

**FÁBIO DE AZEVEDO PEREIRA**

**PLANEJAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO EM EMPRESAS  
CONCESSIONÁRIAS DE RODOVIAS: UMA PESQUISA EMPÍRICA**

Monografia elaborada para o Departamento de Ciências Contábeis do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria.

**Profa. Orientadora: Dra. Márcia B. Espejo.**

**CURITIBA**

**2010**

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a **Deus** por cada dia com vida e saúde para correr atrás dos meus sonhos e objetivos.

Agradeço também aos meus pais, **Marli e Paulo**, que sempre me apoiaram, não só nesse trabalho, mas em todos os meus objetivos, para que eu nunca desanimasse, ainda que os momentos fossem de cansaço e desilusão, por eles terem me ensinado os verdadeiros valores que fazem a vida valer a pena.

Não poderia deixar de agradecer a minha paciente namorada, **Luciene**, que mesmo nos instantes em que eu não podia lhe dar a atenção merecida, estava ao meu lado, me apoiando e incentivando para que eu fosse em frente e concluísse mais este objetivo em minha vida.

Gostaria de expor também à minha professora orientadora Dra. **Márcia Bortolucci Espejo**, meus sinceros agradecimentos pela atenção, ajuda e motivação e por ter acreditado em meu potencial foi uma das grandes responsáveis por eu estar concretizando mais este objetivo.

Agradeço ainda, ao coordenador do curso de especialização em controladoria o professor Dr. **Ademir Clemente** pela força e compreensão que demonstrou com todos os alunos do curso e agradeço também todos os outros professores, pelos ensinamentos e conselhos que certamente levarei comigo em todas as caminhadas que fizer.

**"O conhecimento torna a alma jovem e diminui a amargura da velhice. Colhe, pois, a sabedoria. Armazena suavidade para o amanhã".**

***(Leonardo da Vinci)***

## RESUMO

PEREIRA, F.A. **Planejamento e controle orçamentário em empresas concessionárias de rodovias: Uma pesquisa empírica** - Monografia de Especialização em Controladoria da Universidade Federal do Paraná – UFPR – 78 fls, 2010.

O ramo de concessões rodoviárias é considerado um dos mais promissores atualmente e está em fase de expansão, motivado por diversos fatores internos e externos relacionados à atual conjuntura socioeconômica e diretrizes políticas do país. Ao analisar os processos necessários para o controle em uma concessionária de rodovia, notam-se as singularidades dos mesmos, pois o ramo de concessões de rodovia é diferenciado da grande maioria das demais atividades (indústria, comércio e outros serviços), fato que denota a necessidade de uma análise específica a respeito dos processos de gestão deste tipo de organização. Mesmo com esta necessidade de uma análise mais específica, percebe-se uma relevante deficiência na literatura técnica especializada que trata dos processos de gestão orçamentária das empresas deste ramo, o que elucida a importância da realização de novos estudos específicos para esta área, sendo este o fator que justifica o esforço e dedicação para realização deste trabalho. Para tanto, a presente pesquisa busca identificar características dos processos relacionados ao planejamento, elaboração, controle e revisão do orçamento nessas organizações, tendo como questão: quais são as características da gestão orçamentária apresentadas em empresas do ramo de concessão rodoviária do Brasil sendo que o objetivo geral é justamente identificar essas características através da aplicação de questionários aos gestores orçamentários das empresas, utilizando os seguintes procedimentos metodológicos: quanto à natureza da abordagem de investigação a pesquisa é de cunho qualitativo, já o método de pesquisa utilizado é o método descritivo com enfoque na técnica de Levantamento (*survey*). Os resultados apresentados elucidam que 73% das concessionárias utilizam como principal metodologia orçamentária o orçamento por atividades, 8% o orçamento contínuo, outros 8% o orçamento base zero e apenas 4% usam o orçamento perpétuo. Este resultado pode ser explicado pelo fato de que o orçamento por atividades é uma extensão do custeio baseado em atividades (ABC), que tem como foco a projeção dos recursos de acordo com as atividades. Tendo em vista, que nesse ramo as empresas têm como principais objetivos a realização de diferentes e complexas obras de infra-estrutura, o orçamento por atividades desempenha um papel essencial para o controle de recursos e cumprimento de metas estabelecidas nas atividades desenvolvidas nessas obras. Considera-se também, a importância de novos estudos sobre esse seguimento organizacional, com o objetivo de detalhar e aperfeiçoar os processos de gestão necessários para a manutenção e desenvolvimento dessas organizações.

**Palavras chave:** Gestão orçamentária, métodos de orçamento, concessão de serviços públicos de rodovias (pedágio).

## ABSTRACT

PEREIRA, F. A. **Planning and budget control at highway service companies: An empirical research** - Monograph Specialization Comptroller of the Federal University of Paraná - UFPR - 78 fls, 2010.

*The branch of road concessions is considered one of the most promising and is currently undergoing expansion, motivated by various internal and external factors related to the current socioeconomic situation and policy directions of the country. When analyzing the processes required to control in a highway concessionaire are noticeable singularities of the same, since the branch highway concessions is distinguished of most other activities (industry, commerce and other services), suggesting the need specific consideration concerning the processes of managing this type of organization. Even with this need for further analysis, we find a significant deficiency in specialized technical literature dealing with budget management processes of companies in this industry, which highlights the importance of new studies specific to this area, this being the factor that justifies the effort and dedication to this work. To that end, this research aims to identify characteristics of the processes related to planning, preparation, monitoring and review of the budget in these organizations, with the question: what are the characteristics of budgetary presented in companies of the highway concession in Brazil was the goal general is precisely to identify these characteristics by applying questionnaires to managers of the companies budget, using the following instruments: the nature of the research approach to research is qualitative, since the search method used is descriptive method with a focus on Technical Survey (survey). The results presented elucidate that 73% of dealerships use the budget as the main methodology for budget activities, 8% of the budget continued, another 8% the zero-based budgeting and only 4% use the perpetual budget. These results can be explained by the fact that the budget for the activities is an extension of ABC (ABC), which focuses on the projection of resources in accordance with activity. Considering that this branch companies have as main objectives the attainment of different and complex works of infrastructure, the budget for activities plays a key role in the control of resources and achievement of goals established in the activities developed in these works. It is also considered the importance of further studies on this monitoring organization, aiming to elaborate and refine the management processes necessary for the maintenance and development of these organizations.*

**Keywords:** Financial management, budgeting methods, allocation of public highways (toll).

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
1.1	APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA.....	8
1.2	OBJETIVOS.....	9
1.3	JUSTIFICATIVA.....	9
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	10
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>13</b>
2.1	ORIGEM DO ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO FINANCEIRO.....	13
2.1.1	DESENVOLVIMENTO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL NA EUROPA E NA AMÉRICA.....	14
2.1.2	ORIGEM DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL NO BRASIL.....	17
2.2	CONCEITOS SOBRE ORÇAMENTO.....	21
2.3	OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS DO ORÇAMENTO.....	22
2.4	PRINCIPAIS METODOLOGIAS UTILIZADAS NO CENÁRIO ATUAL.....	26
2.4.1	ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	27
2.4.2	ORÇAMENTO CONTÍNUO.....	28
2.4.3	ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ).....	29
2.4.4	ORÇAMENTO FLEXÍVEL.....	30
2.4.5	ORÇAMENTO POR ATIVIDADES.....	31
2.4.6	ORÇAMENTO PERPÉTUO.....	34
2.5	EMPRESAS CONCESSIONÁRIAS DE RODOVIA.....	34
2.5.1	CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS DE UMA CONCESSÃO RODOVIÁRIA.....	35
2.5.2	HISTÓRICO DO PROGRAMA DE CONCESSÃO DE RODOVIAS NO BRASIL.....	38

2.5.3 CENÁRIO ATUAL E TENDÊNCIAS NO RAMO DE CONCESSÃO RODOVIÁRIA NO BRASIL.....	39
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>49</b>
3.1 NATUREZA DA PESQUISA.....	50
3.2 POPULAÇÃO PESQUISADA E AMOSTRA DA PESQUISA.....	53
3.3 COLETA DE DADOS.....	53
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA.....</b>	<b>55</b>
4.1 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES ESPECÍFICAS.....	55
4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES GERAIS.....	60
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>64</b>
5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	66
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>67</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>72</b>
APÊNDICE 1 – CARTA DE APRESENTAÇÃO.....	73
APÊNDICE 2 – QUESTIONÁRIO.....	74
APÊNDICE 3 – PLANILHA PARA RESPOSTA DO QUESTIONÁRIO.....	78

## LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Passos ou etapas a serem realizadas na pesquisa.....	11
Figura 02 - Os objetivos do orçamento segundo o ciclo administrativo.....	23
Figura 03 - Do orçamento empresarial ao orçamento perpétuo.....	27
Figura 04 - Esquema básico de alocação de recursos no ABC.....	33
Figura 05 - Esquema básico de alocação de recursos e atividades.....	33
Figura 06 – Concessionárias Associadas do Rio Grande do Sul.....	40
Figura 07 – Concessionárias Associadas de Santa Catarina.....	41
Figura 08 – Concessionárias Associadas do Paraná.....	42
Figura 09 – Concessionárias Associadas de São Paulo.....	44
Figura 10 – Concessionárias Associadas do Rio de Janeiro.....	45
Figura 11 – Concessionárias Associadas de Minas Gerais.....	46
Figura 12 – Concessionária Associada do Espírito Santo.....	47
Figura 13 – Concessionária Associada da Bahia.....	48

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Os seis objetivos principais do orçamento.....	24
Quadro 02 – Modelo genérico de processo orçamentário.....	25
Quadro 03 – Modelo participativo de processo orçamentário.....	26
Quadro 04 – Concessionárias de Rodovias no Rio Grande do Sul.....	40
Quadro 05 – Concessionárias de Rodovias em Santa Catarina.....	41
Quadro 06 – Concessionárias de Rodovias no Paraná.....	42
Quadro 07 – Concessionárias de Rodovias em São Paulo.....	43
Quadro 08 – Concessionárias de Rodovias no Rio de Janeiro.....	45
Quadro 09 – Concessionárias de Rodovias em Minas Gerais.....	46
Quadro 10 – Concessionárias de Rodovias no Espírito Santo.....	47
Quadro 11 – Concessionárias de Rodovias na Bahia.....	48
Quadro 12 – Resumo dos procedimentos metodológicos.....	50

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Principais metodologias orçamentárias utilizadas pelas concessionárias.....	56
Gráfico 2 – Metodologias utilizadas como apoio a metodologia principal.....	56
Gráfico 3 – Análise sobre o sistema de gestão utilizado.....	57
Gráfico 4 – Reuniões para acompanhamento e controle orçamentário.....	58
Gráfico 5 – Periodicidade da revisão orçamentária.....	59
Gráfico 6 – % de tolerância de desvio com relação ao que foi orçado.....	60
Gráfico 7 – Cargo do gestor respondente.....	60
Gráfico 8 – Tempo de experiência do gestor no setor em que atua.....	61
Gráfico 9 – Formação acadêmica dos gestores.....	62
Gráfico 10 – Curso de formação dos gestores.....	62

## 1 INTRODUÇÃO

O ramo de concessões é um dos mais promissores atualmente no Brasil, tendo em vista a crescente tendência de transferência dos direitos e responsabilidades do estado para empresas privadas, inerentes a alguns tipos de serviços que antes só eram pertinentes ao governo. Esta situação vem ocorrendo há algum tempo, mas na última década está se tornando uma tendência nacional principalmente no setor rodoviário.

Outro fato relevante a ser elucidado é com relação à perspectiva de crescimento do ramo de concessões no Brasil, pois o atual cenário econômico mundial tem incentivado grandes investimentos em países emergentes, já que as grandes corporações dos países desenvolvidos procuram novos mercados a serem explorados e desenvolvidos para compensar a estagnação do mercado em seus países. Além disso, existem mais dois fatos relevantes a serem considerados que acontecerão no Brasil na próxima década: a Copa do Mundo de 2014 e as Olimpíadas de 2016, eventos que exigirão grande quantidade de investimentos, principalmente em infra-estrutura rodoviária, metroviária, ferroviária e aeroviária, ocasionando com isso, expectativas reais de crescimento para o ramo de concessões no país.

Este trabalho visa demonstrar a possibilidade de se aumentar a eficiência da gestão orçamentária em empresas do ramo de concessão rodoviária. Será enviado um questionário as empresas cadastradas na Associação Brasileira de Concessionárias de Rodovias - ABCR, objetivando, por meio das respostas obtidas, identificar características dos processos relacionados ao planejamento, elaboração, controle e revisão do orçamento em cada corporação, focando a eliminação de falhas e viabilidade de melhorias.

