



Sistema Orçamentário nos terminais de contêineres da região sul do Brasil: Um estudo exploratório

Resumo

Os terminais portuários estão entre os meios mais eficientes de comércio e transporte, e contribuem para o desenvolvimento econômico, turístico e logístico do local onde instalam-se. Todavia, sua gestão é uma missão bastante complexa devido ao ambiente altamente competitivo. Nesse contexto, o sistema orçamentário torna-se uma ferramenta eficaz e potencialmente utilizada na condução de estratégias organizacionais. Assim, este estudo objetiva verificar as características do sistema orçamentário empregado em cinco terminais de contêineres da região sul do Brasil. Verificou-se que a responsabilidade pela projeção e execução do orçamento é predominantemente designada à gerência. Apurou-se também falhas no planejamento orçamentário devido a tendência de estimações voltadas a área administrativa e carentes para o processo de gestão das operações. As revisões orçamentárias realizam-se esporadicamente e o processo de controle faz-se por meio de planilhas eletrônicas não integradas. Embora a aplicabilidade da ferramenta mostrou-se com um alto nível de satisfação, os gestores são conscientes da necessidade de aprimoramento.

Palavras-chave: Terminais portuários; Sistema orçamentário; Survey.

Linha Temática: Contabilidade Gerencial



1 Introdução

Questões como a infraestrutura do país, a taxa de acumulação de capital e a capacidade de vantagens monopolísticas por meio da incorporação de progresso técnico à produção fomentam significativamente o desenvolvimento de uma economia local (Schumpeter, 1961). Em relação ao avanço econômico regional, estudos relatam que o setor de transporte comportam-se como um elo entre o aumento de renda e oportunidade de acesso a novos mercados (Clarka, Dollara & Micco, 2004; Giner-Fillol & Ripol-Feliu, 2007). A existência dessa atividade é vital na cadeia de logística, uma vez que a eficiência de seus custos impulsiona o crescimento da economia do país (Brito, 2010). No entanto, sabe-se que o posicionamento diferenciado frente aos concorrentes não limita-se concepção teórica do termo eficiência, mas a ações relacionadas a adoção de uma estratégia, definição e quantificação de metas, assim como, realização de planos orçamentários (Porter, 1997).

Devido ao grande volume de atividades que o compreende, a gestão de terminais portuários requer um perfil eminentemente estratégico (Giner-Fillol & Ripol-Feliu, 2007). Além disso, esta atividade está entre os mais eficientes meios de comércio e transportes, desencadeando uma influência significativa no comércio nacional, 95% dos produtos passam pelos portos públicos ou pelos terminais de uso privado (Antaq, 2014b) e, internacionalmente, mais de 85% do comércio é realizado por meio deles (Liu, 2008). Acerca de sua representatividade comercial, reportagens evidenciam que o Porto de Paranaguá atingiu recordes de carregamento no chamado “Corredor de Exportação”, como ocorreu em 31 de agosto de 2017, onde 2,02 milhões de toneladas de milho, farelo de soja e soja foram carregadas no local (Secretaria de Infraestrutura e Logística, 2017).

Enquanto local turístico, os mesmos fomentam o desenvolvimento local de uma região por meio do atraque de cruzeiros. A atividade de turismo, por sua vez, faz-se normalmente por meio da venda de pacotes turísticos em cruzeiros marítimos e pelo acompanhamento logístico, especialmente em períodos de férias. Em 11 de março de 2015, por exemplo, o Porto de Paranaguá recebeu um navio com 2.600 passageiros a bordo, onde mais de 500 pessoas desembarcaram na cidade e seguiram para conhecer o Centro de Paranaguá, Morretes, Antonina, Ilha do Mel e Curitiba (Secretaria de Infraestrutura e Logística, 2015). Conforme dados da Secretaria de Infraestrutura e Logística (2015), até 15 de março de 2015 este terminal já havia recebido três navios de passageiros. Nos anos de 2013 e 2014 o local recebeu o atraque de quatro navios por ano e cerca de 3.600 passageiros. Os dados constataam a representatividade dos portos enquanto opção para os cruzeiros nacionais.

Assim, entende-se que estes sistemas configuram-se como um dos motores da economia mundial (Giner-Fillol, Pontet-Ubal & Ripoll-Feliu, 2008). Com a Lei nº 12.815 de 2013, houve um estímulo representativo ao aumento do número de terminais e a expansão dos atuais. Contudo, diante de um ambiente cada vez mais competitivo e incerto, é indicado que os gestores adotem e conduzam estratégias organizacionais de modo a garantir vantagens competitivas, uma vez que, uma gestão ineficiente, acompanhada de um desempenho desequilibrado, pode gerar consequências na atividade e em suas zonas de influência (Giner-Fillol, Pontet-Ubal & Ripoll-Feliu, 2008; Giner-Fillol & Ripoll-Feliu, 2007). O fato em questão parece ser um desafio bastante complexo para o sistema portuário brasileiro.

Informações revelam que em 2015 que esse setor foi altamente atrativo aos empreendedores, que chegaram a investir R\$ 7,934 bilhões em apenas cinco meses (Sep/PR,



2016). Acredita-se que o planejamento e acompanhamento das atividades torna-se um processo relevante para diferenciação no mercado, como também uma ferramenta determinante para o atendimento das necessidades empresariais, uma vez que, através dele são analisadas as expectativas para o ambiente e definidas as diretrizes organizacionais (Abdel-Kader & Luther, 2006; Libby & Lindsay, 2010; Uyar & Bilgin, 2011). Além disso, o orçamento, enquanto ferramenta de gestão amplamente aplicada nas organizações, torna-se um dos instrumentos centrais para o controle organizacional e o elemento mais relevante para o processo de planejamento operacional (Anthony & Govindarajan, 2001).

Sob esta perspectiva, esse estudo busca investigar como os gestores entendem e conduzem as atividades orçamentárias nos terminais portuários. A fim de compreender essa situação, a questão de pesquisa formulada é: Quais as características do sistema orçamentário em terminais de contêineres da região sul do Brasil? A relevância do objeto deste estudo respalda-se sob a concepção de que o aperfeiçoamento dos terminais estimula o desenvolvimento local a partir da exploração de novos mercados (nacionais e internacionais), geração de emprego e renda, tornando-se uma atividade representativa na balança comercial (Confederação Nacional do Transporte, 2012). Acredita-se que o emprego do planejamento e controle torna-se uma ferramenta que promove melhorias no processo comunicacional e na coordenação organizacional (Hansen & Mowen, 2003).

