus por desempenho para o gerente devem estar ligados ao alcance dos objetivos orçamentários.				Porto 1 Porto 3	Porto 2
Ter orçamento realizável, mas difícil de atingir, motiva os gestores.				Porto 1 Porto 2 Porto 3	
A participação no processo orçamentário é fundamental quando os orçamentos são usados como uma medida de desempenho para os gestores					Porto 1 Porto 2 Porto 3

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Os objetivos da execução do orçamento nos portos estão relacionados ao planejamento e controle e comunicação dos planos. Os portos do Sul do Brasil elaboram o orçamento baseados nas informações de períodos anteriores, mas também em indicadores econômicos locais e regionais, podendo também utilizar indicadores da indústria, econômicos nacionais e análise de mercado.

Em relação aos aspectos motivacionais, os portos concordam que liderança, autoridade, responsabilidade

e participação dos envolvidos são fundamentais ao gerenciamento adequado do processo orçamentário.

4.3. Controle do orçamento

Os resultados apontam, conforme o quadro 8, que apenas um porto não utiliza pontos de referência, já dois portos utilizam pontos de referência baseados em porcentagem. Entre as principais medidas de desempenho utilizadas estão: resultados de anos anteriores, valores orçados, além de estatísticas do setor.

Quadro 8. Avaliação do orçamento

Porto 1	Porto 2	Porto 3
Critérios são utilizados para avaliar diferenças significativas entre os valores orçados e realizados?		
Usam pontos de referência	Usam pontos de referência	Não usam pontos de referência
Caso sim, qual(is) a(s) forma(s) utilizada(s)?		
Porcentagem	Porcentagem	N/A
Qual o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real da organização?		
Principal indicador de desempenho	Principal indicador de desempenho	Um dos poucos indicadores-chave utilizados na organização
Quais são as principais medidas de desempenho utilizadas?		
Resultados de anos anteriores	Estatísticas do setor	Valores orçados
Quem são os responsáveis pela análise das variações?		
Comissão de orçamento	<i>Controller</i>	Alta direção
A análise das variações ocorre:		
Mensalmente	Mensalmente	Anualmente
Quais as finalidades da análise das variações do orçamento?		
Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo	Controlar os custos/despesas, Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo, Fornecer <i>feedback</i> para o orçamento do próximo período	Fornecer <i>feedback</i> para o orçamento do próximo período
No controle orçamentário, quais etapas são aplicadas?		
Análise das causas dos desvios	Análise comparativa, Identificação dos desvios, Análise das causas dos desvios, Medidas de adequação	Análise comparativa, Identificação dos desvios

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Observa-se que as etapas de controle do orçamento são aplicadas parcialmente nos portos da região estudada (análise comparativa e identificação dos desvios), o que pode representar limitações ao atingimento dos resultados pretendidos com a aplicação do orçamento.

5. Discussões e conclusões

5.1. Discussões dos resultados

Os resultados mostram que os portos apresentam departamento específico de orçamento. Ou seja, apresentam, dentro da estrutura organizacional, área própria, porém os portos em questão não possuem um Comitê de Orçamento. Esse comitê é importante porque dinamiza o processo orçamentário, com a participação de pessoas de diferentes níveis da organização. Além de tornar a elaboração e estabelecimentos das medidas um processo consensual com a participação dos diferentes níveis da organização, e não uma imposição de cima para baixo (*top-down*). Estudos como o de Uyar e Bilgin (2011), realizado na Turquia, mostram que a utilização de comissão e o manual de orçamento são comuns em empresas turcas.

A elaboração do orçamento no porto brasileiro pela alta administração não corrobora com estudo de Castro *et al.* (2012), no qual constatou-se o predomínio da forma *bottom-up* em 57% das empresas. O estudo de Schmidgall e Ninemeier (1987) em empresas dos Estados Unidos, e Schmidgall, Borchgrevink e Zahl-Begnum (1996) em empresas dos Estados Unidos e da Escandinávia, que utilizavam *bottom-up*. Diferentemente disso, ao realizar pesquisas no Reino Unido, Jones (2008) chegou à conclusão de que nenhuma das abordagens (*bottom-up*, *top-down* e combinação/participativa) foi predominante. Uyar e Bilgin (2011) observaram que na Turquia é diferente, assim como Steed e Gu (2009) obtiveram a mesma conclusão nos

Estados Unidos, de que a maioria das empresas utiliza a abordagem combinação/participativa.

Uma das críticas feitas ao processo tradicional de orçamento é o tempo necessário para sua elaboração, dois portos utilizam entre 41 e 80 horas, enquanto um utiliza mais de 120 horas. Em geral, é elaborado para o período de quatro anos, em razão de ser empresa pública, sujeita às leis e aos regulamentos da administração pública. Ao contrário de Schmidgall e DeFranco (1998) nos Estados Unidos e de 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.