### 1.1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

A relevante tendência de expansão do ramo de concessões rodoviárias, devido a emergente situação econômica do Brasil e outros fatores que envolvem principalmente políticas econômicas e sociais contemporâneas, revelam novas oportunidades e expectativas positivas para esse setor nos próximos anos, porém, surgirão também, grandes desafios a serem vencidos e rotineira necessidade de

adaptações, decorrentes das constantes mudanças nos processos internos de gestão de recursos em cada organização e dos voláteis fatores externo que mesmo em tempos de mediana estabilidade ainda podem causar desagradáveis surpresas.

Com esses argumentos e tendo em vista que as concessionárias de rodovias desempenham e irão desempenhar cada vez mais papel fundamental para o desenvolvimento econômico e social do país e que os procedimentos relacionados à gestão orçamentária serão de suma importância para a eficiência e eficácia organizacional, chegou-se então, a questão de pesquisa que orienta a presente investigação: Quais as características da gestão orçamentária apresentadas em empresas do ramo de concessão rodoviária do Brasil?

## 1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral da presente pesquisa é identificar as características da gestão orçamentária de empresas do ramo de concessão rodoviária do Brasil.

A partir deste chega-se aos seguintes objetivos específicos:

- a) Aplicar questionários com informações específicas e gerais aos gestores orçamentários das empresas do ramo de concessão rodoviária do Brasil;
- b) Analisar os dados obtidos e verificar os conceitos e metodologias utilizadas no processo de gestão orçamentária nas empresas escolhidas;
- c) Identificar os principais métodos de gestão orçamentária utilizados pelas empresas.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Ao analisar os processos necessários para o controle em uma empresa concessionária de rodovia, notam-se as singularidades dos mesmos, pois o ramo de concessões de rodovia é diferenciado da grande maioria das demais atividades (indústria, comércio e outros serviços), fato que denota a necessidade de uma análise específica a respeito dos processos de gestão deste tipo de empresa.

Mesmo com esta necessidade de uma análise mais específica, percebe-se uma relevante deficiência na literatura técnica especializada que trata dos processos de gestão orçamentária das empresas deste ramo, o que elucida a importância da

realização de novos estudos específicos para esta área, sendo este o fator que justifica o esforço e dedicação para realização deste trabalho.

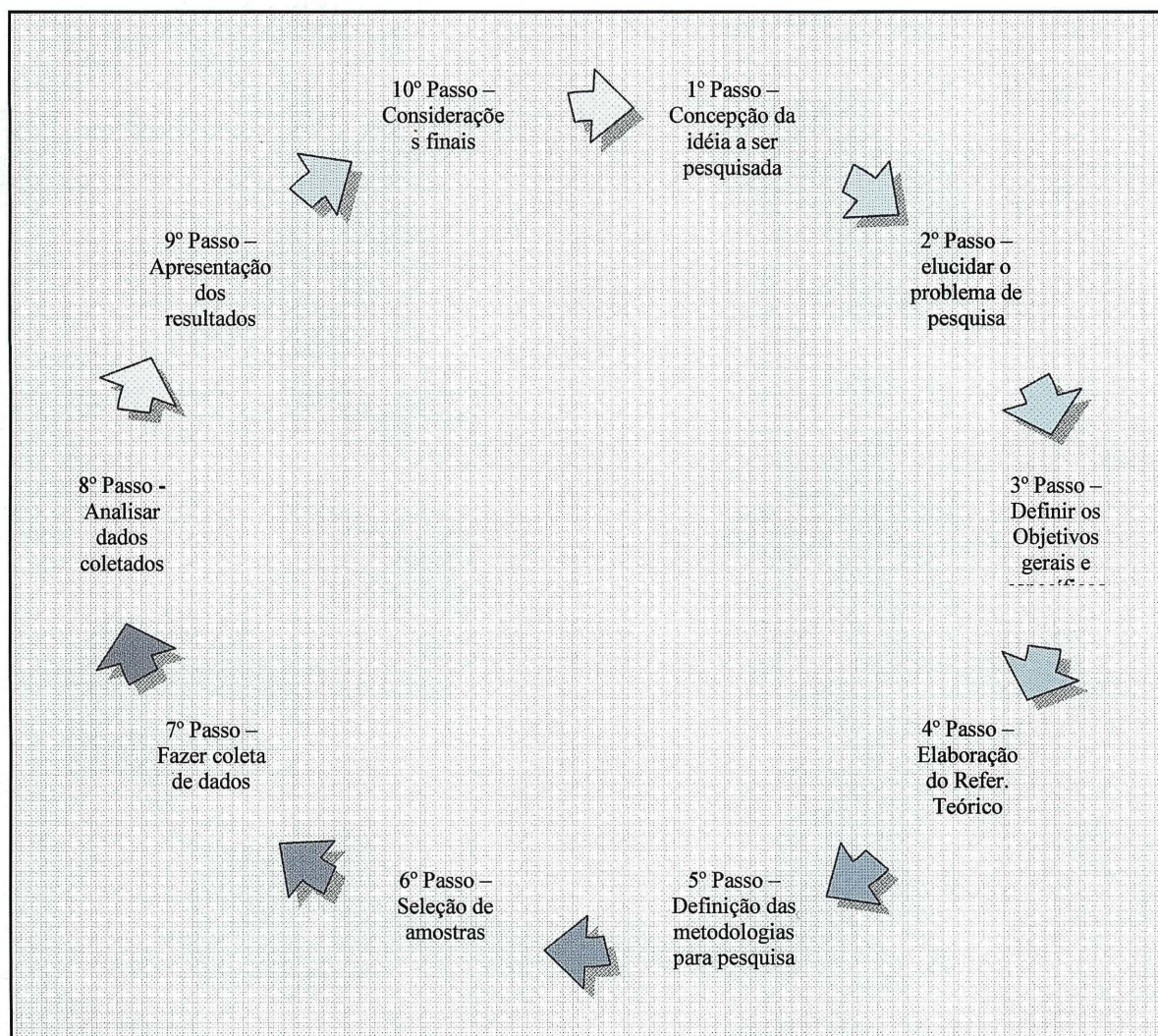
Tendo em vista estas especificidades nos processos e acreditando na tendência de que grandes oportunidades surgirão neste ramo nesta nova década, este trabalho deverá servir como material de apoio para estas empresas, auxiliando na implantação e manutenção dos processos de gestão orçamentária, pois através das informações aqui explicitadas o gestor terá uma visão das principais metodologias utilizadas e qual melhor se adapta à realidade da empresa em que desempenha suas atividades.

Esta pesquisa do tipo levantamento (Survey) sobre gestão orçamentária em empresas concessionárias de rodovia será de grande relevância para o ramo de concessões, pois além de mais uma literatura que ficará disponível sobre o assunto, seus resultados poderão contribuir para melhorias na aplicação das teorias desenvolvidas no meio acadêmico.

Mediante a elaboração deste trabalho, pleiteia-se aumentar os conhecimentos ligados à gestão orçamentária e com isso contribuir para o desenvolvimento de formas eficientes para sua aplicação.

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Na figura 1 apresenta-se o esquema básico proposto por Sampieri, Collado, Lucio (2006), demonstrando a estrutura deste trabalho, desde a concepção da idéia a ser pesquisada até as considerações finais sobre os resultados obtidos com a pesquisa.



Fonte: Adaptada de Sampieri, Callado e Lucio (2006)

Figura 1 - Passos ou etapas a serem realizadas na pesquisa

É importante ressaltar que o esquema proposto por Sampieri, Collado, Lucio (2006) foi adaptado conforme as etapas necessárias para o desenvolvimento da presente pesquisa. De acordo com as etapas propostas nesta pesquisa, identificadas na figura 01, esse trabalho se estrutura em cinco tópicos principais e vários sub tópicos com o objetivo de facilitar a visualização e o entendimento do assunto abordado, da maneira mais objetiva possível.

Na primeira seção estão estabelecidas a contextualização do problema e a questão de pesquisa a ser investigada, bem como a justificativa e os objetivos gerais e específicos. Na segunda seção é desenvolvido o referencial teórico que apresenta-se subdividido em sete tópicos, conforme segue:

- Origem do orçamento e planejamento financeiro;
- Conceitos sobre orçamento;
- Objetivos e características do orçamento;
- Principais metodologias utilizadas no cenário atual;
- Conceitos e características de uma concessão rodoviária;
- Histórico do programa de concessão de rodovias no Brasil;
- Cenário atual e tendências no ramo de concessão rodoviária no Brasil.

Por sua vez, o terceiro tópico trata de explicitar as metodologias que serão utilizadas para o desenvolvimento da pesquisa. Já o quarto tópico apresenta a análise dos dados coletados. Por fim o quinto tópico apresenta as considerações e recomendações, realizadas de acordo com as informações coletadas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico serão apresentados diversos conceitos de vários autores com objetivo de fundamentar os estudos realizados neste trabalho, dando embasamento teórico sobre a origem do orçamento e do planejamento financeiro, expondo conceitos, objetivos e características e as principais metodologias utilizadas no cenário atual.

Esta etapa também evidencia conceitos, características e o histórico do programa de concessão de rodovias no Brasil, assim como o cenário atual e tendências para este ramo.

### 2.1 ORIGEM DO ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO FINANCEIRO

Pode-se dizer que as primeiras práticas orçamentárias são tão antigas quanto a humanidade, pois os homens das cavernas precisavam prever as necessidades que teriam de comida para se manterem abastecidos durante os períodos longos de invernos. Para isso desenvolveram práticas antigas de orçamento. Existem sinais de práticas orçamentárias formais ainda mais antigas que a origem do dinheiro.

Esta ferramenta sempre fez parte dos sistemas de administração pública das principais civilizações ocidentais. Em organizações privadas, o orçamento foi primeiramente utilizado por Brown, gerente financeiro da empresa Du Pont de Nemours, situada nos Estados Unidos, em 1919 (ZDANOWICZ, 1989).

A palavra orçamento tem sua origem atrelada a uma bolsa de tecido chamada *fiscus*; essa bolsa era utilizada pelos antigos romanos para coletar os impostos. Mais tarde, a palavra foi utilizada para denominar as bolsas da tesouraria e também os funcionários que as usavam. Na França, o termo era conhecido como *bougue* ou *bouguete* e, provavelmente entre os anos de 1400 a 1450, o termo *bougett* foi incluído no vocabulário inglês (LUNKES, 2003).

Segundo Lunkes (2003), o desenvolvimento da Constituição Inglesa, em 1689, também foi base para as práticas contemporâneas de orçamento e em meados do século XVIII, os planos de despesas do governo eram transportados pelo Primeiro-Ministro ao Parlamento em uma bolsa grande de couro, denominando-se esse cerimonial de "*opening of the budget*". Em 1800, a palavra *budget* foi adicionada ao dicionário inglês.

Foram desenvolvidas nos Estados Unidos no início do século XX, metodologias e uma série de práticas para planejamento e gestão financeira que se tornaram conhecidas como o “movimento do orçamento público”, sendo que, em 1907, New York foi a primeira cidade a implementar o orçamento público (LUNKES, 2003).

Segundo Tavares (2000), a primeira fase do planejamento floresceu na metade do século XX, nos Estados Unidos, quando o planejamento financeiro, representado pelo orçamento, começou a ter aceitação crescente.

De acordo com Anthony (1970), *apud* Lunkes (2003, p.26): “o planejamento financeiro é o processo de decidir o que a empresa vai fazer. O principal dispositivo formal para fazer planos na empresa é o orçamento, que é uma demonstração dos planos em termos financeiros”.

No início da década de 60, iniciaram-se as aplicações das metodologias do planejamento de longo prazo, que de acordo com Tavares (2000), ia além do âmbito organizacional por meio das avaliações dos impactos das decisões de longo prazo e o planejamento a longo prazo.

O planejamento e o controle de disponibilidades devem estar relacionados a três dimensões temporais diferentes, sendo que a primeira delas é planejamento a longo prazo, quando a ocorrência de fluxos corresponde às dimensões dos projetos de investimento e à dimensão temporal do plano de resultados a longo prazo (geralmente de cinco anos), logo depois vem o planejamento a curto prazo, quando a ocorrência de fluxos está enquadrada no plano anual de resultados; por último o planejamento operacional, em que as entradas e saídas de caixa são projetadas para o mês, a semana ou o dia seguinte (WELSCH, 1978).

### 2.1.1 DESENVOLVIMENTO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL NA EUROPA E NA AMÉRICA

Devido à proeminente demanda por informações e necessidade de controles internos sobre transações nas grandes corporações com o advento da Revolução Industrial, que significou o começo do processo de acumulação rápida de bens de capital, com o conseqüente aumento da mecanização, percebeu-se a importância de estudos acerca do orçamento empresarial, objetivando o planejamento, acompanhamento e controle de metas e resultados.