Este estudo delimita-se a verificar as práticas do sistema orçamentário nos terminais de contêineres da região sul do Brasil e a escolha por este setor justifica-se devido ao fluxo de comércio de mercadorias o envolvem e por seu foco nas atividades turísticas. Outrossim, estudos fundamentam que há um comportamento ineficaz de suas atividades, fato que compromete a distribuição de mercadorias, o meio ambiente e, por conseguinte, toda a sociedade (Giner-Fillol & Ripoll-Feliu, 2007; Giner-Fillol, Pontet-Ubal & Ripoll-Feliu, 2008). Ademais, pesquisas como de Umapathy (1987) certificam que empresas de sucesso adotam práticas que geram sistemas orçamentários mais eficazes. Dentre estas elencam-se a geração de compromisso, o alinhamento entre os níveis da organização, a adoção de procedimentos detalhados e abrangentes, a análise das variações e tomada de ações corretivas. Desta forma, compreende-se que seu ambiente está sob contínua pressão na busca de eficiência e considera-se relevante a análise do contexto no qual a utilização do orçamento está associada.

2 Referencial Teórico

2.1 Orçamento no Sistema Portuário

Taylor (1975) estabelece e direciona que os objetivos organizacionais devem estar alinhados com as políticas, metas e princípios, ampliando, então, a eficácia da tomada de decisão e condicionando as decisões dos gestores a longo prazo. Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) descrevem essa ferramenta como uma das formas para se articular resultados, onde instrumentos financeiros, a exemplo o orçamento, são aplicados pelas organizações como apoio às decisões operacionais (Chenhall & Smith, 1998).

O processo de evolução do planejamento estratégico e da adoção de estratégias emergentes considera a necessidade de adaptação das organizações frente as novas condições do mercado. Para tal, variáveis como aprendizagem organizacional, conhecimentos e habilidades, inovação e mercado, produtos, logística, tempo e clientes são ponderadas no ambiente organizacional (Lunkes, 2009). Ressalta-se que o orçamento, quando alinhado ao



planejamento estratégico, expressa quantitativamente os objetivos e as estratégias de uma organização, sejam eles em termos físicos ou financeiros (Hansen & Mowen, 2003). A Cima-Icaew (2004) descreve que essa ferramenta considera as receitas, ativos, passivos e fluxos de caixa previstos, proporcionando à organização a coordenação e controle das atividades.

O orçamento, enquanto apropriado instrumento para o planejamento, controle, avaliação, orientação e auxílio no processo comunicacional, contribui expressivamente na tomada de decisão (Otley, 1978). Apesar de sua finalidade não ser designada como meio de avaliação do desempenho, existem evidências que tornam quase inevitável não usá-lo para este propósito (Hofstede, 1968). Devido ao emprego das informações orçadas frente às atividades desenvolvidas pelos gestores, entende-se que estas tenham estreita relação e efeito como forma de julgamento de *performance* (Otley, 1978). Sua função consiste em atuar como um plano administrativo onde as operações são definidas para um período (Welsch, 1989) e auxilia na implementação do planejamento operacional por meio do processo de comunicação e alocação de recursos, no gerenciamento, evolução e controle do desempenho das organizações, bem como na criação de valor (Zdanowicz, 1989; Libby & Lindsay, 2010).

Estudos empíricos demonstram que o orçamento é um dos instrumentos mais relevantes no processo de planejamento e controle (Abdel-Kader & Luther, 2006; Østergren & Stensaker, 2011; Uyar & Bilgin, 2011), além de um dos mecanismos mais aplicados pelos gestores na gestão de custos e na melhoria do desempenho das organizações (Welsch, 1989; King, Clarkson & Wallace, 2010). Destacam-se também vários outros objetivos desta ferramenta gerencial, como planejamento de curto e longo prazo, avaliação de desempenho e coordenação de operações, motivação, comunicação de planos, aumento de lucros e cálculo de bônus, dentre outros (Jones, 1998, 2008; Libby & Lindsay, 2010). Sob esta concepção, compreende-se que o processo comunicacional envolve a disseminação de objetivos e conscientização do papel dos membros junto ao futuro da organização, sobretudo, no processo pré-orçamentário (Welsch, 1989).

Frezatti (2006, 44) destaca que o orçamento é “um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability* e a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades possa ser encontrado”. Enquanto instrumento auxiliar frente às adversidades do ambiente externo, ressalta-se que não existe um planejamento estratégico universal para características peculiares das organizações, dentre elas, tamanho, tipo de operação, maneira de organização, filosofia e cultura (Lorange & Vancil, 1986). Desta forma, o orçamento, enquanto instrumento gerencial, desenvolve os caminhos para realização das metas traçadas, todavia o processo de adaptação às condições da organização deve ser considerado, e quando necessário, ajustado (Frezatti, 2006).

2.2 Sistema Portuário

Os portos são entendidos por Collyer (2008) como o entreposto dinâmico predominantemente de mercadorias, onde as riquezas são transitadas entre territórios, proporcionando a integração entre sociedades. Sua origem no Brasil ocorreu antes da abolição da escravidão, todavia, a abertura dos portos ao comércio exterior promoveu a expansão de povoados e o desenvolvimento de armazéns para a estocagem dos produtos comercializados (Cardiais, 2004). Configuram-se como polos de encontro de infraestruturas de uma nação, promovendo o transporte intermodal por meio da integração de ferrovias, hidrovias e rodovias nos pontos de abastecimento e despacho de cargas (Souza Júnior, 2010).



Clarka, Dollara e Micco (2004), Giner-Fillol e Ripol-Feliu (2007) e Giner-Fillol *et al.*, (2012), enfatizam que o papel das atividades de transporte e infraestrutura para explicar o desenvolvimento do comércio, acesso aos mercados e aumento da renda. Sob esta perspectiva, dentre os mais eficientes meios de comércio e transportes estão os realizados pelos sistemas portuários, via importação e exportação de cargas. Os serviços realizados possuem essencial caráter estratégico para a economia nacional devido ao grande volume de atividades que compreende (Giner-Fillol & Ripol-Feliu, 2007). Giner-Fillol e Ripol-Feliu (2007) salientam que nos portos realizam-se os mais sofisticados processos de gestão, distribuição e logística.

O transporte marítimo é aplicado ao comércio de mercadorias e a eficiência de suas atividades atua de forma decisiva no preço final dos produtos negociados (Vieira, 2003). Em consequência, seja o carregamento realizado em amplitude nacional ou internacional, acredita-se que este elemento torna-se determinante para a competitividade das organizações (Clarka, Dollara & Micco, 2004). Clarka, Dollara e Micco (2004) apresentam que quanto maior a eficiência a nível portuário, mais baixos são os custos de transporte.