Os portos não fazem revisões durante o ano, o que possivelmente deixa o orçamento extremamente engessado (camisa de força), não permitindo ao responsável realizar adaptações necessárias em razão de variações de mercado. Uyar e Bilgin (2011), na Turquia, e Jones (1998 e 2008), 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.

No que diz respeito à aplicação dos tipos de orçamento, os resultados mostram baixa utilização de métodos, como orçamento de base zero e o *beyond budgeting*. Ao compará-los aos estudos de Jones (1998 e 2008) realizados em empresas do Reino Unido, constata-se que o orçamento flexível era pouco utilizado, enquanto que o orçamento de base zero é aplicado em metade das empresas pesquisadas, caindo um pouco no segundo estudo. Da mesma forma, Pavlatos e Paggios (2009) 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 processo orçamentário (Lunkes, 2007).

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

Na execução do orçamento, os portos apresentam indícios que têm dificuldades de obter apoio dos departamentos, possivelmente geradas pela falta de participação no processo de planejamento, já que a definição das metas é feita pela alta administração e não há comitê orçamentário.

Na parte dos objetivos pretendidos com o orçamento, observa-se uma 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, Borchgrevink e Zahl-Begnum (1996) e Schmidgall e DeFranco (1998) nas empresas dos Estados Unidos e Escandinávia.

Quanto às 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.

Na avaliação dos aspectos motivacionais, percebe-se que ela está ligada à sua participação na elaboração e no alcance dos objetivos planejados com o orçamento, o que reforça os resultados encontrados por Umaphthy (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 por meio da definição de metas difíceis mais atingíveis, e uma ampla participação no processo orçamentário.

Os portos apontam que há dificuldade para realizar o orçamento de forma eficiente, o que pode estar evitando o *gamesmanship* orçamentário, onde os gerentes tentam subestimar receitas e superestimar os custos/despesas.

Os portos revelaram não aplicar procedimentos para análise das variações e tomada de ações corretivas, o que Umaphthy 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.

5.2. Considerações finais

Os portos do Sul do Brasil têm possibilidades, conforme apontado na literatura, de implementar seu processo orçamentário 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 processo orçamentário, aliado à 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 processo orçamentário.

De uma forma geral, os resultados mostram que o orçamento nos portos do Sul 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 processo orçamentário e adotadas por empresas de sucesso.

Esta pesquisa fornece resultados que podem ajudar 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 usadas em novas pesquisas.

Para futuros trabalhos, sugere-se que sejam observadas as práticas orçamentárias de outros portos, ampliando a pesquisa. Recomenda-se também analisar questões acerca do orçamento de capital e do desempenho ambiental das empresas portuárias.

Referências

- Abdel-Kader, M. & R. Luther (2006). Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108(5), 336-357.
- Brown, J. B. B. (1995). Management control in the hospitality industry: behavioral implications. Em P. J. Harris (ed.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry* Oxford: Butterworth-Heinemann, pp. 183-201.
- Castro, J. K., G. R. Santos, P. Souza & R. J. Lunkes (2012). Práticas Orçamentárias Aplicadas em Empresas Hoteleiras no Brasil: Um Estudo na Cidade de Florianópolis. *Revista Estudios y Perspectivas em Turismo*, 21(4), 25-45.
- Davila, A. & G. Foster (2005). Management accounting system adoption decisions: evidence and performance implications from earlystage/startup companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039-1068.
- Davila, A. & G. Foster (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review*, 82(4), 907-937.
- Ensslin, L., E. Giffhorn, S. R. Ensslin, S. M. Petri & W. B. Vianna (2010). Avaliação do desempenho de empresas terceirizadas com o uso da metodologia multicritério de apoio à decisão-construtivista. *Revista Pesquisa Operacional*, 30(1), 125-152.
- Frezatti, F. (2009). *Orçamento Empresarial - Planejamento e Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Garrison, R. H., E. W. Noreen & P. C. Brewer (2003). *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC.
- Giner Fillol, A., N. Pontel Ubal, V. M. Ripoll Feliu (2007). La contabilidad de costes y el CMI: un apoyo básico al Plan Estratégico de la Autoridad Portuaria de Valencia (APV). *Partida Doble*, 194, 60-79.
- Giner Fillol, A. & V. M. Ripoll Feliu (2007). De la contabilidad de costes a la contabilidad de gestión: el caso de la autoridad portuaria de Valencia-Valenciaport (APV). *Partida Doble*, 184, 62-75.
- Giner Fillol, A., V. M. Ripoll Feliu & M. C. Tamarit Aznar (2010). Una aproximación a la implantación del sistema de costes y gestión basado en las actividades