De acordo como Johnson e Kaplan (1996), como conseqüência da Revolução Industrial, os proprietários de empresas passaram a direcionar significantes somas de capital para seus processos de produção e a contratarem empregados para longos prazos, objetivando máxima eficiência dos investimentos de capital. Como exemplos, encontram-se: as tecelagens fundadas na primeira metade do século XIX, as ferrovias formadas mais ou menos em meados desse século e as companhias siderúrgicas criadas na segunda metade do século.

Também é relevante citar os grandes avanços nos transportes e comunicações, combinados com economias de escala, permitiram o crescimento de grandes empresas distribuidoras, particularmente cadeias varejistas, cujos empresários desenvolveram seus próprios indicadores de desempenho interno, em apoio a suas atividades gerenciais de planejamento e controle.

Os avanços adicionais na tecnologia dos sistemas de contabilidade gerencial se vinculam ao movimento da administração científica iniciado nas companhias metalúrgicas nas duas últimas décadas do século XIX que segundo Taylor, um dos criadores da administração científica, o objetivo era melhorar a eficiência e a utilização da mão-de-obra e da matéria-prima (JOHNSON; KAPLAN, 1996).

As últimas evoluções nos sistemas de Contabilidade Gerencial aconteceram no início do século XX, em apoio ao crescimento das corporações diversificadas de múltiplas atividades. Conforme apontam Johnson e Kaplan (1996, p. 10), provavelmente todas as práticas de Contabilidade Gerencial atualmente utilizadas, já haviam sido desenvolvidas, tais como:

Cálculo de custos de mão-de-obra, matéria-prima e despesas gerais; orçamentos de caixa, receitas e capital; orçamentos flexíveis, previsões de vendas, custos padrões, análises de variância, preços de transferência e indicadores de desempenho divisional.

No final do século XIX, há a ausência de informações contábeis para o planejamento e controle de investimentos de capital e que sob a crescente incerteza dos investimentos de capital de longo prazo, essas organizações não se amparavam em previsões ou orçamentos de capital para coordenar e monitorar os desembolsos em investimentos, de forma que as decisões de investimentos se restringiam a comprar ou produzir (JOHNSON; KAPLAN, 1996).

Para essas decisões, as empresas necessitavam apenas conhecer como o novo investimento de capital iria afetar a rotação de estoques e os custos e essas

informações eram fornecidas pela maioria dos sistemas de Contabilidade Gerencial do século XIX (JOHNSON; KAPLAN, 1996).

De acordo com os mesmos autores (1996), no início do século XX houve uma grande onda de incorporações de empresas, motivadas por novas oportunidades de expansão de lucros aos empresários, por meio da combinação de operações antes distintas. Entre as grandes corporações, destacaram-se as empresas *Du Pont* e a *General Electric*. Com isso, as empresas adotaram uma forma organizacional ou centralizada para não serem dominadas pela ineficiência burocrática, pois se percebeu a complexidade das transações internas e da dificuldade em assimilar tantas informações, e esta forma organizacional tinha o foco que as operações globais eram decompostas em departamentos separados, cada qual com atividades altamente especializadas como: fabricação, distribuição, transporte, finanças e compras.

Conforme expressam Johnson e Kaplan (op.cit., p. 36), “as linhas de autoridade e responsabilidade cuidadosamente delineadas numa organização centralizada não asseguravam, por si sós, para os proprietários das firmas de múltiplas atividades a obtenção de ganhos esperados”. Segundo explicam os autores, os gestores criaram procedimentos para assegurar um fluxo de informações e instruções confiáveis e proveitosas. Isso porque os indicadores de eficiência heterogêneos, tais como: custo unitário, razão operacional e rotação do estoque, aplicáveis às firmas de única atividade, não tinham possibilidade de serem relacionados diretamente ao lucro global das companhias de múltiplas atividades.

Segundo Tung (1983), nos anos que se seguiram a 1930, a aplicação do orçamento empresarial nos Estados Unidos foi fortemente impulsionada pelo movimento científico de administração empresarial. A partir da metade do século XX, entre os anos de 1950 e 1960, o orçamento empresarial ganha relevância após a sua utilização por grandes empresas e também por duas obras que contribuíram para o seu sucesso, que foram: *Budgeting: profit, planning and control*, de Glenn A. Welsch (1957) e *Management Accounting Principles*, de Robert N. Anthony (1965). Essas duas obras constituem referência clássica para os estudos de orçamentos.

## 2.1.2 ORIGEM DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL NO BRASIL

O orçamento no Brasil passou a ser foco de estudos a partir de 1940; porém, mesmo na década de 50 era pouco utilizado pelas organizações sendo que só a partir de 1970 as empresas passaram a adotá-lo com mais frequência (ZDANOWICZ, 1983)

Para Moreira (1989) e Schubert (1985), desde a década de 60, o ensino do planejamento financeiro foi introduzido no Brasil objetivando o controle do lucro, mas nessa época, não havia como oferecer aos estudantes um material de ensino adequado às condições brasileiras, tão diversas das condições americanas.

Lunkes (2003, p. 37) cita que: “Na primeira fase predominou o orçamento empresarial, que teve como ênfase à projeção dos resultados e o posterior controle, ou seja é um plano projetado para atender as atividades do próximo período”.

Ratificando essa afirmação, Walter (1980) explana que, no ano de 1974, a Confederação Nacional das Indústrias (CNI), em convênio com o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa (CEBRAE), solicitou à Sociedade Civil de Assesores de Empresas do Rio de Janeiro uma série de quatorze manuais de Administração Contábil-Financeira destinados ao treinamento de pessoas lotadas em pequenas e médias empresas. Um desses manuais tratava do “Orçamento” e acabou despertando grande interesse nos professores contratados pela CNI, por conter uma metodologia que apresentava ao treinando como elaborar um orçamento integrado: Operação, Investimento e Caixa, por meio de simulação numa empresa industrial.

Entretanto, para Schubert (1985, p. 5): “a utilização de técnicas modernas de orçamento nas empresas privadas tem sido morosa e de iniciativa legal”. O mesmo autor (1985, p. 6) ainda cita o seguinte sobre as empresas: “Que, para terem suas ações negociadas no mercado de capital, inclusive na Bolsa de Valores, deveriam ter seus balanços e as demonstrações do resultado do exercício padronizadas”.

Outro documento relevante citado por Schubert (1985) foi a Lei 6404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, que, vigorando a partir de 1º de janeiro de 1978, além de estabelecer normas sobre demonstrações financeiras e o balanço patrimonial, sugeria que a complexidade dos problemas econômicos levaria a Direção das empresas a implantar sistemas orçamentários dentro dos princípios do orçamento-programa. Também, a edição do Decreto-Lei nº. 1598/78 procurou

adaptar a legislação fiscal à nova legislação societária das sociedades por ações, incentivando as empresas na utilização de um sistema de Contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração. Diante desse contexto, Schubert (1985, p. 5) também cita que:

A partir de 1971 já implantávamos em grandes empresas privadas e em empresas públicas, através de contratos de trabalho ou de consultoria, os sistemas orçamentário, contábil e de custos integrados e dentro dos princípios do orçamento-programa, que aliados ao processamento eletrônico, apresentavam uma massa de informações gerenciais de primeira linha.

Este fato foi de extrema relevância para o desenvolvimento dos processos relacionados à gestão orçamentária, pois elucida a importância de informações gerenciais de qualidade geradas por sistemas confiáveis e eficientes.

Segundo Tung (1983), na década de 1980, devido ao estágio do desenvolvimento do Brasil, um número maior de empresas começava a considerar o controle orçamentário como um dos caminhos para alcançar maior rentabilidade.

Também de acordo com Tung (1983, p. 49):

Essa nova mentalidade está se formando principalmente em decorrência da junção de circunstâncias que, de forma indireta, obrigam os empresários a produzir melhor e mais barato, sob pena de expulsão do mercado pela concorrência. Antes o mercado era do vendedor, mas agora começa a ser do comprador.

Embora a necessidade de adoção do orçamento fosse desejada pelos empresários, algumas dificuldades não permitiam sua implantação nos moldes americanos. Tung (1983, p. 50) ainda cita como motivos do pouco aproveitamento dos métodos orçamentários os seguintes itens:

- 1) A falta de uma técnica própria. Pois em geral a preocupação das empresas estrangeiras é de planejar e controlar suas operações com base nas moedas de origem. O padrão de desempenho é avaliado com base em reajustes, de acordo com as práticas e conveniências de cada empresa;
- 2) A escassa literatura nacional no campo do planejamento e controle financeiro das empresas, apesar de terem aumentado substancialmente, nos últimos tempos as traduções de obras estrangeiras. Devido a diversidade entre a situação do nosso país e a dos países para os quais tais livros foram escritos, o aproveitamento dessas traduções, aqui, tem sido bem reduzido;
- 3) Conforme os entendidos na matéria, o modelo econômico brasileiro é *sui generis*, pois seus problemas e soluções têm características absolutamente próprias.

Venana e Huets, apud Tung (1983, p.50), descrevem que, naquela época no Brasil, havia muitos estudos sobre os diferentes controles administrativos, mas nenhum deles tratando especificamente do “Orçamento Empresarial”. Por isso, os leitores brasileiros e sul americanos dependiam da literatura francesa, inglesa e alemã, as quais, embora apresentassem concepções mundialmente aceitas, eram “às vezes de valor duvidoso e mesmo perigoso, pois procuravam atender às condições particulares da empresa, em face de uma estrutura econômica nacional que em muito, se não em tudo, difere da particular economia brasileira.”

Padoveze (2000) afirma, ao comentar sobre a relação orçamento e inflação, que as técnicas orçamentárias são válidas para qualquer entidade em qualquer situação conjuntural. Nas economias inflacionárias, como os níveis dos preços dos produtos e serviços sofrem constantes alterações, o volume de trabalho operacional é elevado, dificultando a introdução de um plano de orçamento em função das constantes revisões dos orçamentos de vendas. Outra dificuldade são as análises das variações, pois, ao se confrontarem valores orçados com gastos reais, é difícil encontrar o porquê das variações e o controle e o acompanhamento orçamentário fica prejudicado.

No entanto, não se pode visualizar a inflação como elemento impeditivo da aplicação do orçamento empresarial. A esse respeito o autor comenta:

É possível supor que, em economias em estado econômico caracterizado por hiperinflação, o orçamento seja um instrumento inviável. Entendemos que, em tal situação, não é só o orçamento que poderia ser um instrumento gerencial prescindível, mas, a economia desse país como um todo estaria deteriorada; desse modo, não só o orçamento, mas tudo poderia ser colocado em discussão, até o próprio país. (PADOVEZE, 2000, p. 393)

Ainda que as taxas de inflação não sejam baixas, os aglomerados macroeconômicos têm estado sob controle, facilitando a implantação de orçamentos. Outro assunto destacado pelo autor é que a crescente globalização das economias tem induzido o país e, como conseqüência, as empresas a se habituarem ao uso de moedas mais estáveis de outros países como o dólar norte-americano, o euro e o iene japonês. As técnicas orçamentárias podem ser aplicadas em qualquer economia, para qualquer organização, sendo necessário apenas o entendimento dos efeitos decorrentes da inflação, para que sejam construídos

sistemas de elaboração, acompanhamento e controle de orçamentos, tanto em moeda corrente como em moeda internacional.

De acordo com Sá e Moraes (2005), as décadas sucessivas de descontrole inflacionário influenciaram negativamente a administração das empresas, pois, deixou-se de pensar estrategicamente. A instabilidade e o grau de incerteza, predominantes até 1994, frustravam qualquer tentativa de se prever um cenário futuro, ainda que para curto período de tempo. Além disso, nos 30 anos que antecederam o advento do Plano Real, houve sete unidades monetárias diferentes, seis planos econômicos e três constituições, além de uma moratória. Nesse contexto, o pensamento estratégico ficou de lado e, em função disso, a ênfase foi dada às questões operacionais. Como a atividade orçamentária decorre das estratégias, ela foi negligenciada nesse longo período, tornando-se um procedimento quase exclusivo de grandes empresas ou de companhias multinacionais. No entanto, segundo o autor:

Desde a implantação do Plano Real, a situação vem mudando sensivelmente. Hoje, o que percebemos é, de um lado as empresas sentindo necessidade de um orçamento que consolide a visão estratégica de seus negócios, e, de outro, uma noção distorcida do que seja um verdadeiro orçamento. (SÁ; MORAES, 2005, p. XIII).

O conjunto das atividades de planejamento, coordenação, preparação, controle e reprogramação das operações empresariais são os elementos essenciais no processo orçamentário, fato que implica a existência de um plano de contas contábil que não atenda apenas às necessidades administrativas e financeiras, mas contemple a missão e o negócio da empresa. A dedicação necessária para unir os conceitos contábeis e gestão orçamentária elucida a relevância da ferramenta gerada por esta união para tomada de decisões, pois orçamento é peça importante no processo decisório e, nesse contexto, o sucesso do processo orçamentário está na integração, diretrizes, políticas, planos e metas que devem ser repassadas para todos os gestores de área das organização.