Além do tráfego de mercadorias, salienta-se o papel dos terminais portuários enquanto ponto para atividades turísticas. A área é reconhecida por sua taxa de crescimento constante e como um dos maiores movimentos migratórios, além de já ser apontada como o primeiro setor da economia mundial (Ruschmann, 1990; Ansarah, 2002). Os portos caracterizam-se também como locais adaptados para o atracque de navios de Cruzeiros, que por meio do recebimento de passageiros estimulam o desenvolvimento das regiões. Dentre os diversos no Brasil, alguns que se destacam são o Porto de Paranaguá (PR), Porto de São Francisco (PR), Porto de Itajaí (SC) ou ainda o Porto de Santos (SP). Nesse setor diversos projetos para Municipalização do Turismo Náutico são realizados a fim de promover seu desenvolvimento, como na cidade de São Francisco do Conte (BA) (Andrade, 2013). A região de Itajaí, por exemplo, é composta por 12 municípios e apresentou ganhos de eficiência após a iniciativa privada obter concessões de portos públicos ou criar seus próprios terminais (Segala, 2011).

A exploração do ambiente portuário mostra-se estimulante ao refletir-se sobre seu papel enquanto investimento de longa duração. O local configura-se como empreendimento com representativo aporte inicial, necessitando estar devidamente equipados com maquinários para o início das suas operações (Mayer, 2009; IPEA, 2009). Desta forma, planejamento e controle das atividades são elementos que carecem devida realização, evitando-se o desperdício de operações. Ademais, indica-se que este um acompanhamento das operações seja realizado não somente pela Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ), conforme disponibilizado em seus relatórios anuais (ANTAQ, 2014a), como também individualmente pelos gestores dos terminais, apurando-se indicadores físicos, financeiros e de qualidade.

A ANTAQ atua nacionalmente como órgão de regulação das atividades dos portos e tem por finalidade garantir a movimentação de pessoas e bens. A mesma opera conforme princípios e diretrizes de eficiência, segurança, conforto, regularidade, pontualidade e modicidade nos fretes e tarifas. A fim de atender a estes propósitos, o órgão delibera conflitos de interesse e impede que configurem-se condutas de competição imperfeita ou infração contra a ordem econômica (ANTAQ, 2014b). Diante da representatividade da atividade à economia, o governo promove também programas de incentivo ao desenvolvimento, como



exemplo, o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto) criado em 2004.

A conjunção de bons aspectos técnicos e financeiros é elemento chave para os parâmetros de eficiência das instalações portuárias e essencialmente para a cadeia de abastecimento e desenvolvimento econômico dos países (Pettita & Beresforda, 2009). A relevância desta característica é reconhecida nacionalmente por meio do “Sistema de Informações Gerenciais” (SIG) desenvolvido pela ANTAQ, no qual são comparados os índices de eficiência dos vários portos e terminais portuários no Brasil. A apresentação destes relatórios auxilia aos comerciantes na escolha da melhor opção para suas operações por meio da transparência de indicadores, dentre eles, o preço de movimentação de contêineres em diferentes portos (ANTAQ, 2015).

Percebe-se que a eficiência dos portos demanda alta movimentação e representativa capacidade de gestão (Pettita & Beresforda, 2009). A logística realizada nesse meio é reconhecida por Brito (2010) como motor estratégico no desenvolvimento da economia brasileira. Konings (2007) em seu estudo, avaliou a oportunidade de melhorar a competitividade do transporte por meio da reorganização de seus serviços no porto de Roterdan, Holanda do Sul. O modelo de custo aplicado pelo autor à reavaliação das operações de movimentação de contêineres revelou benefícios potenciais nos serviços. Os achados instigam verificar se em cenário nacional o processo de planejamento e controle é realizado.

Lunkes *et al.* (2013) verificaram as influências na implantação do sistema orçamentário na Autoridade Portuária de Valência. Os resultados mostram que as mudanças realizadas nos controles proporcionaram maior integração entre as medidas de desempenho e as dotações orçamentárias. Já Giner-Fillol *et al.* (2012) investigaram as diferenças existentes nos modelos de práticas orçamentárias entre portos instalados na Espanha e no Brasil. Os achados mostraram que o primeiro ambiente analisado desenvolve atividades de planejamento estratégico por um horizonte de cinco anos, enquanto o outro não o aplica.

Ribeiro (2000), argumenta que o sistema portuário brasileiro não exerce de forma eficiente seu papel como elo da cadeia logística, provocando significativas perdas na eficiência do setor. Acredita-se que o fato está diretamente relacionado a lacunas existentes no planejamento organizacional, uma vez que as principais falhas envolvidas vinculam-se (1) a integração deficiente com o sistema de transportes terrestres, (2) a redução da participação da navegação de cabotagem e (3) os serviços portuários deficientes (Ribeiro, 2000).

Brito (2010: 84) destaca que “a primeira diferença entre os portos brasileiros e os mais eficientes de outras regiões do mundo se refere justamente à gestão profissional”. Pizzoloto, Scarvarda e Paiva (2010) sugerem que seja implantado um planejamento estratégico que auxilie diante dos desafios do ambiente competitivo. Por meio do emprego destes defende-se que as empresas tornam-se aptas a analisar seu mercado de atuação, identificar as oportunidades de negócios que possam alavancar seu comércio e conhecer as vantagens de seus concorrentes diretos, antecipando ações e garantindo a expansão da movimentação portuária (Pizzoloto *et al.*, 2010). O cenário supramencionado está ao encontro dos objetivos propostos para este estudo.

3 Procedimentos Metodológicos

Este estudo caracteriza-se como uma *survey*, com abordagem descritiva e de caráter quantitativo. Para atender ao objetivo estabelecido, os esforços foram realizados a fim de



identificar, analisar e classificar as características, assim como interpretar práticas do sistema orçamentário dos terminais de contêineres da região sul do Brasil.

Conforme os dados da Secretaria Especial de Portos da Presidência da República (SEP/PR) o sistema portuário nacional possui 37 portos públicos marítimos e fluviais, sendo dezoito deles delegados, concedidos ou administrados mediante autorização pelos governos estaduais e municipais (SEP/PR 2015). Dentre a população apresentada, esta pesquisa delimitou-se a análise da região sul do Brasil, sendo esta composta por sete terminais, cinco deles organizados e geridos por empresas públicas e dois sob concessão de iniciativa privada. Toda a população, apresentada na Figura 1, foi convidada a participar da pesquisa, sendo o aceite recebido por cinco deles (71,4% da população).

