



EVIDENCIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E CONTROLE DO ORÇAMENTO EM PORTOS PÚBLICOS DO BRASIL

Maurício Mello Codesso

Universidade Federal de Santa Catarina

e-mail: mmcodesso@outlook.com

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 instrumento de levantamento 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 elaborado uma entrevista semi-estruturada com o responsável pela coordenação do processo orçamentário de um dos portos participantes da pesquisa. Os resultados mostram que os portos brasileiros, se comparado a 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 possíveis dificuldades de coordenação entre os departamentos e de motivação dos empregados, aliada a 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-chave: Orçamento; Portos; Planejamento; Execução; Controle

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, enquanto 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, Lunkes, Ripoll-Feliu, & Rosa, 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).

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), edição de maio, 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 se determina a relação entre os resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos do planejamento estratégico é o orçamento (Lunkes, 2007).

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 (Davila & Foster, 2005; King, Clarkson, & Wallace, 2010; Otley, 1999; Sandino, 2007). Os 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, Booth, Malmi, & Brown, 2009; Uyar & Bilgin, 2011). O sistema orçamentário é um dos mecanismos mais utilizados pelos gestores para controlar os custos e melhorar o desempenho (King et al., 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. 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.

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-Fillol, Pontet-Ubal, & Ripoll-Feliu, 2007; Giner-Fillol et al., 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 et al., 2010; GONZÁLEZ, 2005).

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?**

Para responder essa questão, foi estabelecido o objetivo geral desta pesquisa: **evidenciar as práticas de execução, planejamento e controle do orçamento em portos públicos brasileiros.** Para tanto, foram definidos objetivos específicos, a fim de operacionalizar a pesquisa: Identificar quais são as práticas orçamentárias utilizadas pelos portos brasileiros; Confrontar as práticas de orçamento identificadas nos portos com as práticas preconizadas pela

literatura; Identificar e avaliar fatores que influenciam na utilização do orçamento em portos brasileiros.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Horngren, 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 integrante 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, serão abordadas as principais características de cada parte do orçamento nos tópicos seguintes.

1.1 Planejamento do 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.

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, Controller 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 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

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.

O tempo de preparação do orçamento envolve o período dispendido para a elaboração do processo orçamentário. 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.

As formas de elaboração do orçamento podem envolver basicamente três tipos: *top-down*, *bottom-up* e combinação. O *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 a alta administração para a aprovação. Na combinação o orçamento é elaborado por meio de um processo interativo entre centros responsáveis e alta administração (Lunkes, 2007).

Ao elaborar o processo orçamentário a organização pode ter diferentes finalidades ou objetivos específicos. 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 et al., 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 et al., 1996).

1.2 Execução do Orçamento

Na execução do processo orçamentário 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 apontada 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 a 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.

Steed e Gu (2009) e Uyar e Bilgin (2011) pesquisaram aspectos como a ligação dos bônus por desempenho ao atingimento dos objetivos orçamentários, 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 orçamento 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”. Os resultados encontrados por Libby e Lindsay (2010) apontam que nas empresas dos Estados Unidos e Canadá, o índice é de 71% e 52%, respectivamente, em que os respondentes indicam haver elevada ênfase no orçamento.

1.3 Controle do Orçamento

No controle do processo orçamentário 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 ou repetição de uma variável adversa. 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 et al., 1996; Uyar & Bilgin, 2011)

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
	Centro de responsabilidade
Finalidade de análise das variações	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 et al., 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 et al., 2003; Schmidgall et al., 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 et al., 2003; Libby & Lindsay, 2010; Schmidgall et al., 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 geram relatórios mensais. A pesquisa de Schmidgall et al. (1996) confirmam a tendência de que nos EUA 76% das 122 empresas preparam seus processos orçamentários 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.

1.4 Estudos Anteriores De Orçamento Em Portos

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 os objetivos de revisões de futuro (com dados financeiros, físicos e de resultado); maximizar os resultados; planificar, controlar e valorar os resultados; criar incentivos e recompensas.

Giner-Fillol et al. (2012) realizaram uma 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 não realiza o planejamento estratégico.