## 2.2 CONCEITOS SOBRE ORÇAMENTO

Serão expostos neste tópico, diversos conceitos sobre orçamento, para que se possa ter um entendimento mais refinado sobre esta ferramenta que vem se tornando cada vez mais indispensável para as organizações nos dias atuais.

Segundo Companhia Melhoramentos (2003), orçamento é o cálculo dos gastos a fazer, o cálculo prévio das receitas e despesas. Horngren (2000, p. 125) define orçamento como “expressão quantitativa de um plano de ação futuro da organização para um determinado período”. Orçamento é uma ferramenta de gestão que explicita as intenções da empresa em termos financeiros. O orçamento é uma ferramenta adotada para o controle de suas finanças, sendo que contempla duas das funções básicas propostas por Taylor (1978): o planejamento e o controle. Define-se orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido (WELSCH, 1973, apud LUNKES, 2003).

O planejamento financeiro a longo prazo busca conhecer antecipadamente o impacto da implementação de ações projetadas sobre a situação financeira da empresa, indicando ao gestor se haverá excesso ou insuficiência de recursos financeiros. O planejamento financeiro a curto prazo reflete a preocupação de estimar detalhadamente as entradas e saídas de dinheiro geradas pela própria atividade da empresa. E o planejamento operacional destina-se ao controle preciso das disponibilidades, a fim de minimizar os encargos financeiros dos empréstimos e maximizar os rendimentos das aplicações dos excessos.

Para Brookson (2000) orçamento é um plano de atividades futuras que pode assumir diversas formas, porém, normalmente reflete os departamentos e o conjunto da empresa em termos financeiros fornecendo a base para se medir o desempenho da organização, ou seja é uma declaração de planos financeiros e não financeiros para um período que ainda virá.

Para que as funções do orçamento sejam melhores desempenhadas deve-se associá-lo as funções administrativas, abrangendo o planejamento, execução , controle, avaliação, motivação e coordenação (WELSCH, 1973, apud LUNKES, 2003).

## 2.3 OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS DO ORÇAMENTO

A eficiência no desempenho e acompanhamento das atividades realizadas nas organizações é extremamente relevante para que estas possam ser bem sucedidas, para tanto são cada vez mais necessários, planejamento, organização e controle dos acontecimentos que envolvem recursos destinados aos diversos setores da empresa. Com isso, é interessante ressaltar que foi após segunda metade do século XIX, depois da Segunda Revolução Industrial que a palavra estratégia começou a ser utilizada no âmbito dos negócios, objetivando criar uma vantagem competitiva (LUNKES, 2003).

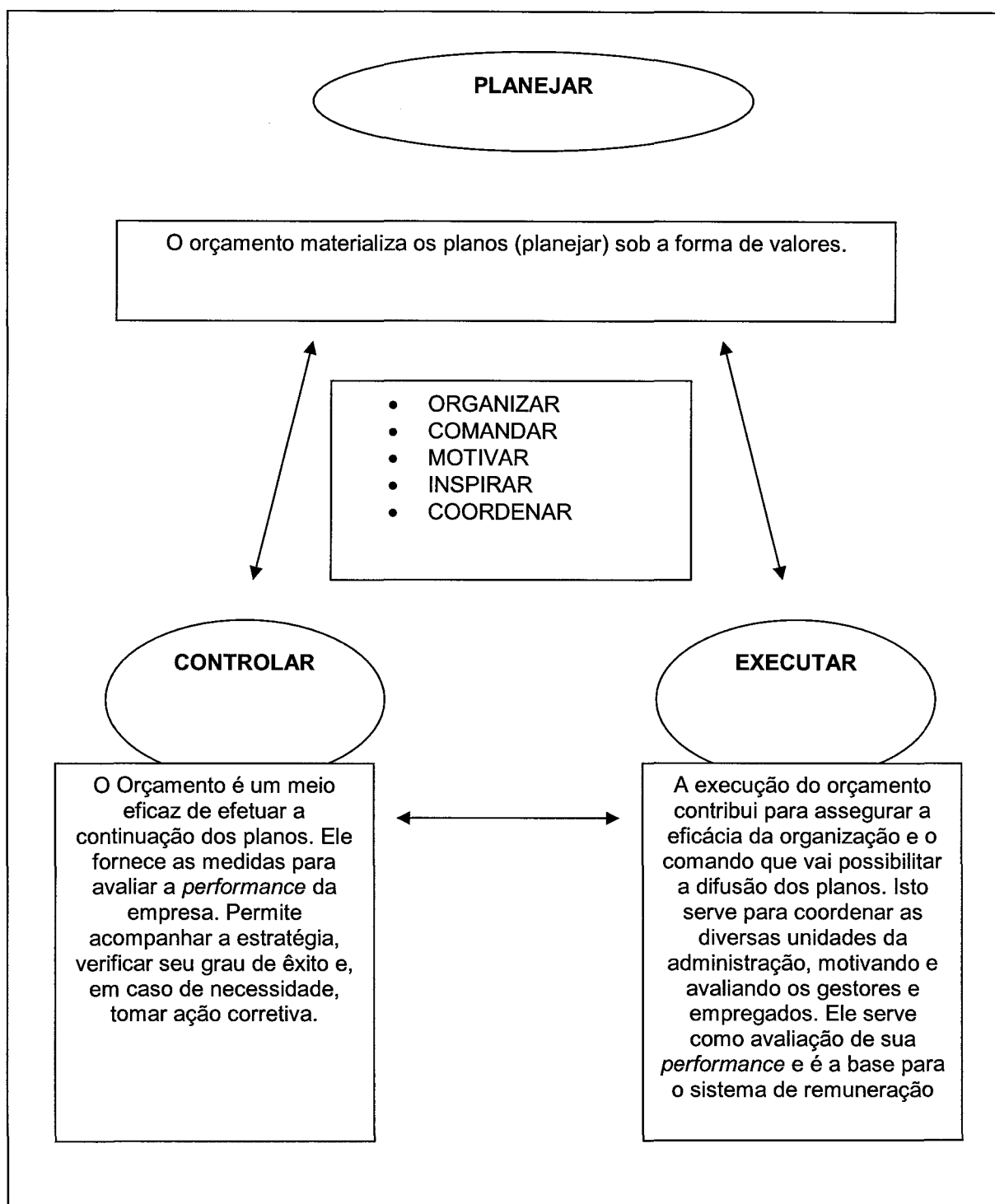
Fator fundamental para que a empresa tenha um bom desempenho é a responsabilidade que a administração tem em realizar um planejamento adequado para conseguir que as pessoas que compõe a organização desempenhem atividades condizentes com os objetivos dos gestores (ESPEJO, 2008).

De acordo com Jones e Trentin (1978, p. 01), “o papel de um bom orçamento na direção de uma empresa é melhor compreendido quando relacionado aos fundamentos administrativos”. Jones e Trentin (1978) citam também que dentre os variados conceitos e metodologias de gestão empresarial, podem-se resumir três funções básicas: Planejamento, execução e controle e que são estes os elementos-chaves de um processo administrativo. Jones e Trentin (1978, p. 01) ainda citam o seguinte:

A administração de uma empresa precisa planejar as atividades com antecedência, executar o plano e introduzir técnicas adequadas de acompanhamento e de relatório para assegurar que os desvios do plano serão analisados e controlados adequadamente.

Brookson (2000) ordena de forma diferente os objetivos quando afirma que os orçamentos são essenciais para o planejamento e o controle da empresa. Eles ajudam a coordenar as ações dos líderes de diferentes áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da empresa, conferem autoridade ao gestor de cada área para fazer despesas e fornecer metas claras de receita.

A figura a seguir elucida a importância do planejamento, execução e controle para a eficiência do processo orçamentário.



Fonte: Boisvert (1999, p.341)

Figura 2 - Os objetivos do orçamento segundo o ciclo administrativo.

Para Brookson (2000), os seis objetivos principais do orçamento são: planejamento, coordenação, comunicação, motivação, controle e avaliação, sendo

que cada um desempenha uma função essencial no processo de gestão orçamentária, conforme quadro abaixo (Quadro 1).

<b>OBJETIVOS</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
<b>PLANEJAMENTO</b>	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
<b>COORDENAÇÃO</b>	Ajudar a coordenar as atividades de diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
<b>COMUNICAÇÃO</b>	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
<b>MOTIVAÇÃO</b>	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
<b>CONTROLE</b>	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes, onde necessário.
<b>AVALIAÇÃO</b>	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista duas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: Brookson (2000, p.9)

#### Quadro 1 – Os seis objetivos principais do orçamento

Zdanowicz (1983, p.21-22) apud Lunkes (2003, p. 41) explica: “Que o processo orçamentário deve apresentar as seguintes características: projeção do futuro, flexibilidade na aplicação e participação direta dos responsáveis”. Tung (1994, p. 39) complementa, expondo as características básicas do orçamento: “Um grau de acerto aceitável, a adaptabilidade ao ciclo operacional da empresa e a capacidade de demonstrar com rapidez pontos problemáticos e indicar decisões corretivas por meio de relatórios emitidos”.

Elucida-se no quadro 2, um modelo genérico de processo orçamentário, onde existe uma seqüência de etapas a serem seguidas, sendo que cada etapa terá uma área responsável para sua elaboração:

<b>Etapas</b>	<b>Área responsável</b>
Etapa 1 - Preparação das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 2 - Aprovação inicial	Comitê orçamentário
Etapa 3 - Remessa dos responsáveis	Controladoria
Etapa 4 - Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas responsáveis por peças orçamentárias
Etapa 5 - Revisão dos orçamentos recebidos	Controladoria e Comitê orçamentário
Etapa 6 - Ajuste das sugestões em cima das reorientações do comitê	Controladoria e áreas responsáveis
Etapa 7 - Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 8 - Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria
Etapa 9 - Controle orçamentário	Controladoria
Etapa 10 - Reporte das variações	Áreas responsáveis

Fonte: Padoveze (2005, P.51)

#### Quadro 2 – Modelo genérico de processo orçamentário.

O modelo genérico acima, parte do pressuposto de que a controladoria é o setor ideal para elaborar a primeira versão dos orçamentos, pois concentra as informações e os objetivos da corporação.

Por sua vez o quadro 3, exemplifica um modelo participativo do processo orçamentário, onde a etapa inicial do processo (preparação das peças orçamentárias) fica sob responsabilidade de todas as áreas envolvidas, e a controladoria encarrega-se apenas de revisá-la com o objetivo de identificar possíveis incoerências.

<b>Etapas</b>	<b>Área responsável</b>
Etapa 1 - Preparação das peças orçamentárias	Todas as áreas responsáveis por peças orçamentárias
Etapa 2 - Revisão das peças recebidas	Controladoria
Etapa 3 - Discussão com os responsáveis	Controladoria e áreas responsáveis
Etapa 4 - Análise para aprovação	Controladoria e Comitê orçamentário
Etapa 5 - Retorno das peças orçamentárias com as sugestões e determinação do comitê	Controladoria
Etapa 6 - Ajuste das sugestões em cima das reorientações do comitê	Controladoria e áreas responsáveis
Etapa 7 - Análise final para aprovação	Controladoria e Comitê orçamentário
Etapa 8 - Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 9 - Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria
Etapa 10 - Controle orçamentário	Controladoria
Etapa 11 - Reporte das variações	Áreas responsáveis

Fonte: Padoveze (2005, P.52)

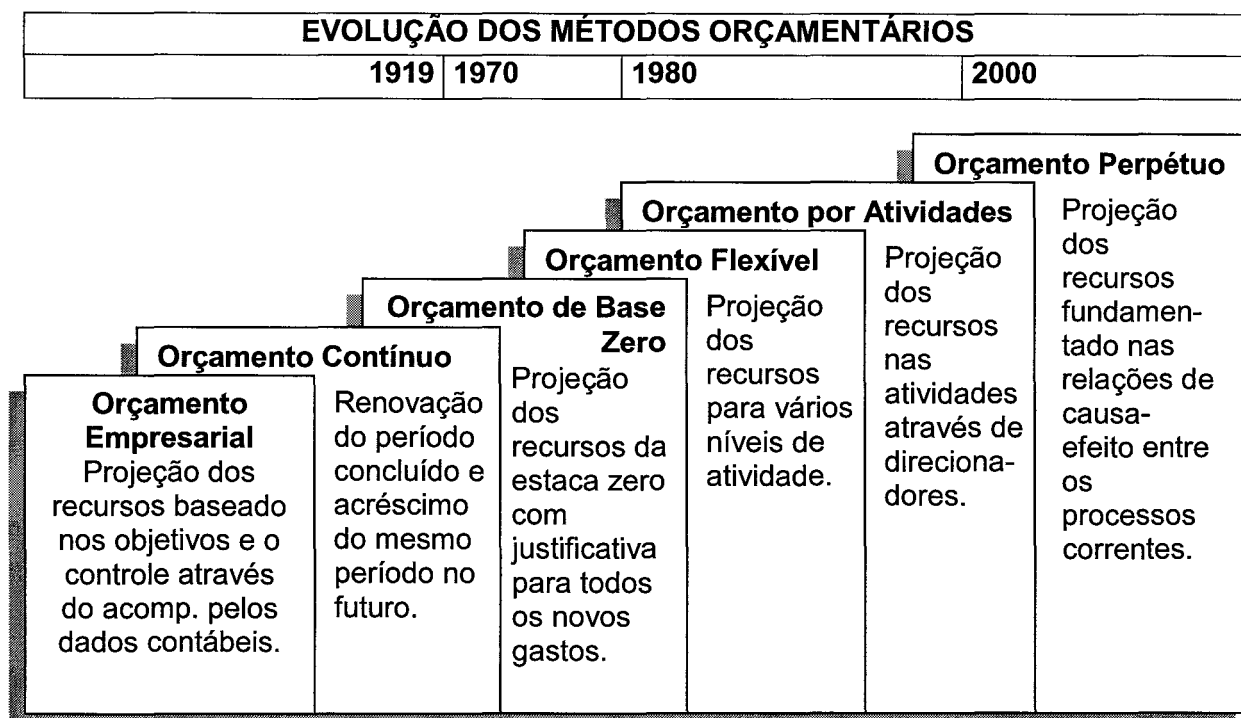
Quadro 3 – Modelo participativo de processo orçamentário.