Nome	Instalação	Tipo	Administração	Estado
Imbituba	PP**	Marítimo	Scpar Porto de Imbituba S.A.	Santa Catarina
Itajaí	PP**	Marítimo	Superintendência do Porto de Itajaí	Santa Catarina
Paranaguá	PP**	Marítimo	Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina - APPA	Paraná
Porto de Itapoá	TUP*	Marítimo	Itapoá Terminais Portuários S.A.	Santa Catarina
Portonave	TUP*	Marítimo	Portonave S.A.	Santa Catarina
Rio Grande	PP**	Marítimo	Superintendência do Porto de Rio Grande - SUPRG	Rio Grande do Sul
São Francisco do Sul	PP**	Marítimo	Administração do Porto de São Francisco do Sul - APSFS	Santa Catarina

Figura 1. Portos marítimos localizados na região sul do Brasil

Nota: *TUP: Terminais de uso privado **PP: Portos públicos

Fonte: ANTAQ (2014)

Para a coleta de dados utilizou-se de um questionário em formato de múltipla escolha, segmentado em seis blocos, (1) planejamento, (2) estrutura do sistema orçamentário, (3) elaboração dos planos orçamentários, (4) controle orçamentário, (5) dados demográficos da organização e (6) dados demográficos do respondente, a partir do estudo de Leite (2008). Na Figura 2 apresenta-se as abordagens realizadas em cada um dos blocos.

Bloco	Abordagens
Planejamento (estratégico e operacional)	Áreas/setores organizacionais envolvidos no planejamento, ciclo orçamentário, objetivos estabelecidos, áreas/setores organizacionais a quem são destinados o planejamento.
Estrutura do sistema orçamentário	Utilização do sistema orçamentário, grau de importância das finalidades do orçamento, parâmetros que orientam a elaboração do orçamento, atividades para coordenação e aprovação do orçamento.
Elaboração de planos orçamentários	Itens abordados nos planos orçamentários operacional, financeiro e de investimento, lapso temporal de orçamento, unidade monetária aplicada, critério utilizado para projeções e demonstrações contábeis projetadas.
Controle orçamentário	Periodicidade de acompanhamento da execução orçamentária, rotina de autorização/aprovação/realização do controle, forma de divulgação dos valores orçados <i>versus</i> realizados.
Dados da organização	Localização, ano de início das atividades, ramo, forma jurídica, composição de capital, porte (funcionários e faturamento).
Dados do respondente	Idade, sexo, nível educacional, formação, tempo que assumiu o cargo.

Figura 2. Abordagens realizadas nos blocos do questionário

Fonte: Elaborado pelos autores

Ressalta-se que os respondentes desse estudo são os gestores dos terminais portuários. O período de coleta de dados realizou-se entre de janeiro e março de 2016, sendo



preliminarmente realizado um contato telefônico a fim convidar os respondentes a participar da pesquisa e posteriormente encaminhado o questionário via *e-mail*. Adotou-se um corte transversal e a captação das rotinas e condições do ambiente são delimitadas a percepção dos respondentes neste determinado período. Os dados apurados na coleta são seguidos pela análise e apuração dos dados, descrições respectivamente apresentadas na próxima seção.

4 Análise de Dados

As empresas participantes têm sua estrutura de sociedade do tipo anônima e de capital fechado, sendo uma delas formada por parte de investimentos estrangeiros e as demais somente nacionais. Os sistemas portuários possuem seu quadro composto por mais de duzentos funcionários e admitiram ter faturado em seu último exercício o valor superior a US\$ 20 milhões. Estas características enquadram os portos como empresas de grande porte.

A amostra constituiu-se de cinco indivíduos que assumem o papel de gestão dos terminais portuários instalados na região sul do Brasil. Possuem idade entre 30 e 49 anos, sendo 40% na faixa etária de 30 e 39 anos e 60% entre 40 e 49 anos. Possuem formação profissional ao nível de especialização, sendo um graduado em Administração e quatro em Contabilidade. O tempo de exercício em cargo executivo está entre 5 e 10 anos para 60% da amostra, 11 e 15 anos em 20%. Uma das respostas neste questionamento foi omitida.

As características do sistema de planejamento foram analisadas a partir de cinco questões dispostas no Bloco 1, segmentadas em planejamento estratégico e planejamento operacional. A análise constatou que em um dos portos, o planejamento estratégico é realizado somente com a participação da área administrativa, sendo nos demais aplicados de forma integrada entre os setores. Nestes, observou-se que setores organizacionais principais envolvidos são (1) marketing, (2) finanças, (3) produção, (4) administração, (5) meio ambiente, (6) tecnologia, (7) recursos humanos, (8) investimento e (9) pesquisa e desenvolvimento. A apuração destes elementos é fator relevante para compreender que o orçamento é aplicado como ferramenta de gestão no processo de projeções de metas que, sobretudo, possibilita que esforços globais sejam realizados de forma coesa aos objetivos.

Por meio do ciclo orçamentário, estima-se o dispêndio de tempo para que uma meta seja atingível. Sua utilidade é vista no pressuposto de que por meio da definição de expectativas é encontrado o ponto ideal das atividades, minimizando a influência de flutuações sazonais ou cíclicas (Lunkes, Codesso & Ripoll-Feliu, 2014). Neste contexto, verificou-se que dois dos portos (40%) realizam seu planejamento orçamentário estratégico por um horizonte entre três e cinco anos, outros 40% estrutura-o com definições para mais de cinco anos, e 20% da amostra elabora-o por um horizonte tempo entre um a três anos. Os resultados apresentados diferem aos de Lunkes, Codesso e Ripoll-Feliu (2014) que relatam que o processo orçamentário é elaborado, em geral, para o período de quatro anos. Todavia, salienta-se que o estudo realizado pelos autores delimita-se a análise de portos públicos, fato que pode divergir deste cenário.

Relacionado aos objetivos definidos no planejamento estratégico, os resultados apresentaram baixo comprometimento dos participantes em projetar empenhos nos quesitos limites de despesas, distribuição de lucros e redução de capital de terceiros. Em contraposição, os responsáveis pela gestão atentam-se a estrutura de planejamento voltada a realização de investimentos. Na Tabela 1 apresenta-se a frequência com que os respondentes selecionaram os objetivos do planejamento estratégico nas empresas.



Tabela 1. Objetivos definidos no planejamento estratégico

Objetivos	Frequência	%
Necessidade de investimentos	5	100,00
Margem de lucro	4	80,00
Volume de vendas	4	80,00
Geração de caixa	4	80,00
Participação no mercado	3	60,00
% Mix de carga por armador	2	40,00
Mix de carga	2	40,00
Retorno sobre o patrimônio líquido	2	40,00
Limites de despesas	1	20,00
Distribuição de lucros	1	20,00
Redução de capital de terceiros	1	20,00
Outros	2	40,00

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Além da necessidade de investimentos, as projeções de margem de lucro, volume de vendas e geração de caixa são bastante comuns. Os mesmos são abordados em 80% das empresas participantes. São também estimados em dois dos cinco portos os itens que envolve o percentual de mix de carga por armador, a quantidade de mix de carga dos contêineres e o retorno sobre o patrimônio líquido. Salienta-se que 60% dos portos declararam realizar a estimação do percentual de participação no mercado, o que nos leva a reflexão acerca de pontos de concorrência existentes no ambiente.