A eficiência portuária pode ser prevista, contudo Araújo et al. (2011), constatou que os portos 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, a forma de orçamento com o desempenho dos portos. (Giner-Fillol et al., 2013, 2007, 2008, 2010; Giner-Fillol & Ripoll-Feliu, 2007, 2010, 2011; Lunkes et al., 2013)

2 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.

2.1 Enquadramento Metodológico

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

Para o tratamento dos dados adota uma abordagem quanti-qualitativa, uma vez que foram tabulados e tratados por meio de estatística descritiva e de análise dos dados. 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*, no qual visa determinar informações sobre práticas ou opiniões atuais de uma população específica (Gil, 2007; Richardson & Sousa Peres, 1999).

2.2 População e Amostra

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 tanto contêineres, carga a granel e passageiros. Para melhor análise das diferenças dos portos, foi utilizado o total de carga movimentada por tonelada.

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.

2.3 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, Souza, Santos, & Lunkes, 2012; Jones, 1998, 2008a, 2008b; Pavlatos & Paggios, 2008; Schmidgall et al., 1996; Schmidgall & DeFranco, 2006; 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 a 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 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 do questionário foi realizado entre março de 2013 e janeiro de 2014.

2.4 Entrevista

Após a aplicação do questionário, foi elaborado uma entrevista semi-estruturada com as principais prática adotadas pelos portos. 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 os conhecimentos 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 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a discussão sob o prisma das práticas de orçamento no Brasil, este capítulo será apresentado 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	Funcionarios	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 quarto menos que 10.000.000 toneladas/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 tempo 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

3.1 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

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

Fonte: Dados da pesquisa

Apesar de todos os portos possuírem um departamento específico, 4 portos não possuem um comitê de orçamento. Este 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 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 comissão 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) obtiveram a mesma conclusão nos Estados Unidos, de que a maioria das empresas utiliza a abordagem combinação/participativa.

Em geral, 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 de 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

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

Fonte: Dados da pesquisa

Os portos fazem revisões anuais o que possivelmente deixa o orçamento extremamente engessado, não permitindo ao responsável realizar adaptações necessárias em razão de variações de mercado. Segundo 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.

O tipo de orçamento predominante é o orçamento por atividades, por ter uma boa aderência em empresas prestadoras de serviços. Embora os resultados não indiquem a utilização de métodos como orçamento de base zero e o *beyond budgeting*, estudos como o de Jones (1998, 2008b) realizados em empresas do Reino Unido, constatou que o orçamento flexível era pouco utilizado, enquanto que o orçamento de base zero é aplicado em metade das empresas pesquisadas. 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 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.

3.2 Execução do Orçamento

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 7.

Quadro 7 - Objetivos Pretendidos

Os objetivos pretendidos	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Plenamente
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 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 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 8.

Quadro 8 - Informações Utilizadas

Informações utilizadas	Nunca	Quase Nunca	Eventualme nte	Quase sempre	Sempre
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 8, 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 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 et al., 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 no processo orçamentário.

3.3 Controle do Orçamento

Os resultados apontam, conforme Quadro 9, que apenas dois portos não utilizam pontos de referência, enquanto sete portos utilizam pontos de referência baseadas em porcentagem e um em valor monetário. Entre as principais medidas de desempenho utilizadas estão: resultados de anos anteriores, valores orçados, além de estatísticas do setor e comparação com concorrentes.

Quadro 9 - Controle Orçamentário

Critérios são utilizados para avaliar diferenças significativas entre os valores orçados e realizados?						
Benchmarking		Não usam pontos de referência		Usam pontos de referência		
0		2		7		
Caso sim, qual(is) a(s) forma(s) utilizada(s)?						
Valor monetário		Porcentagem		Repetição de uma variação adversa		
1		6		0		
Qual o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real da organização?						
Principal indicador de desempenho		Um dos poucos indicadores-chave utilizados na organização			Pouco utilizado	
8		1			0	
Quais são as principais medidas de desempenho utilizadas?						
Resultados de anos anteriores	Valores orçados	Comparação em portos	Indicadores e metas do Balanced Scorecard	Comparações com os concorrentes	Estatísticas do setor	Outros
7	8	0	0	3	3	0
Quem são os responsáveis pela análise das variações?						
Alta direção	Gerente do setor	Chefes de departamento		Comissão de orçamento	Controller	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 9, as etapas de controle orçamentário 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.