- en la Autoridad Portuaria de Valencia. En *Nuevas tendencias en reducción de costes: bases conceptuales y aplicaciones prácticas*. Barcelona: Profit, pp. 63-84.
- González, F. L. (2005). Posibilidades del sistema portuario de Galicia con el futuro ensanchamiento del Canal de Panamá, *Jornada Proyecto ATMOS*. Santiago de Compostela.
- Hansen, S. C., D. T. Otley & W. A. Van der Stede (2003) Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116.
- Hansen, S. C. & W. A. Van der Stede (2004). Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439.
- Horngren, C. T., G. Foster & K. M. Datar (2000). *Contabilidade de Custos*. 9a. ed. Rio de Janeiro: LTC.
- Jones, T. A. (1998). UK hotel operators use of budgetary procedures. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 10(3), 96-100.
- Jones, T. A. (2008a). Improving hotel budgetary practice-A positive theory model. *International Journal of Hospitality Management*, 27(4), 529-540.
- Jones, T. A. (2008b). Changes in hotel industry budgetary practice. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 20(4), 428-444.
- Joshi, P. L., J. Al-Mudhaki & W. G. Bremser (2003). Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain, *Managerial Auditing Journal*, 18(9), 737-750.
- King, R., Clarkson, P. M. & S. Wallace (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55.
- Kornacker, J. A. *et al.* (2011). Critical success factors for budgeting systems in the German context: An empirical analysis. *International Journal of Business Excellence*, 4(6), 621-644.
- Libby, T. & R. M. Lindsay, (2010). Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice. *Management Accounting Review*, 2(1), 56-75.
- Lunkes, R. J. (2007). *Manual de Orçamento*. 2ª. ed. São Paulo: Atlas.
- Malmi, T. & D. Brown (2008). Management control systems as a package—opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Oak, S. & R. S. Schmidgall (2009). Have budgetary controls in the US club industry changed from the mid-1980s to the twenty-first century? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. 21(4), 411-421.
- Ostergren, K. & I. Stensaker (2011). Management control without budgets: A field study of «Beyond Budgeting» in practice. *European Accounting Review*, 1-33.
- Otley, D. T. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5, 289-299.
- Pavlatos, O. & I. Paggios (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81-98.
- Pizzoloto, N. D., L. F. Scarvarda & R. Paiva (2010). Zonas de influência portuárias - hinterlands: conceituação e metodologias para sua delimitação. *Gestão & Produção*, 17(3), 553-566.
- Sandino, T. (2007). Introducing the first management control systems: Evidence from the retail sector. *The Accounting Review*, 82(1), 265-293.
- Schmidgall, R. S., C. P. Borchgrevink & O. H. Zahl-Begnum (1996). Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. *International Journal of Hospitality Management*, 15(2), 189-203.
- Schmidgall, R. S. & A. L. DeFranco (1998). Budgeting and forecasting: Current practice in the lodging industry. *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 39(6), 45-51.
- Schmidgall, R. & J. Ninemeier (1986). Food-service budgeting: how the chains do it, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 26(4), 51-57.

- Schmidgall, R. & J. Ninemeier (1987). Budgeting in hotel chains: coordination and control, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 28(1), 79-84.
- Schmidgall, R. S. & J. Ninemeier (1989). Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison. *International Journal of Hospitality Management*, 8(1), 35-41.
- Sivabalan, P., P. Booth, T. Malmi & D. A. Brown (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting and Finance*, 49(4), 849-871.
- Steed, E. & Z. Gu (2009). Hotel management company forecasting and budgeting practices: A survey-based analysis. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21(6), 676-697.
- Subramaniam, N., L. McManus & L. Mia (2002). Enhancing hotel manager's organisational commitment: An investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting. *International Journal of Hospitality Management*, 21(4), 303-320.
- Umapathy, S. (1987). *Current Budgeting Practices in U.S. Industry*. New York.
- Uyar, A. (2009). An evaluation of budgeting approaches: traditional budgeting, better budgeting, and beyond budgeting, *Journal of Academic Studies*, 11(42), 113-130.
- Uyar, A. & N. Bilgin (2011). Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. *International Journal of Hospitality Management*, 30(2), 398-408.
- Waal, A., M. Hermkens-Janssen & A. Van de Ven (2011). The evolutionary adoption framework: Explaining the budgeting paradox. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7(4), 316-336.
- Winata, L. & L. Mia (2005). Information technology and the performance effect of managers' participation in budgeting: Evidence from the hotel industry. *International Journal of Hospitality Management*, 24(1), 21-39.
- Yuen, D. (2006). The impact of a budgetary design system: Direct and indirect models. *Managerial Auditing Journal*, 21(2), 148-165.

Fecha de recepción: 28 de septiembre de 2013

Fecha de aceptación: 05 de mayo de 2014

Correspondencia: lunkes@cse.ufsc.br