Quanto ao planejamento operacional, espera-se que este contemple de forma integrada os níveis organizacionais. Sob esta perspectiva, verificou-se que uma das empresas analisadas não realiza esta atividade, 60% delas elaboram-na destinada às diretorias e departamentos, e 20% aplicam-na somente para os setores. O horizonte de tempo abordado segmenta-se entre (i) somente período em curso, (ii) período atual mais um ano, (iii) período atual e próximos três anos, para cada um dos três gestores portuários que responderam a esta questão. Desta forma, obteve-se duas respostas invalidadas neste questionamento, embora entenda-se que a omissão ocorreu por motivos de sigilo, uma vez que fora anteriormente evidenciado a utilização do planejamento estratégico.

As questões abordadas no Bloco 2 mapearam a estrutura do sistema orçamentário dos participantes, assim como relevância para os usuários. A primeira questão foi definida como “questão de corte”, onde indagou-se “A empresa utiliza o sistema de orçamento empresarial?”. As respostas assinaladas como positivas prosseguiram na caracterização deste estudo e as demais foram encaminhadas aos blocos de características demográficas. Isto posto, a pesquisa prosseguiu com quatro empresas participantes, sob o respaldo de que uma delas não adota em sua estrutura o processo de orçamento. Propondo-se a medir o grau de importância das finalidades do orçamento, os respondentes atribuíram notas de 1 a 6, onde 1 corresponde ao menor grau importância e 6 ao maior grau de importância, consoante as finalidades apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2. Grau de importância das finalidades do orçamento na percepção dos gestores

Finalidade	1	2	3	4	5	6
	%	%	%	%	%	%
Estimar os lucros, retorno de investimentos e situação financeira	0	0	0	0	25	75
Formalizar o planejamento, detalhando e quantificando os objetivos e metas em números e valores	0	0	0	0	75	25



Acompanhar e avaliar o desempenho de cada área da empresa	0	0	50	50	0	0
Comparar e avaliar o desempenho de cada área da empresa	25	50	25	0	0	0
Melhorar a integração entre os diversos órgãos da empresa	75	25	0	0	0	0
Organizar as atividades operacionais e garantir a coordenação e controle das operações	0	25	25	50	0	0

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Diante dos propósitos evidenciados na Tabela 2 prevalecem as estimações de lucros, retornos de investimentos e situação financeira da empresa, e a formalização do planejamento e quantificação dos objetivos e metas. Em contrapartida, são entendidas como finalidades pouco relevantes a comparação e avaliação do desempenho das áreas organizacionais, como também a integração entre os diversos órgãos e setores. Os resultados apresentam fortes evidências de um equívoco empregado à função do orçamento como ferramenta de controle gerencial. Percebe-se que dentre a variedade de finalidades que o incorporam, aquelas aplicadas prioritariamente pelos gestores são de foco financeiro, ignorando seu papel de gerir e prever resultados futuros. Esta realidade, por sua vez, conduz as organizações a uma posição vulnerável às mudanças do ambiente, gerando carências relacionadas ao desenvolvimento de ferramentas que as auxiliem na tomada de decisões.

No processo de coordenação do orçamento, percebeu-se que este faz-se efetivamente pelas diretorias e gerência média. Todavia, incluem-se como áreas de participação a controladoria (75%) e gerência financeira (25%). Neste processo verificou-se no contexto intraorganizacional de três destas empresas, que a coordenação do orçamento está subordinada à controladoria e, em um dos casos, ao gerente financeiro. Compreende-se que este processo é comumente encontrado, uma vez que estes setores possuem as principais informações necessárias à estrutura. Outrossim, parâmetros adotados a fim de orientar a elaboração do orçamento foram apurados e constam dispostos na Tabela 3.

Tabela 3. Parâmetros utilizados para a elaboração do orçamento

Parâmetros	Frequência	%
Econômicos financeiros	21	39,62
Informações do governo	4	7,55
Custo de juros para captação de recursos	4	7,55
Índices de inflação	4	7,55
Variação cambial	2	3,77
Demonstrações contábeis anteriores	2	3,77
Taxa de retorno sobre investimento	2	3,77
Indicadores de desempenho do ano anterior	2	3,77
Taxa de retorno sobre o Patrimônio Líquido	1	1,89
Índices de avaliação de empresas concorrentes	0	0,00
Industriais	4	7,55
Investimentos no terminal	4	7,55
Mercadológicos	16	30,19
Definição de mix	4	7,55
Serviços de períodos anteriores	4	7,55
Percentual de crescimento do faturamento	3	5,66
Condições comerciais para venda	2	3,77
Percentual de <i>Market share</i> por serviço	2	3,77
Inovações tecnológicas	1	1,89
Administrativos e contábeis	12	22,64
Relação de centros de responsabilidade	3	5,66



Tributos sobre as operações da empresa	3	5,66
Definição da estrutura organizacional	2	3,77
Estrutura de plano de contas contábil	2	3,77
Política salarial	2	3,77
Total	53	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Os parâmetros adotados para disposição da Tabela 3 foram segmentados em (1) econômicos financeiros, (2) industriais, (3) mercadológicos, e (4) administrativos e contábeis. Relativo a percepção de importância das finalidades do orçamento, os resultados obtidos na constituição de indicadores econômicos financeiros apresentaram-se como os mais representativos. No mesmo observou-se que os aspectos mais frequentes adotados são as informações destinadas ao governo, o custo de juros para captação de recursos e os índices de inflação. Possivelmente estes são empregados devido ao ramo desta atividade, que habitualmente está exposta as leis e decretos governamentais e oscilações da economia. Em contrapartida, a utilização de índices de avaliação de empresas concorrentes, entendido como *benchmark*, não mostrou-se influenciador no processo de estrutura do orçamento.

O contexto apresentado revelou as expectativas do setor portuário quanto a realização de investimentos, sejam eles estratégicos, de manutenção ou inovação. No grupo de parâmetros mercadológicos, todos os gestores assumiram aplicar como parâmetros de estimação a definição o mix de carga e os serviços dos períodos anteriores. Um aspecto a ser salientado refere-se à maior atenção destinada ao uso de indicadores relacionados ao crescimento do faturamento (5,66%) em relação ao *Market share* (3,77%). Relativo as referências administrativas e contábeis, os gestores afirmaram que as informações sobre os centros de responsabilidade e de tributos que envolvem as operações da empresa (5,77%) são mais utilizados em relação as discussões acerca da estrutura organizacional, política salarial e plano de contas (3,77%). Ressalta-se que estes aspectos podem também ser influenciados pela coordenação responsável, uma vez que esta pode deter com maior precisão algumas informações em relação a outras.