## 2.4 PRINCIPAIS METODOLOGIAS UTILIZADAS NO CENÁRIO ATUAL

Ao passar dos anos o orçamento foi se adaptando e acompanhando as tendências modernas das novas teorias de gestão. Contudo, ainda é foco de diversas críticas por parte de gestores e estudiosos, que colocam em xeque a utilidade e eficiências desta ferramenta e se a sua utilização é vantajosa para as

organizações. Explana-se a seguir, algumas das principais metodologias orçamentárias utilizadas atualmente, para que se possa analisar as características de cada uma e chegar a uma opinião mais coerente e concisa sobre essa problemática.

Esses métodos serão abordados de acordo com as ordem de evolução, conforme exposto na figura 3.



Fonte: Lunkes (2003, p.38)

Figura 3 - Do orçamento empresarial ao orçamento perpétuo

Elucida-se então, as principais características destes modelos orçamentários, para que possamos compreendê-los e identificar as vantagens e desvantagens de cada um deles .

#### 2.4.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento empresarial destaca-se a partir da metade do século XX, quando começa a ser utilizado nas operações das grandes empresas, tendo como ênfase à projeção dos resultados e o posterior controle sendo que seu nível de detalhe pode variar de empresa para empresa.

Trata-se de um plano projetado para atender a um nível de atividade do próximo período. “É uma Projeção dos recursos baseado nos objetivos e o controle através do acompanhamento pelos dados contábeis”. (LUNKES, 2003, p.38).

Uma das maneiras para se projetar as informações futuras é trabalhar utilizando-se os dados dos períodos anteriores, ou seja, é utilizar as informações passadas para projetar orçamentos futuros. De acordo com Padoveze apud Lunkes (2003), esta prática tem dados bons resultados, pois de modo geral os eventos passados são decorrentes de estruturas organizacionais já existentes e, por isso, há relevante tendência de tais eventos se reproduzirem, considerando, contudo a introdução de novos elementos comportamentais do planejamento da empresa.

#### 2.4.2 ORÇAMENTO CONTÍNUO

Este método tem como foco a revisão contínua, subtraindo-se dados do mês anterior e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do próximo ano. A utilização desta metodologia orçamentária vem se tornando cada vez mais freqüente hoje em dia nas empresas (WELSCH, 1983).

O orçamento contínuo é baseado em um prazo movente que se estende em função de um prazo fixo. Quando um período termina, outro é acrescentado ao final do ciclo. Geralmente ele é elaborado em 12 meses, ou seja, quando o mês atual termina, outro é acrescentado no futuro.

Também é frequentemente usado quando se acredita que planos realistas somente podem ser feitos para curtos períodos, e é desejável ou necessário replanejar e refazer projeções continuamente por forças das circunstâncias (WELSCH, 1983).

De acordo com Vaena e Huetz (1961), o orçamento contínuo, também chamado de dinâmico, é aquele que acompanha as mutações e os desenvolvimentos que se verificam durante um exercício orçamentário. O orçamento elaborado e aprovado no início do exercício passa a sofrer reajustes periódicos, motivados por novos processos produtivos, novos produtos introduzidos e não previstos nos planos traçados, alterações nos níveis de preços dos itens orçados, etc. As alterações que por acaso venham a ser feitas deverão ser aprovadas pela alta administração e em seguida transcritas com comunicação especial nos orçamentos de cada departamento.

Podemos dizer que o objetivo central deste modelo orçamentário é atualizar o orçamento periodicamente. A intenção é acrescentar no fim de cada ciclo um novo período, que pode ser de um mês, três ou seis meses.

Existe uma tendência nas empresas de usar as características do orçamento contínuo em função das constantes mudanças no ambiente de negócios, ou seja, a idéia do orçamento contínuo pode ser estendida a qualquer tipo ou método orçamentário.

Lunkes (2003, p. 85), cita que: “a forma de elaboração do orçamento contínuo começa com a distribuição dos relatórios orçamentários mensais”. O mesmo autor (2003), ainda expressa que o orçamento contínuo tem três grandes vantagens em relação aos demais métodos de gestão orçamentária:

- Facilidade em orçar períodos menores, de forma contínua e em menor tempo;
- Incorporação de novas variáveis;
- Resulta em um orçamento mais preciso e detalhado.

Pode-se dizer que o orçamento contínuo, embora exija maior esforço e trabalho, demonstra varias e importantes vantagens, sendo que a principal delas é a de acompanhar permanentemente os desenvolvimentos dos exercícios, permitindo maior precisão nas análises e recomendações, alcançando, com isso maior eficácia para tomada de decisões, (VAENA; HUETZ, 1961).

#### 2.4.3 ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ)

Já nesta fase, surge o orçamento de base zero, onde a projeção dos dados é realizada como se as operações estivessem começando da estaca zero, assim como a necessidade de justificar os gastos. Nessa metodologia os gestores estimam e justificam os valores orçados como se a empresa estivesse iniciando suas operações. De acordo com Ferreira (1985) o orçamento base zero surgiu nos Estados Unidos em 1960 inicialmente nas organizações públicas.

Um dos objetivos desse modelo orçamentário é apresentar-se como alternativa para solucionar um problema apresentado pelos modelos que levam em consideração os orçamentos atuais e as informações de execução de orçamentos passados. No OBZ o ano anterior não é utilizado como base para elaboração do atual. Essa metodologia necessita que todas as atividades estejam justificadas e priorizadas antes das decisões relativas à quantia de recursos a serem alocadas em

cada departamento ou as atividades serem tomadas. O orçamento base zero não aceita o conceito tradicional do orçamento e principalmente a idéia do orçamento incremental que leva em consideração os dados do ano anterior mais um adicional. Por sua vez, “o OBZ projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez”. (LUNKES, 2003, p. 92)

Segundo Phyr (1981), antes da elaboração do orçamento base zero, alguns objetivos e metas devem ser estabelecidos pela empresa e a partir deste ponto, os procedimentos orçamentários têm que forçar os gestores a tomar as decisões operacionais necessárias e avaliar as alterações de responsabilidade e de carga do trabalho e isso deverá ser realizado durante o processo e como parte integrante dele e não depois do processo orçamentário.

Percebe-se então, que a proposta do orçamento base zero está em discutir todas as informações já existentes na empresa sempre que for elaborado o orçamento e em questionar cada gasto, cada estrutura, objetivando verificar as reais e atuais necessidades da organização.

Seguindo este pensamento nota-se que cada atividade da empresa será rediscutida, não em função de valores maiores ou menores, e sim na razão ou não da sua existência.

Após a definição da existência da atividade, será efetuado um estudo, partindo do zero, de quanto deveria ser o gasto para a manutenção e estruturação daquela atividade, e quais seriam suas metas e objetivos. Sendo assim, pode-se dizer que o orçamento base zero está fortemente ligado ao conceito de custo-padrão ideal.

#### 2.4.4 ORÇAMENTO FLEXÍVEL

A próxima etapa dos processos de gestão orçamentária apresenta o orçamento flexível que destaca a projeção dos dados das peças orçamentárias em vários níveis de atividade. Esse modelo de orçamento é projetado para cobrir uma gama de atividades, logo, pode ser usado para estimar custos a qualquer nível de atividade.

Segundo Horngren (1985), o orçamento flexível é elaborado para uma faixa de níveis, e não para apenas um nível de atividade, sendo basicamente, um conjunto de orçamentos que podem ser ajustados a qualquer nível de atividade.

Padoveze (2009, p. 202) cita um aspecto muito relevante do orçamento flexível: "...não assumir nenhuma faixa de quantidades ou nível de atividade esperado. É feito apenas o orçamento dos dados unitários, e as quantidades a serem assumidas seriam as que realmente acontecem".

De acordo com o mesmo autor (2009), o conceito de orçamento flexível cria empecilhos para a continuidade do processo orçamentário, já que contraria o princípio fundamental do orçamento, antecipar o que vai acontecer.

#### 2.4.5 ORÇAMENTO POR ATIVIDADES (ABB)

Já no início da década de 80, surge o orçamento por atividades como uma extensão do Custeio Baseado em Atividades (ABC-- *Activity Based Costing*), tendo como foco a projeção dos recursos de acordo com as atividades e o uso de direcionadores para estimar e controlar os resultados. Esse modelo orçamentário usa a informação sobre os direcionadores no planejamento e no processo de avaliação. Para Cokins apud Lunkes (2003) o custeio baseado em atividades tem três funções básicas: ampliar o entendimento sobre os custos, dar apoio a tomada de decisão e ajudar no planejamento preditivo

Neste período o custeio ABC começa a emergir no meio acadêmico e a ser utilizado em situações práticas. "O ABC tem três funções principais: ampliar o entendimento sobre os custos, dar apoio á tomada de decisão e ajudar no planejamento preditivo " (COKINS,1999, p. 8). O progresso que houve do ABC para o orçamento por atividade é natural, já que o foco é usar o ABC para estimar os custos e necessidades de recursos por meio de direcionadores.

Segue abaixo a definição Lunkes (2009, p. 123) sobre orçamento por atividades (ou orçamento baseado em atividades):

... é um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos. Sendo assim, é a expressão do plano esperado pela empresa, refletindo a previsão dos direcionadores de custo e atividades necessárias para executar o volume dos objetivos de custo. É uma ferramenta para obter consenso e compromisso dos colaboradores com o objetivo de guiar a empresa por meio de metas essenciais, que envolvem receita, custo, qualidade, tempo e inovação.

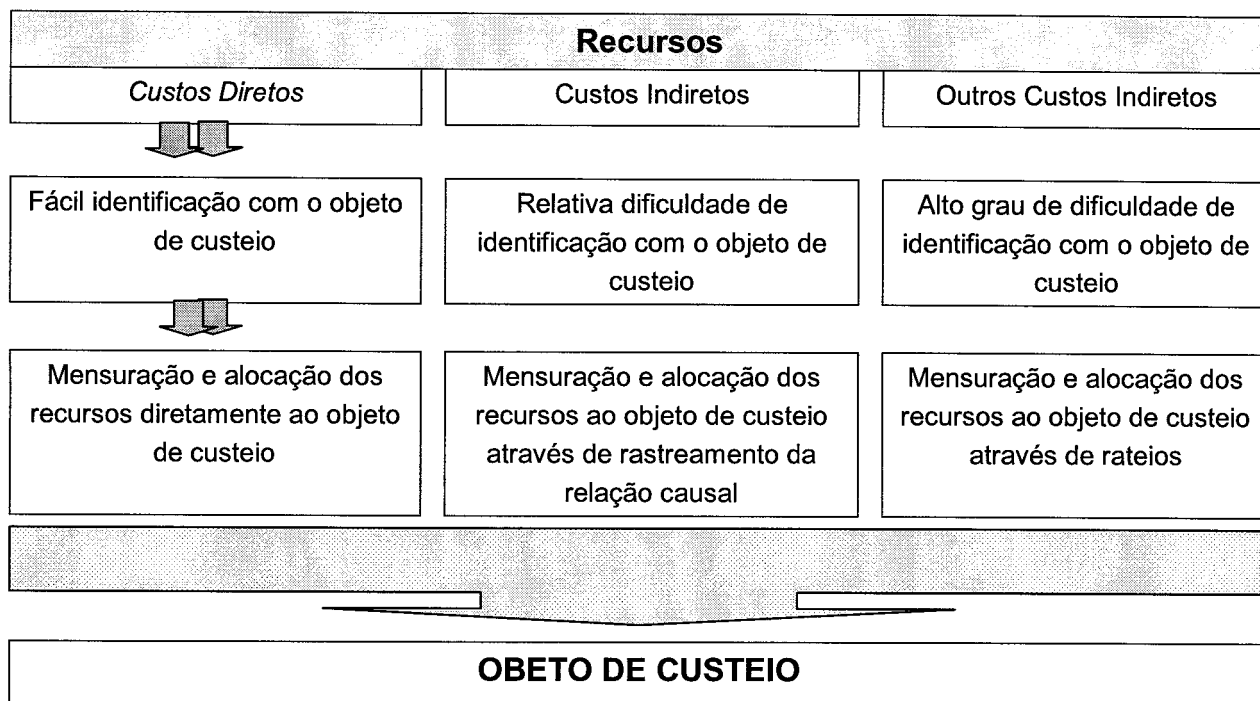
Com isso, percebe-se a importância de se estudar sobre o ABC, para se chegar a um entendimento mais eficiente sobre as características do orçamento por atividades. Segundo Horngren *et al.* (2000, p. 703), o custeio baseado em atividades “é um método de custeio voltado para as atividades como objeto fundamental de custos. Emprega o custo dessas atividades como base de apropriação de custos a outros objetos de custo, como produtos, serviços, clientes etc”.