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

3.4 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 processo orçamentário 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, 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 os portos 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 Pluri-Anual (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 os 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 revelou 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 resultados de anos anteriores e números de anos anteriores, segundo o controller, é feito 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. (2013) em porto espanhol, que são utilizadas informações de tráfico 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. (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 o *feedback* para o orçamento do próximo ano, o que 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. É possível que 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 prejudicada.

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.

4 CONCLUSÕES

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

Com a evidenciação das principais práticas de orçamentos em portos brasileiros foi possível descrever 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, atividades, 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 a forma que o orçamento é aplicado.

Os portos 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 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 processo orçamentário.

De uma forma geral, os resultados mostram que o orçamento nos portos 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 analisar orçamento de capital e o desempenho ambiental dos portos.

REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108(5), 336–357. doi:10.1108/00070700610661321
- Adams, D. (2006). *Management accounting for the hospitality, tourism and leisure industries: A strategic approach*. CengageBrain. com.
- Antaq. (2013). Dados do Setor Portuário. Retrieved November 24, 2013, from <http://www.antaq.gov.br/Portal/default.asp#>
- Araújo, C. E. F., Silva, F. G. F. Da, Martins, F. G. D., & Rocha, C. H. (2011). Análise exploratória da eficiência produtiva dos portos brasileiros. *Transportes*, 19(1), 5.
- Brander Brown, J. (1995). Management control in the hospitality industry: behavioural implications. *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry*, 183–201.
- Bryman, A. (1984). The debate about quantitative and qualitative research: a question of method or epistemology? *British Journal of Sociology*, 75–92.
- Bryman, A. (2003). *Quantity and quality in social research* (Vol. 18). Routledge.
- Castro, J. K., Souza, P. de, Santos, G. R. dos, & Lunkes, R. J. (2012). Práticas Presupuestarias Aplicadas A Las Empresas Hoteleras De Brasil. *Estudios Y Perspectivas En Turismo*, 21(4), 904–924.
- Crusey, K. (2006). Proyectos de puerto asiáticos. *International Financial Law Review*, 1–10.
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early Stage/Startup Companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039–1068. doi:10.2308/accr.2005.80.4.1039
- Exame. (2011, May 14). 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*, p. 164+. Retrieved from <http://go.galegroup.com/ps/i.do?id=GALE|A280003988&v=2.1&u=capes58&it=r&p=AONE&sw=w>
- Frezatti, F. (2009). *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial* (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2003). *Managerial accounting*. McGraw-Hill/Irwin New York.
- Gil, A. C. (2007). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Giner-Fillol, A., Lunkes, R. J., Ripoll-Feliu, V. M., & Rosa, F. S. (2013). *Gestão Portuária - Com caso prático no Porto de Valência (ValenciaPort)* (p. 192). Florianópolis: Insular.
- Giner-Fillol, A., Pontet-Ubal, N., & Ripoll-Feliu, V. M. (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., Pontet-Ubal, N., & Ripoll-Feliu, V. M. (2008). Accounting management and technology information: empirical evidence from the port authority of Valencia. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 5(3), 469–482.