Verificou-se que a responsabilidade pela projeção e execução do orçamento é predominantemente designada à gerência e, em alguns casos, aplicada pela iteração de diretoria, chefias e departamentos. Acredita-se que as empresas que contam com a participação de mais de um nível adotam um perfil de administração mais participativo. Ademais, foram apuradas três diferentes atividades exercidas no processo de coordenação do orçamento e definição dos prazos. Um dos terminais propõe o estabelecimento de cronograma e definição de responsabilidade para cada etapa, bem como *follow-up* contínuo da execução. O segundo dispõe que a coordenação do orçamento distribui planilhas (*Microsoft Excel*) do plano gerencial financeiro para todos os envolvidos. Neste documento são descritos os respectivos prazos para reuniões e para implementação da fase orçamentária. O último adota como atividade os *inputs* orçamentários de todas as áreas, entregando-os conforme cronograma. Um dos respondentes omitiu este questionamento.

O processo de análise dos casos verificou as reuniões são as atividades mais frequentes para aprovação do orçamento. Estas envolvem os diversos níveis deliberados das empresas, como a diretoria e conselho de administração, os níveis de diretoria, comitê financeiro e conselho de administração. Sob esta perspectiva, 75% das empresas submetem a aprovação do orçamento a diretoria antecipadamente ao conselho de administração, enquanto as demais obtêm o consentimento diretamente com o último órgão.



O Bloco 3 do instrumento de pesquisa propôs-se a apurar os itens relacionados no orçamento operacional dos portos. Por meio deste constatou-se que todos os participantes aplicam planos de *marketing*, mão de obra direta, custos fixos e variáveis, despesas gerais e administrativas na elaboração desse sistema orçamentário. Inverso a este, somente 25% da amostra (um respondente) afirma incluir os custos de produção, receitas e despesas advindas das atividades operacionais e não operacionais em suas projeções.

Estes apontamentos comportam-se parcialmente contraditórios aos parâmetros aplicados na estrutura do sistema orçamentário, uma vez que a amostra posiciona-se consentida ao uso de indicadores de períodos anteriores para projeções de serviços, como exemplo na vertente mercadológica. Entende-se que podem existir falhas no processo de estrutura desta ferramenta de controle, uma vez que as projeções são subsidiadas essencialmente para vertente administrativa e em baixa aplicabilidade para o processo de gestão das operações. Sustentam a esta consideração a utilização dos planos de despesas com vendas e depreciação/amortização, aplicadas em 75% da amostra, porém não consideradas no orçamento estratégico.

Verificou-se que as estimativas de valores são integralmente realizadas continuamente (sem delimitação temporal) e, 50% das empresas realizam-no somente em moeda nacional, e as demais em ambas unidades monetárias (estrangeiras e nacionais). Quanto as projeções, tem-se que 40% aplicam o orçamento incremental, 40% empregam o base zero e 20% utilizam do orçamento perpétuo. Embora pareçam classificações dicotômicas, entende-se que as empresas projetam algumas linhas orçamentárias do ponto zero e utiliza o orçamento incremental para as linhas nas quais já há alguma contratação/formalização de receita e/ou despesa. Convém salientar que a área comercial, em específico, fundamenta suas estimativas de vendas em dados históricos, tendências e aplicação de métodos estatísticos.

Adicionalmente, aplicam-se como instrumentos auxiliares para revisão o processo orçamentário as projeções de demonstrações financeiras. Dentre as existentes, apurou-se que três destacam-se, a Demonstração do Resultado do Exercício, Balanço Patrimonial e Fluxo de Caixa. Ao final das estimativas, verificou-se que três das empresas participantes submetem os valores orçados já aprovados para confirmação da hierarquia de ordem superior. Esta técnica proporciona segurança e consentimento aos objetivos traçados. Todavia, diante dos fatores contingenciais internos e externos a organização, o processo de aprovação do orçamento deve ser integrado junto ao acompanhamento de sua execução, de modo que os esforços sejam direcionados ou redirecionados às metas.

Revisões orçamentárias tornam-se fundamentais para uma visão mais aproximada da realidade da companhia. Jones (2008) aponta que as condições econômicas e ambientais demandam revisões periódicas no orçamento, e aspectos relacionados a alterações locais, como sazonalidade, podem afetar o período de revisões. Estas características foram levantadas no Bloco 4 do questionário desta pesquisa. Observou-se que todas as empresas realizam o acompanhamento em um espaço de tempo mensal. Sob esta perspectiva, duas empresas (50%) realizam revisões trimestrais, uma delas (25%) realiza suas revisões mensalmente e a última (25%) não realiza revisões no seu plano orçamentário.

Durante a análise das características do controle orçamentário, apurou-se que são empregados dois meios para acesso às informações, o envio de relatórios aos usuários e o acesso diretamente ao sistema. Somente um dos participantes assumiu o uso de ambas as formas de disponibilização de informações, entendendo-se que neste ambiente os usuários



tenham acesso ao sistema, e a coordenação confirma as informações disponibilizadas através do seu envio ao fechamento do mês, possivelmente solicitando uma justificativa e/ou plano de ação para variações. Todas as participantes declaram encaminhar o relatório orçamentário, inclusive a empresa que mencionou não realizar sua revisão. Subentende-se que a mesma limita-se as comparações entre os valores orçados e realizados, porém não faz suas revisões.

O diagnóstico das variações apuradas é realizado e justificado pelo departamento comercial. O enfoque deste diagnóstico é observado pela análise dos seguintes elementos: receitas auferidas, volume de contêineres no terminal, tarifas aplicadas, valor agregado das cargas operadas (mix de carga) e análise de mercado. Os dois últimos elementos foram elencados por somente um dos participantes, entendendo-se que este acompanha com maior tenacidade os possíveis fatores externos influenciadores no resultado de suas vendas. Confirmando o entendimento supramencionado, verificou-se que o perfil de revisão adotado pelo orçamento de produção é predominantemente efetivado pela comparação entre valores orçados e realizados, limitando seus critérios por valores absolutos combinados com percentuais. No entanto, um dos gestores apresentou uma posição dissemelhante aos demais, relatando que no processo de revisão são verificados até mesmo os níveis de margem de contribuição de vendas e produção.

No elemento de controle da estratégia organizacional, observou-se que três empresas utilizam o resultado da execução do orçamento para avaliar e remunerar o desempenho dos gestores, a alternativa de remuneração variável é aplicada como incentivo a resultados satisfatórios nos períodos. Convém relatar que estudos orientam que a adoção desta prática deve considerar a definição clara da autoridade e responsabilidade individual, não superestimando as metas aos gestores. Estas consideram permitem que os esforços sejam eficazmente realizados para o atendimento dos objetivos e evitando a desmotivação de funcionários pela definição de metas inalcançáveis (Uyar & Bilgin, 2011).