Outro aspecto relevante a se ressaltar é estrutura básica do ABC, tendo em vista que, enquanto os métodos tradicionais de acumulação de custos focalizam seus estudos em estruturas departamentais, tendo como escopo final medir o custo do produto, o ABC visa às atividades desenvolvidas na empresa, com a finalidade de permitir, além da medição do custo de um determinado objeto de custeio (serviço, cliente, produto, etc), o modo como os recursos são consumidos nos processos, tarefas e atividades desenvolvidas.

Nakagawa (1994, p. 29), expõe que:

O ABC é um método de análise de custos, que busca ‘rastrear’ os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos ‘diretamente identificáveis’ com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

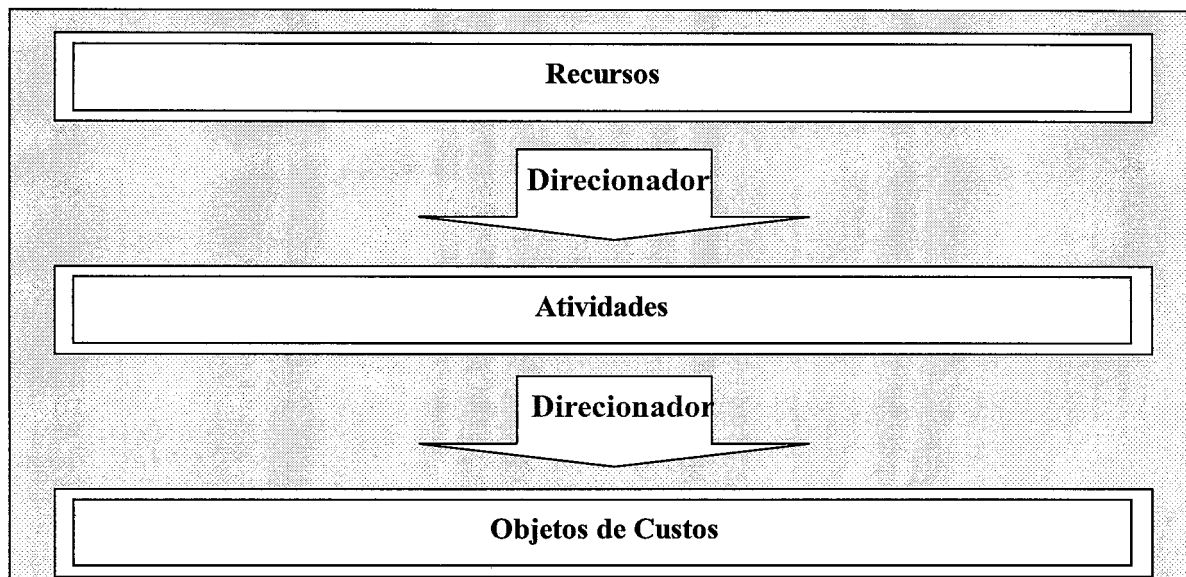
Segue na Figura 4, o esquema básico de alocação de recursos no ABC, demonstrando as facilidades e dificuldades de identificação e alocação dos custos diretos, indiretos e dos outros custos indiretos que possam existir. Esta Figura demonstra a concepção conceitual do ABC para alocar os custos aos objetos de custeio.



Fonte: Boinvert (1999, p. 25)

Figura 4 - Esquema básico de alocação de recursos no ABC

Já a figura 5, expressa o caminho dos recursos utilizando-se de direcionadores para a alocação dos recursos às atividades e destas aos objetos de custeio.



Fonte: Boisvert (1999 p. 25)

Figura 5 - Esquema básico de alocação de recursos e atividades

## 2.4.6 ORÇAMENTO PERPÉTUO

Finalmente, apresenta-se o orçamento perpétuo, cuja metodologia abordada prevê o uso dos recursos fundamentado na relação causa-efeito entre os processos correntes (BRIMSON, 1996), onde seus atributos-chaves são, entre outros: atualizar os planos quando ocorrem eventos chaves, modelar relatórios de dados de numerosas fontes e usar dados atualizados para validar os processos.

Esse tipo de orçamento permite clara identificação das inter-relações entre as atividades da empresa e como essas relações influenciam no desempenho individual e no resultado global.

De acordo com Brimson apud Lunkes (2003, p. 146), a elaboração do orçamento perpétuo é como um círculo que gira no seguinte sentido:

- a. visão estratégica;
- b. condições correntes;
- c. ganhos /desempenho alvo;
- d. recursos orçamentários;
- e. monitoração das condições previstas;
- f. mudanças de eventos-chaves;
- g. carga de trabalho prevista/impacto do desempenho no ganho;
- h. tomada da ação corretiva e análise do custo de capital da ação corretiva;
- i. monitoração da realização dos alvos estratégicos.

Por suma, torna-se relevante ressaltar, que o orçamento perpétuo permite a identificação e a previsão dos recursos por meio da relação causa efeito e que uma das grandes vantagens deste método é a possibilidade de estimar recursos de acordo com os objetivos e as políticas da empresa, sendo que a gestão do processo possibilita aos responsáveis focalizar a atenção na definição de estratégias, redirecionando recursos quando a estratégia não está sendo consumada.

## 2.5 EMPRESAS CONCESSIONÁRIAS DE RODOVIA

Na recente história social e econômica do Brasil, nota-se uma tendência de transferências de responsabilidades do poder público para a iniciativa privada. Com relação à malha rodoviária do país não é diferente, pelo contrario, este é o setor em

que esta condição mais se desenvolve. As melhorias, recuperações e manutenções das rodovias que antes eram obrigações do estado, hoje passam a ser interessantes para grandes empresas privadas, estas, que por sua vez, adquirem juntamente com este passivo o direito de explorar a malha viária através da cobrança de pedágio. Esta situação é regulada através de um contrato de concessão e este tópico objetiva elucidar conceitos e objetivos deste acordo realizado entre administração pública e entidades privadas.

### 2.5.1 CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS DE UMA CONCESSÃO RODOVIÁRIA

Quando se fale em concessão rodoviária, devemos ressaltar que uma das premissas fundamentais da concessão de serviço público é que só se pode conceder aquilo que existe, ou seja: só haverá concessão se antes houver serviço público.

Segundo AutoBAn – Sistema Anhangüera – Bandeirantes (2010), concessão é a transferência à iniciativa privada da administração de um serviço prestado tradicionalmente pelo estado. É o caso dos programas de concessão de rodovias atualmente em desenvolvimento no país. Durante um período pré-estabelecido em contrato, a iniciativa privada deve cumprir rigorosamente um extenso cronograma de investimentos, com fiscalização e monitoração do poder concedente, ou seja, do Estado. Ao final da gestão privada, a rodovia volta ao poder público com todos os benefícios realizados, como a ampliação, renovação e modernização da malha rodoviária a custo zero para o estado. Um dos objetivos dos programas de concessão de rodovias do país é contribuir para que sejam recriadas as condições de alavancagem do processo de desenvolvimento das regiões por onde passam as rodovias sob concessão.

De acordo com Autopista Régis Bittencourt S/A (2010), a concessão de rodovia ocorre quando o governo transfere uma determinada rodovia para iniciativa privada, estabelece um prazo para o término do contrato e define a forma que a iniciativa privada deve trabalhar: serviços, responsabilidades, condições, cronograma de realização, normas e regulamentos que devem ser seguidos, preços, formas de cobrança, etc. O estado continua com autoridade sobre o empreendimento e fiscaliza o trabalho da concessionária. Ao final do prazo a empresa devolve o patrimônio ao governo com todas as melhorias realizadas.

De acordo com Souto (2001; p. 30) “concessão envolve uma atividade fim do estado, que é a prestação de serviços públicos; é um contrato administrativo por meio do qual a administração pública delega a um particular a gestão e a execução, por sua conta e risco sob controle do Estado, de uma atividade definida por lei como serviço público (CF, art. 175)”.

A Constituição Federal Brasileira no caput do seu art. 175, confia ao poder público prestar serviço público diretamente ou sob o regime de concessão sempre através de licitação, sendo necessária lei para regular e dispor sobre o regime das empresas concessionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como regulações contratuais, fiscalização e rescisão da concessão, ou até mesmo os direitos dos usuários, política tarifária e a obrigação de manter serviço adequado (BRASIL, Congresso Nacional, 1988)

A lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, dispõe que as concessões de serviços públicos e de obras públicas e as permissões de serviços públicos deverão ser regidas pelos termos do art. 175 da Constituição Federal, pelas normas legais pertinentes e pelas cláusulas dos indispensáveis contratos, (BRASIL, Congresso Nacional, 1995).

Para melhor entendimento, a lei nº 8.987 em seu artigo 2º inciso II, dispõe que a delegação de sua prestação (serviço público) é feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado (BRASIL, Congresso Nacional, 1995).

A mesma lei, ainda cita em seu artigo 2º inciso III que, considera-se concessão de serviço público precedida da execução de obra pública: a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado (BRASIL, Congresso Nacional, 1995).

O inciso IV ainda elucida que na concessão de serviço público ocorre à delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos,

feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco.

É interessante ressaltar também, outros fatores relevantes que a lei nº 8.987/95 esclarece a respeito das concessões públicas, como no art. 3º que esclarece que as concessões e permissões estarão sujeitas à fiscalização pelo poder concedente responsável pela delegação, com a cooperação dos usuários, e também o art. 4º que expõe que a concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, será formalizada mediante contrato, que deverá observar os termos desta lei, das normas pertinentes e do edital de licitação, e ainda o art. 5º que aponta que o poder concedente publicará, previamente ao edital de licitação, ato justificando a conveniência da outorga de concessão ou permissão, caracterizando seu objeto, área e prazo.

Meirelles (2003) explana que a concessão fica submetida a duas categorias de normas, sendo as de natureza regulamentar e as de ordem contratual, conforme abaixo:

a) as de natureza regulamentar orientam o modo, a forma de prestação de serviço; são leis do serviço; são alteráveis unilateralmente pelo poder concedente por exigência da comunidade;

b) as de ordem contratual fixam as condições de remuneração do concessionário, são cláusulas econômicas e/ ou financeiras, são fixas só podendo ser modificadas por acordo entre as partes.

De acordo com o mesmo autor (2003), a concessão quando outorgada precisa ser feita sem exclusividade, para que seja possível a competição entre os interessados e assim, favoreça os usuários com melhores serviços e tarifas acessíveis. É importante ressaltar que a concorrência acontece no momento do processo licitatório ou leilão dos lotes e que após o arremate da concessão não existe concorrência ou disputa pelo tráfego entre as empresas.

Conforme Medauar (1995) a administração não pode se desvincular do serviço público, quando concedido. O serviço é concedido, porém permanece serviço público, ou seja, a concessão não configura abandono, desligamento total. Logo, o Estado continua "fiador" da execução perante a coletividade.

## 2.5.2 HISTÓRICO DO PROGRAMA DE CONCESSÃO DE RODOVIAS NO BRASIL

Na década de 40, houve a criação do Fundo Rodoviário Nacional (FRN), com recursos dos impostos sobre combustíveis, fato que permitiu ao Governo ampliar e pavimentar a malha rodoviária. Na década de 70, no auge do programa, 1,4% do PIB foi dedicado a melhorias na infra-estrutura das rodovias. A partir de 1974, gradativamente, o FRN foi sendo absorvido pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento, até 1983 ser totalmente extinto.