- Giner-Fillol, A., & Ripoll-Feliu, V. M. (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., & Ripoll-Feliu, V. M. (2010). Utilidad de la Direccion Estrategica de Costes: El Caso de las Autoridades Portuarias del Sistema Español. *REVISTA de CONTABILIDADE Do MESTRADO Em CIÊNCIAS CONTÁBEIS Da UERJ (ON-LINE)*, 13(1), 1–19.
- Giner-Fillol, A., & Ripoll-Feliu, V. M. (2011). 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*, 114–129. doi:10.4270/ruc.2011216
- Giner-Fillol, A., Ripoll-Feliu, V. M., Lunkes, R. J., & Rosa, F. S. (2012). Práticas Orçamentárias: Um Estudo Comparativo entre um Porto do Brasil e da Espanha. *VI Congresso Iberoamericano De Contabilidade De Gestão Y IX Congresso Iberoamericano De Administración Empresarial Y Contabilidad*.
- Giner-Fillol, A., Ripoll-Feliu, V. M., & TAMARIT AZNAR, M. . (2010). 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*, 63–84.
- GONZÁLEZ, F. L. (2005). Posibilidades del sistema portuario de Galicia con el futuro ensanchamiento del canal de Panamá. *Jornada Proyecto ATMOS*.
- Harris, P. (1999). *Profit planning*. Routledge.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2000). *Contabilidade de Custos* (9ª Edição.). Rio de Janeiro: LTC.
- Jensen, M. C. (2003). Paying people to lie: the truth about the budgeting process. *European Financial Management*, 9(3), 379–406.
- 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). Changes in hotel industry budgetary practice. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 20(4), 428–444.
- Jones, T. A. (2008b). Improving hotel budgetary practice—A positive theory model. *International Journal of Hospitality Management*, 27(4), 529–540. doi:10.1016/j.ijhm.2007.07.027
- Joshi, P. L., Al-Mudhaki, J., & Bremser, W. G. (2003). Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain. *Managerial Auditing Journal*, 18(9), 737–750.
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40–55.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75. doi:10.1016/j.mar.2009.10.003
- Liu, C.-C. (2008). Evaluating the operational efficiency of major ports in the Asia-Pacific region using data envelopment analysis. *Applied Economics*, 40(13), 1737–1743.
- Lunkes, R. J. (2007). *Manual de Orçamento* (2ª ed.). São Paulo: Atlas.



- Lunkes, R. J., Ripoll-Feliu, V. M., Giner-Fillol, A., Rosa, F. S., & da Rosa, F. S. (2013). Estudo sobre a implantação do orçamento baseado em desempenho na Autoridade Portuária de Valência. *Revista de Administração Pública*, 47(1), 49–a. Retrieved from <http://www.scielo.br/pdf/rap/v47n1/v47n1a03.pdf>
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management control without budgets: a field study of “beyond budgeting” in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149–181.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382. doi:<http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2008). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81–98.
- Pizzoloto, N. D., Scavarda, L. F., & Paiva, R. (2010). Zonas de influência portuárias-hinterlands: conceituação e metodologias para sua delimitação. *Gest. Prod., São Carlos*, 17(3), 553–566.
- Richardson, R. J., & Sousa Peres, J. A. de. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Sandino, T. (2007). Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector. *The Accounting Review*, 82(1), 265–293. doi:10.2308/accr.2007.82.1.265
- Schmidgall, R. S., Borchgrevink, C. P., & Zahl-Begnum, O. H. (1996). Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. *International Journal of Hospitality Management*, 15(2), 377.
- Schmidgall, R. S., & DeFranco, A. L. (2006). BUDGETING AND FORECASTING: CURRENT PRACTICE IN THE LODGING INDUSTRY. *Hotel Management and Operations*, 39(6), 377.
- Schmidgall, R. S., & Ninemeier, J. (1989). Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison. *International Journal of Hospitality Management*, 8(1), 35–41.
- Schmidgall, R. S., & Ninemeier, J. D. (1986). Food-Service Budgeting How the Chains Do It. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 26(4), 51–55.
- Schmidgall, R. S., & Ninemeier, J. D. (1987). Budgeting in hotel chains: coordination and control. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 28(1), 79–84.
- Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T., & Brown, D. A. (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting & Finance*, 49(4), 849–871.
- Steed, E., & Gu, Z. (2009). Hotel management company forecasting and budgeting practices: a survey-based analysis. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21(6), 676–697.
- Subramaniam, N., McManus, L., & Mia, L. (2002). Enhancing hotel managers’ 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 US industry: the state of the art*. Quorum Books New York.



- Uyar, A., & Bilgin, N. (2011). Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. *International Journal of Hospitality Management*, 30(2), 398–408. doi:10.1016/j.ijhm.2010.07.011
- Van Niekerk, H. C. (2005). Port reform and concessioning in developing countries. *Maritime Economics & Logistics*, 7(2), 141–155.
- Winata, L., & Mia, L. (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.