O processo de controle mostra-se ainda pouco formalizado, sendo utilizado um sistema específico para o orçamento em somente um dos terminais (não integrado com a contabilidade e outros sistemas). Os demais (75%) realizam este processo por planilhas eletrônicas, que registram, processam e geram os relatórios. O estudo realizado na Turquia no ramo hospitalar por Uyar e Bilgin (2011) apresenta também resultados semelhantes, onde 78,5% dos participantes usam o *software Microsoft Excel* para esta finalidade, e somente 14% dos estudados efetivam este processo por meio de programas integrados. Embora aplicado como ferramenta informal de controle, todas as empresas declararam ser satisfeitas com uso do sistema orçamentário e reconhecem-no como elemento motivacional para os gestores e demais colaboradores, refletindo em um maior desempenho nas atividades.

Ressalta-se que a consciência dos gestores mostra-se aderente a necessidade de aprimoramento contínuo deste processo. O ambiente apresenta uma conjectura onde existem carências intraorganizacionais na sistematização e integração com outros sistemas, porém que esforços são realizados na reavaliação do atual processo, e planejamentos são realizados a fim de estabelecer uma modelagem formal ao mesmo. Isto posto, as carências do sistema orçamentário apresentadas neste ambiente podem representar limitações ao atingimento dos resultados pretendidos para estas empresas, vertente que pode ser explorada em pesquisas futuras.

5 Considerações Finais



O setor portuário atua como um dos mais eficientes meios de comércio e transportes via importação e exportação de cargas. A eficiência no processo de gestão contribui para que custos de transação sejam reduzidos e esforços sejam realizados na otimização de recursos, desempenhando um papel de elo vital na cadeia logística (Giner-Fillol & Ripol-Feliu, 2007). A análise aplicada junto as ferramentas de gestão nestas organizações tornam-se expressivas para reflexão sobre o comportamento, desempenho e economia do setor e, sob esta perspectiva, esta pesquisa analisou quais as características do sistema orçamentário aplicado pelos terminais de contêineres da região sul do Brasil. Viabilizou-se por meio de um *survey*, com dados coletados por questionário aplicado a cinco portos localizados na região Sul.

O planejamento estratégico orçamentário mostrou-se comumente realizado de forma integrada, todavia, em um dos portos o processo envolve somente a área administrativa. Ressalta-se que o processo centralizado gera um cenário propício às condições de folga orçamentária decorrentes de uma possível assimetria organizacional. O ciclo orçamentário aplicado nos terminais segmenta-se de três a cinco anos (médio prazo) ou de cinco a dez anos (longo prazo). Diante desse contexto, alguns elementos deste processo são ainda incipientes em aspectos relevantes à atividade operacional das empresas, como exemplo, os limites de despesas e redução de capital de terceiros. Não obstante, as organizações comportam-se comprometidas a planejar investimentos, volume de vendas e margem de lucro. Ressalta-se que o posicionamento alheio às despesas é fator que pode comprometer a tomada de decisões, gerando um efeito dominó no desempenho deste perfil de empresa.

Diante dos objetivos evidenciados como relevantes, entende-se que o foco deste processo, particularmente no ambiente estudado, volta-se ao atendimento do perfil financeiro de gestão. A preponderância na estimação de lucros, investimentos e retornos financeiros são elementos que subsidiam este argumento. Acredita-se as organizações utilizam de forma equivocada a exploração da gama de opções que podem ser agregadas ao mesmo, onde ignora-se a função de gerir e prever resultados futuros, provocando carências no contexto informacional dos relatórios gerados. Fatores apurados mostram uma possível de concorrência por participação no mercado, supondo que esforços sejam voltados para um diferencial nos serviços, uma vez que 60% dos respondentes incluem em suas análises este quesito. Uma análise sob esta vertente torna-se relevante para compreender o comportamento deste mercado.

A apuração dos níveis hierárquicos no processo de coordenação do orçamento evidenciou o papel da controladoria como órgão detentor de informações e que fornece subsídios aos tomadores de decisão, formados, essencialmente, por diretorias e gerência média. As responsabilidades de projeção e execução são também assumidas por estas e, em alguns casos, realiza-se de forma iterada por diretoria, chefias e departamentos. O comportamento de administração com perfil participativo é aspecto proeminente na gestão, pois pode viabilizar vantagens competitivas e maximizar benefícios, uma vez que submete-se à análise de diversas vertentes suas estratégias, e esperanças, motivações e profissionalismo.

Observou-se que a aplicabilidade do sistema orçamentário atende efetivamente as necessidades de gestão, obtendo um alto nível de satisfação dos respondentes. Contudo, os gestores mostram-se conscientes de que melhorias contínuas devem ser realizadas, sendo a principal delas, a implantação de um sistema integrado. Estudos apresentam que o uso processos orçamentários informais são mais propensos em empresas de pequeno porte, fato que difere ao apresentado (Danielson & Scott, 2006). Nesta concepção, os aspectos abordados



neste estudo instigam a percepção de que esta ferramenta de controle gerencial pode ser explorada pela amostra, inicialmente a partir de sua formalização e, sobretudo potencializando a geração de informações para os usuários.

Ressalta-se que este estudo é aplicado a uma amostra de terminais portuários localizados na região sul do Brasil e, por conseguinte, seus resultados não podem ser generalizados. Pesquisas em outras regiões podem apresentar aspectos dissemelhantes a este, essencialmente devido à cultura ou ambiente competitivo em que as empresas estão inseridas. Complementar a proposta apresentada, sugere-se que pesquisas futuras incorporem a variável desempenho e verifiquem as relações existentes com as características orçamentárias adotadas neste setor. A motivação por esta ótica faz-se como resposta às carências constatadas na estrutura orçamentária, o que leva-se a acreditar que estruturas mais robustas apresentam um desempenho em maior potencial.

Referências

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108(5), 336-357.
- Agência Nacional de Transportes Aquaviários. (2014a). *Relatório estatístico semestral*. Reportado em 03 maio 2017 de: <http://www.antaq.gov.br/Portal/Relatorio_Estatistico_Semestral_2014/index.html>.
- Agência Nacional de Transportes Aquaviários. (2014b). *Dados do Setor Portuário*. Reportado em 03 maio 2017 de: <<http://www.antaq.gov.br/Portal/default.asp>>.
- Agência Nacional de Transportes Aquaviários. (2015). *Sistema integrado de informações gerenciais*. Reportado em 03 maio 2017 de: <<http://www.antaq.gov.br/Portal/default.asp>>.
- Andrade, R. (2013/set.). *Secretaria da Indústria Naval e Portuária participa de evento sobre turismo em São Francisco do Conde*. Candra Martins de Almeida. Reportado em 19 outubro 2017 de: <<http://noticiasdeturismo.com.br/2013/09/secretaria-da-industria-naval-e-portuaria-participa-de-evento-sobre-turismo-em-sao-francisco-do-conde/>>.
- Ansoff, H. I. (1977). *Estratégia empresarial*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2001). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Ansarah, M. G. R. (2002). *Turismo: segmentação de mercado*. São Paulo: Futura.
- Brasil. Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001. (2001). *Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federal do Brasil, Brasília, DF.
- Brito, P. (2010). *Muito a Navegar: Uma análise logística dos Portos brasileiros*. Rio de Janeiro: Topbooks.
- Cardiais, M. (2004). *Projeto de Lei Nº 4073, de 2004- Justificação*. Brasília. Reportado em 26 março 2016 de: <<http://www.abtp.com.br/downloads/PL4073-2004.pdf>>.
- Clarka, X., Dollara, D., & Micco, A. (2004). Port efficiency, maritime transport costs, and bilateral trade. *Journal of Development Economics*, 75(2), 417-450.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9.
- CIMA-ICAEW. (2004). *A report on Better Budgeting Forum*. Reportado em 30 abril 2017 de: <www.icaew.com/index.cfm/route>.