De acordo com Castro (2000), o investimento anual em infra-estrutura rodoviária ficou acima de 1% do PIB até o final de 1970, caindo para menos de 0,5% do PIB no período de 1980 a 1996, ocasionando com isso um aumento na densidade do tráfego.

Neste contexto, o Brasil provou forte processo de deterioração da malha rodoviária. A estratégia do governo para recuperação e ampliação dos níveis de investimento contemplou diversas formas de parceria, fato que originou programas específicos de concessão da exploração ao setor privado.

Campos Neto e Soares (2007) destacam que a solução das concessões utilizada pela União e por diversos estados tem sido expressivamente empregada para financiar a infra-estrutura rodoviária. Trata-se de um serviço público que se delega à iniciativa privada, mediante licitação e subsequente contrato de concessão.

Conforme AutoBAn – Sistema Anhangüera – Bandeirantes (2010), o programa brasileiro de concessões de rodovias, na forma como é conhecido hoje, foi iniciado na década de 90, como alternativa à escassez de financiamentos para a manutenção e expansão da malha rodoviária nacional. A justificativa básica de todo o programa de concessões esta apoiada na priorização de áreas sociais pelo governo em contraposição à indisponibilidade de recursos orçamentários para atender às crescentes necessidades de investimento em áreas nas quais, a participação do governo não era imprescindível, como na de infra-estrutura rodoviária. Embora pré-desenhado, já no início dos anos 90, o programa só foi concretizado em 1995, com a concessão da Ponte Rio - Niterói, no Rio de Janeiro, a primeira do Brasil.

Segundo Pires e Giambiagi (2000), inicialmente, foram definidas duas etapas do programa de concessão, sendo que a primeira teve início em 1995 e foi concluída com a privatização da Ponte-Rio Niterói e das Rodovias Presidente Dutra (Rio-São

Paulo), Rio-Petrópolis-Juiz de Fora, Rio-Teresópolis-Além Paraíba e Osório-Porto Alegre-Acesso Guaíba. Esta etapa representou a transferência de 856,4 Km de estradas à iniciativa privada na modalidade ROT (Recuperate-Operate-Transfer). A segunda etapa foi provocada com a aprovação da Lei 9.277/96, a qual regulamentou a transferência das rodovias Federais para os Estados cujos foram privatizados 9.644 quilômetros de rodovias.

De acordo com informações da Associação Brasileira de Rodovias (ABCR) até 2005, 4,7% da malha rodoviária nacional pavimentada, aproximadamente nove mil e trezentos quilômetros, eram administrados por 36 concessionárias, nos seguintes estados: Bahia, Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Paraná e Rio Grande do Sul. Em 2008 já eram 46 concessionárias, uma aumento relevante de 28% em relação a 2005, sendo que estas concessionárias passaram a responder por aproximadamente doze mil novecentos e noventa e sete quilômetros de rodovia: 6,52% da malha pavimentada. Até o ano de 1996 a ABCR era formada por apenas sete empresas, fato que demonstra um aumento real de 557% no número de concessionárias num período de doze anos.

Campos Neto e Soares (2007) constataram em um estudo que a partir de 1994, em um período de 5 anos, o governo federal e alguns estaduais concederam cerca de 10.500 quilômetros de estradas à exploração da iniciativa privada.

Contudo isso, percebe-se que a partir de 1994 a concessão de rodovias tornou-se um importante segmento empresarial no Brasil, movimentando bilhões de reais em investimentos e custos operacionais bem como pagamento de tributos e gerando milhares de emprego diretos e indiretos, melhorando a distribuição de renda e a situação das economias locais em que atuam.

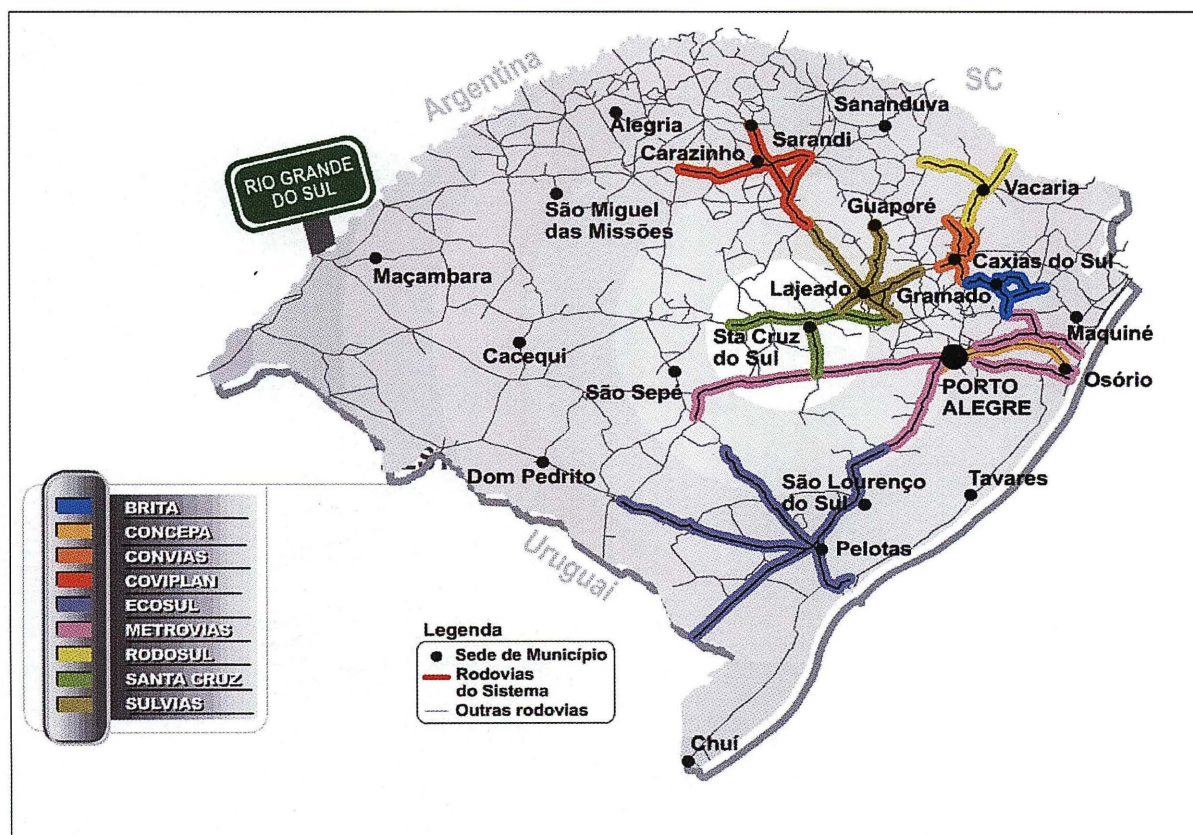
### 2.5.3 CENÁRIO ATUAL E TENDÊNCIAS NO RAMO DE CONCESSÃO RODOVIÁRIA NO BRASIL

De acordo com a Associação Brasileira de Concessionárias de Rodovias - ABCR (2010), o Brasil tem atualmente 50 (cinquenta) concessionárias que administram mais de 12,5 mil quilômetros de rodovias em 8 (oito) estados: Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Minas Gerais e Bahia, conforme elucidado nos quadros abaixo (4-5-6-7-8-9-10-11).

Trechos Concedidos - Estado RS			
Concessionárias	Pista Simples (km)	Pista Dupla (km)	Total
Brita	135,47	8,60	144,07
Concepa	8,70	112,30	121,00
Convias	164,75	9,00	173,75
Coviplan	250,40	-	250,40
Ecosul	623,40	-	623,40
Metrovias	500,92	-	500,92
Rodosul	132,66	-	132,66
Santa Cruz	208,87	-	208,87
Sulvias	317,83	-	317,83
<b>Total</b>	<b>2.343,00</b>	<b>129,90</b>	<b>2.472,90</b>

Fonte: dados adaptados [www.abcr.org.br](http://www.abcr.org.br) – acessados em 30.04.10

Quadro 4 – Concessionárias de Rodovias no Rio Grande do Sul.



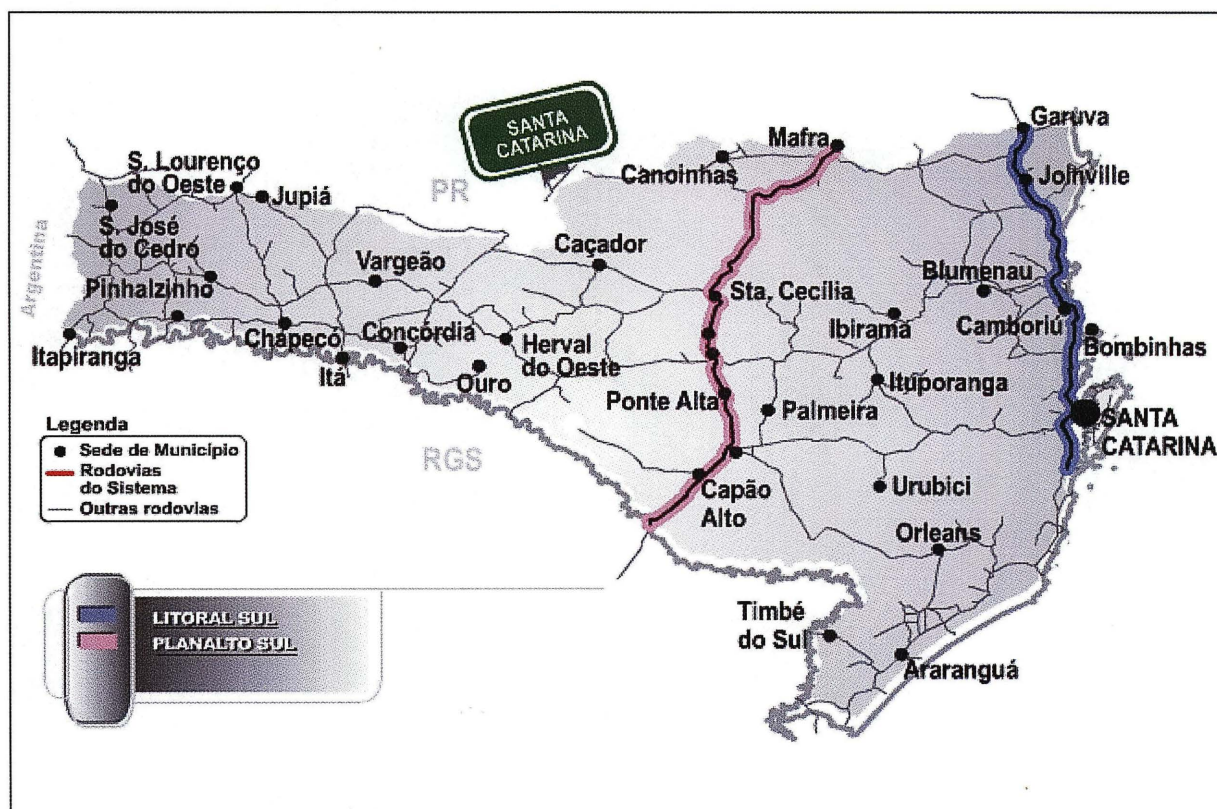
Fonte: dados adaptados [www.abcr.org.br](http://www.abcr.org.br) – acessados em 30.04.10

Figura 6 – Concessionárias Associadas do Rio Grande do Sul.

Trechos Concedidos - Estado SC			
Concessionárias	Pista Simples (km)	Pista Dupla (km)	Total
Litoral Sul	-	333,00	333,00
<b>Total</b>	<b>2.424,60</b>	<b>628,65</b>	<b>3.053,25</b>

Fonte: dados adaptados www.abcr.org.br – acessados em 30.04.10

Quadro 5 – Concessionárias de Rodovias em Santa Catarina.