- Collyer, W. (2008). *Lei de portos: o Conselho de Autoridade Portuária e a busca da eficiência*. São Paulo: Aduaneiras.
- Confederação Nacional do Transporte. (2012). Economia, comércio exterior e transporte marítimo. In: *Pesquisa CNT do transporte marítimo*. 109-119. Reportado em 11 set. 2017 de: <<http://cms.cnt.org.br/Imagens%20CNT/Publica%C3%A7%C3%B5es/Pesquisa%20Maritima/Pesquisa%20CNT%20do%20Transporte%20Maritimo%202012.pdf>>.
- Danielson, M. G., & Scott, J. A. (2006). The Capital Budgeting Decisions of Small Business. *Journal of Applied Finance*, 16(2), 45-56.
- Frezatti, F. (2006). *Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Giner-Fillol, A., Ripol-Feliu, V. M. R. (2007). De la contabilidad de costes a la contabilidad de gestión El caso de la autoridade portuaria de Valencia-Valenciaport (AVP). *Contabilidad de gestión*, 184.
- 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., Pontet-Ubal, N., & Ripoll-Feliu, V. M. (2012). Práticas de orçamento de capital: um estudo comparativo entre porto do Brasil e Espanha. In: *VIII Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad y VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*, 1-20. Anais.. Lima-Peru.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2003). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Hofstede, G. H. (1968). *The Game of Budget Control*. London: Tavistock.
- Jones, T. A. (1998). UK hotel operators use of budgetary procedures. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 10(3), 96-100.
- Jones, T. A. (2008). Improving hotel budgetary practice - A positive theory model. *International Journal of Hospitality Management*, 27(4), 529-540.
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55.
- Konings, R. (2007). Opportunities to improve container barge handling in the port of Rotterdam from a transport network perspective. *Journal of Transport Geography*, 15(6), 443-454.
- Leite, R. M. (2008). *Orçamento Empresarial: um estudo exploratório em indústrias do estado do Paraná*. Curitiba, PR. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Paraná.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1).
- 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.
- Lorange, P., & Vancil, R. F. (1986). *Como projetar um planejamento estratégico*. São Paulo: Nova Cultura.
- Lunkes, R. J. (2009). *Manual do Orçamento*. São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R. J., et al. (2013). Estudo sobre a implantação do orçamento baseado em desempenho na Autoridade Portuária de Valência. *Revista de Administração Pública*, 47(1), 49-73.



- Lunkes, R. J., Codesso, M. M., & Ripoll-Feliu, V. (2014). Práticas orçamentárias: um estudo em portos do Sul Brasil. *Contabilidade y Negocios*, 9(18), 41-57.
- Mayer, G. (2009). *Regulação portuária brasileira: uma reflexão sob a luz da análise econômica do direito*. Curitiba, PR. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Paraná.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2000). *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman.
- Otley, D. T. (1978). Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, 16(1), 122-149.
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management control without budgets: a field study of “beyond budgeting” in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181.
- Pettita, S. J., & Beresforda, A. K. C. (2009). Port development: from gateways to logistics hubs. *Maritime Policy & Management*, 36(3).
- Pizzoloto, N. D., Scarvarda, L. F., & Paiva, R. (2010). Zonas de influência portuárias - hinterlands: conceituação e metodologias para sua delimitação. *Gestão & Produção*, 17(3), 553-566.
- Porter, M. E. (1997). A Hora da Estratégia. *Revista HSM Management*, 5.
- Ribeiro, S. L. F. (2000). *Análise de alternativas para implantação de porto concentrador de movimentação de contêineres utilizando metodologia multicriterial*. Rio de Janeiro, RJ. Dissertação de mestrado, Instituto Militar de Engenharia.
- Ruschmann, D. (1990). *Marketing turístico*. Campinas: Papirus.
- Secretaria Nacional dos Portos (SEP/PR). (2015). *Sistema Portuário Nacional*. Reportado em 12 set. 2017 de: <<http://www.portosdobrasil.gov.br/assuntos-1/sistema-portuario-nacional>>.
- Secretaria Nacional dos Portos (SEP/PR). (2016/março). *Investimentos em portos chegam R\$ 7,934 bilhões nos últimos cinco meses*. Reportado em 11 setembro 2017 de: <<http://www.portosdobrasil.gov.br/home-1/noticias/investimentos-em-portos-chegam-r-7-934-bilhoes-nos-ultimos-cinco-meses>>.
- Secretaria de Infraestrutura e Logística (2015/março). *Porto de Paranaguá recebe navio com 2,6 mil turistas*. Reportado em 08 julho 2017 de: <<http://www.infraestrutura.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=2692>>.
- Secretaria de Infraestrutura e Logística. (2017/set.). *Paranaguá exporta 2 milhões de toneladas de grãos em agosto*. Reportado em 11 setembro 2017 de: <[http://www.infraestrutura.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=3649&tit=Paranaguá-exporta-2-milhoes-de-toneladas-de-graos-em-agosto](http://www.infraestrutura.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=3649&tit=Paranagu%C3%A1-exporta-2-milhoes-de-toneladas-de-graos-em-agosto)>.
- Schumpeter, J. A. (1961). *The Development Economics*. Oxford: Oxford University Press.
- Segala, M. (2011/dez.). O poder de quem distribui riqueza. *Revista Exame*, 25(24), 80-88.
- Taylor, B. (1975). *Strategies for planning. Long Range Planning*. 27-40.
- Umapathy, S. (1987). *Current budgeting practices in U.S. industry*. New York: Quorum Books.
- 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.
- Vieira, G. B.B. (2003). *Transporte Internacional de Cargas*. São Paulo: Aduaneiras.
- Welsch, G. A. (1989). *Orçamento empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Zdanowicz, J. E. (1989). *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. 3. ed. Porto Alegre: Sagra.