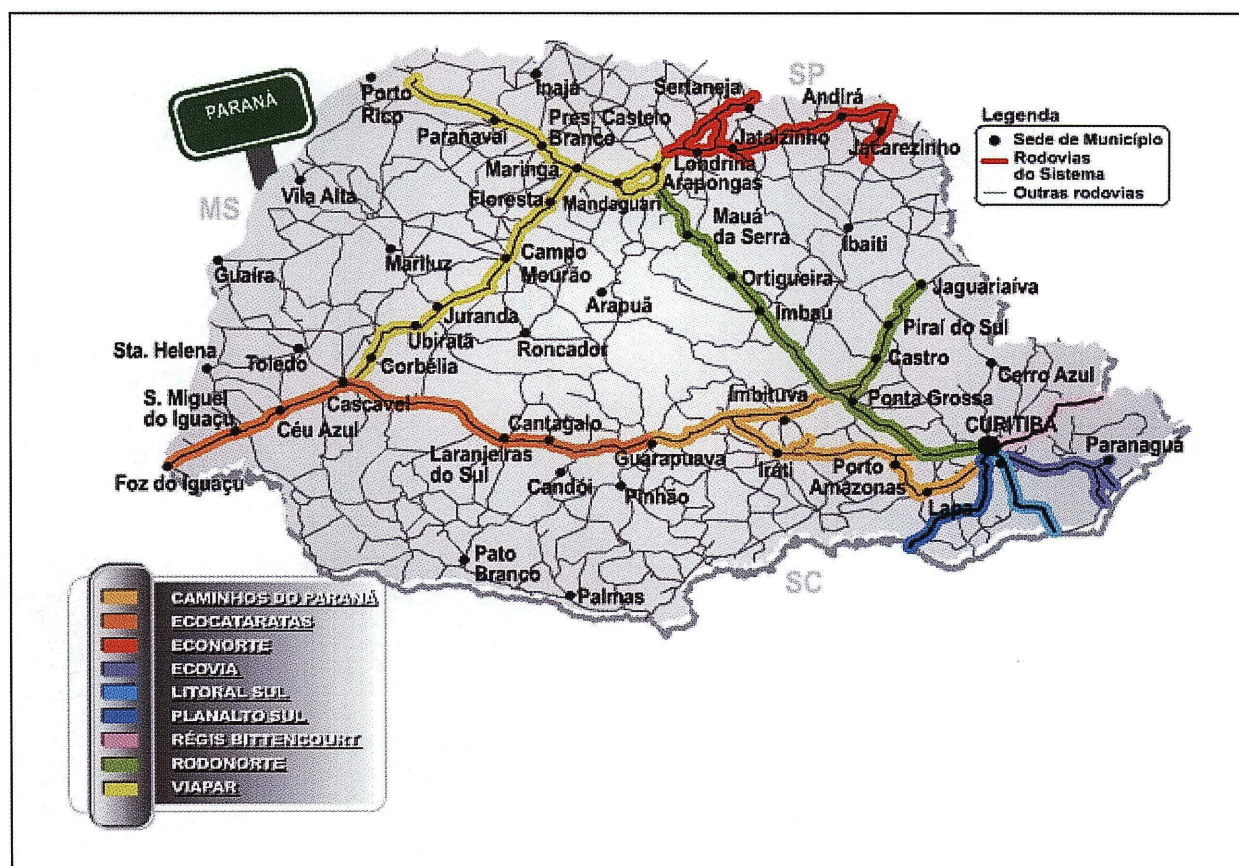
Fonte: dados adaptados www.abcr.org.br – acessados em 30.04.10

Figura 7 – Concessionárias Associadas de Santa Catarina.

Trechos Concedidos - Estado PR			
Concessionárias	Pista Simples (km)	Pista Dupla (km)	Total
Caminhos do Paraná	405,35	0,55	405,90
Ecocataratas	421,24	87,40	508,64
Econorte	287,32	51,76	339,08
Ecovia	57,40	117,70	175,10
Rodonorte	322,26	245,72	567,98
Viapar	421,53	125,52	547,05
Planalto Sul	509,50	-	509,50
<b>Total</b>	<b>2.424,60</b>	<b>628,65</b>	<b>3.053,25</b>

Fonte: dados adaptados www.abcr.org.br – acessados em 30.04.10

Quadro 6 – Concessionárias de Rodovias no Paraná.



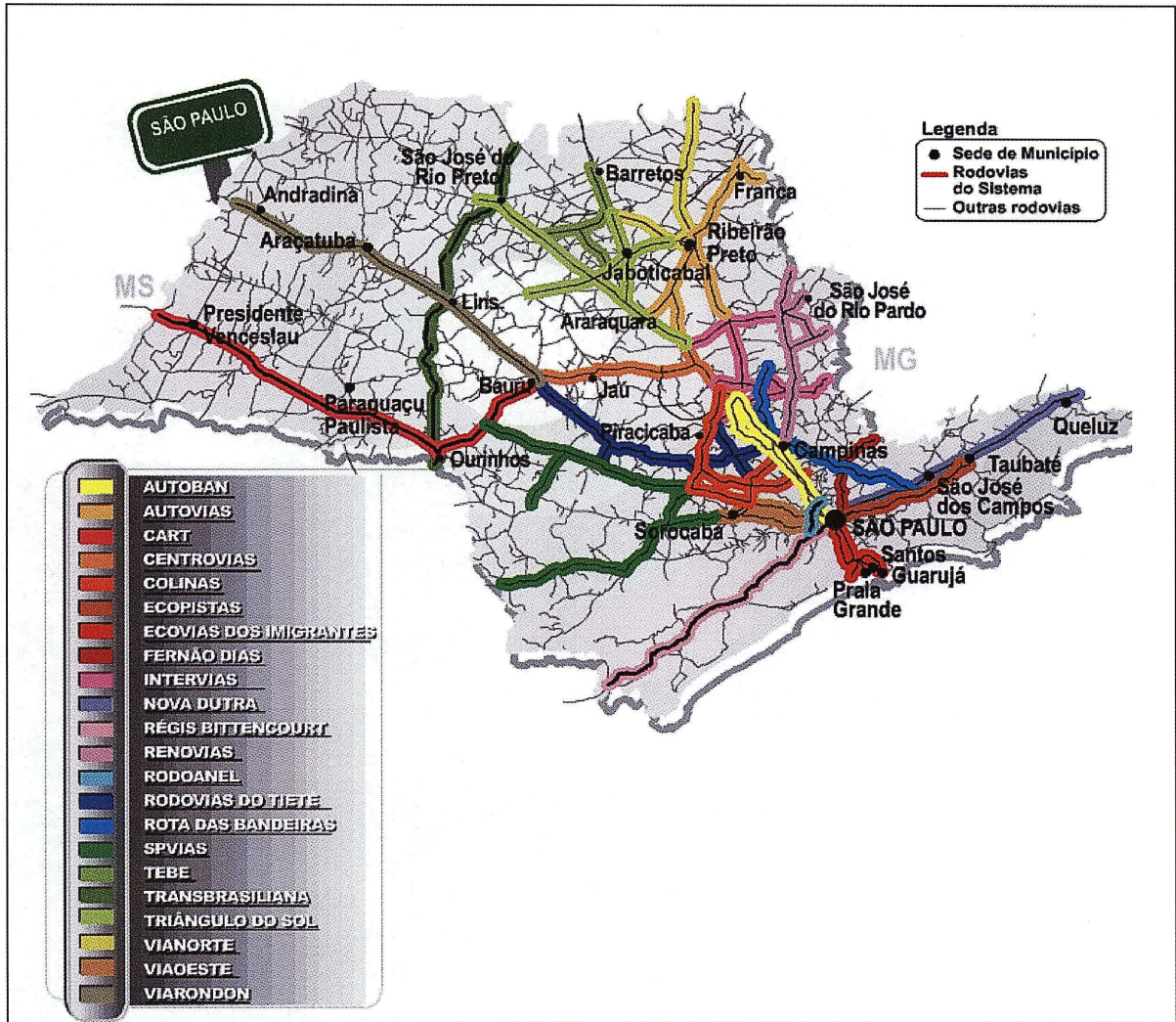
Fonte: dados adaptados www.abcr.org.br – acessados em 30.04.10

Figura 8 – Concessionárias Associadas do Paraná.

<b>Trechos Concedidos - Estado SP</b>			
<b>Concessionárias</b>	<b>Pista Simples (km)</b>	<b>Pista Dupla (km)</b>	<b>Total</b>
Autoban	-	316,75	316,75
Autovias	82,15	234,35	316,50
Centrovias	75,02	143,14	218,16
Colinas	154,19	144,82	299,01
Ecovias dos Imigrantes	-	176,44	176,44
Intervias	257,68	120,14	377,82
NovaDutra	-	402,00	402,00
Renovias	133,39	212,28	345,67
SPVias	287,95	227,73	515,68
Tebe	110,55	45,43	155,98
Triângulo do Sol	137,50	304,70	442,20
Vianorte	-	236,57	236,57
Viaoeste	41,20	120,88	162,08
Regis Bittencourt	389,80	-	389,80
Rodoanel Oeste	30,00	-	30,00
Transbrasiliana	-	321,60	321,60
Rota das Bandeiras	-	260,55	260,55
CART	-	388,22	388,22
Rodovias do Tiete	-	344,39	344,39
Ecopistas	-	-	-
ViaRondon	-	331,13	331,13
<b>Total</b>	<b>1.699,43</b>	<b>4.331,12</b>	<b>6.030,55</b>

Fonte: dados adaptados [www.abcr.org.br](http://www.abcr.org.br) – acessados em 30.04.10

Quadro 7 – Concessionárias de Rodovias em São Paulo.



Fonte: dados adaptados [www.abcr.org.br](http://www.abcr.org.br) – acessados em 30.04.10

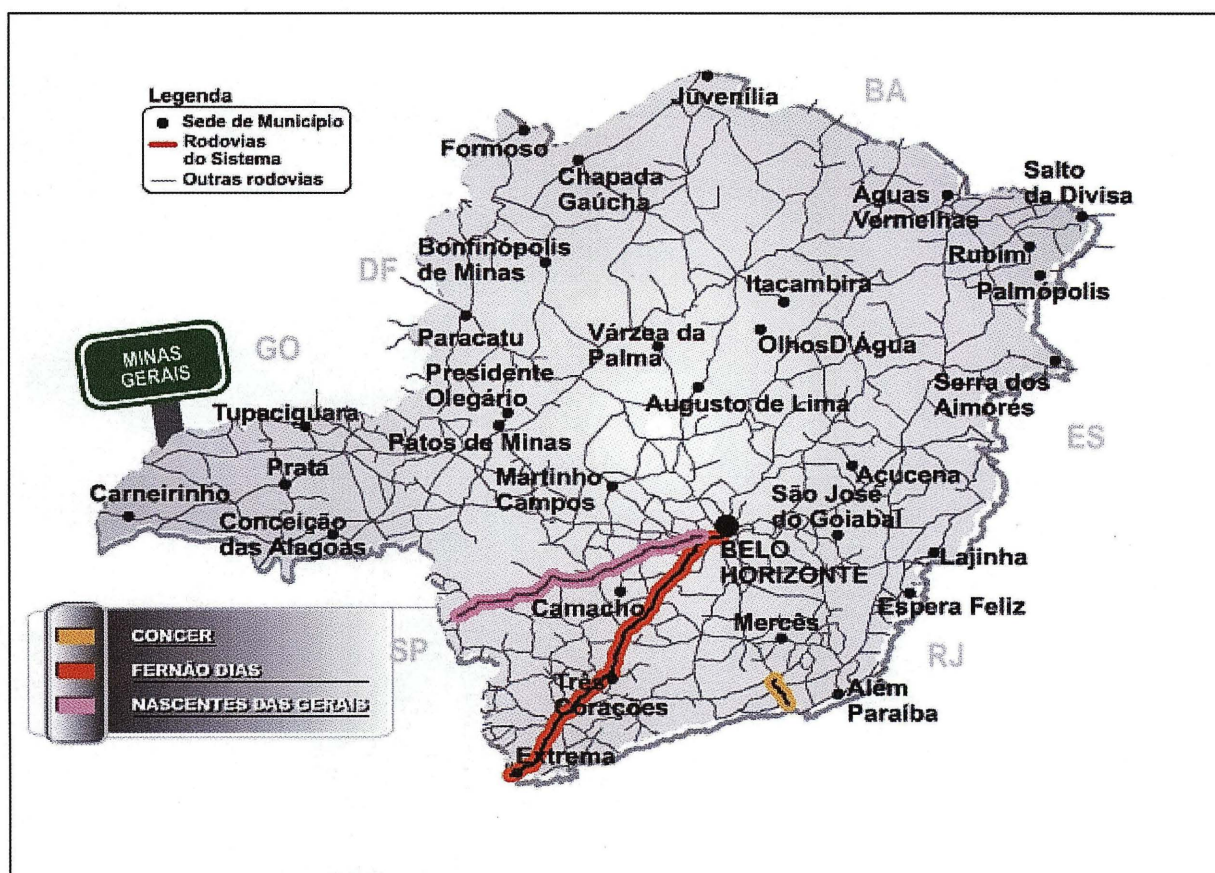
Figura 9 – Concessionárias Associadas de São Paulo.



Trechos Concedidos - Estado MG			
Concessionárias	Pista Simples (km)	Pista Dupla (km)	Total
Fernão Dias		956,40	956,40
Nascente das Gerais		398,40	398,40
<b>Total</b>	<b>17,50</b>	<b>50,00</b>	<b>67,50</b>

Fonte: dados adaptados www.abcr.org.br – acessados em 30.04.10

Quadro 9 – Concessionárias de Rodovias em Minas Gerais.



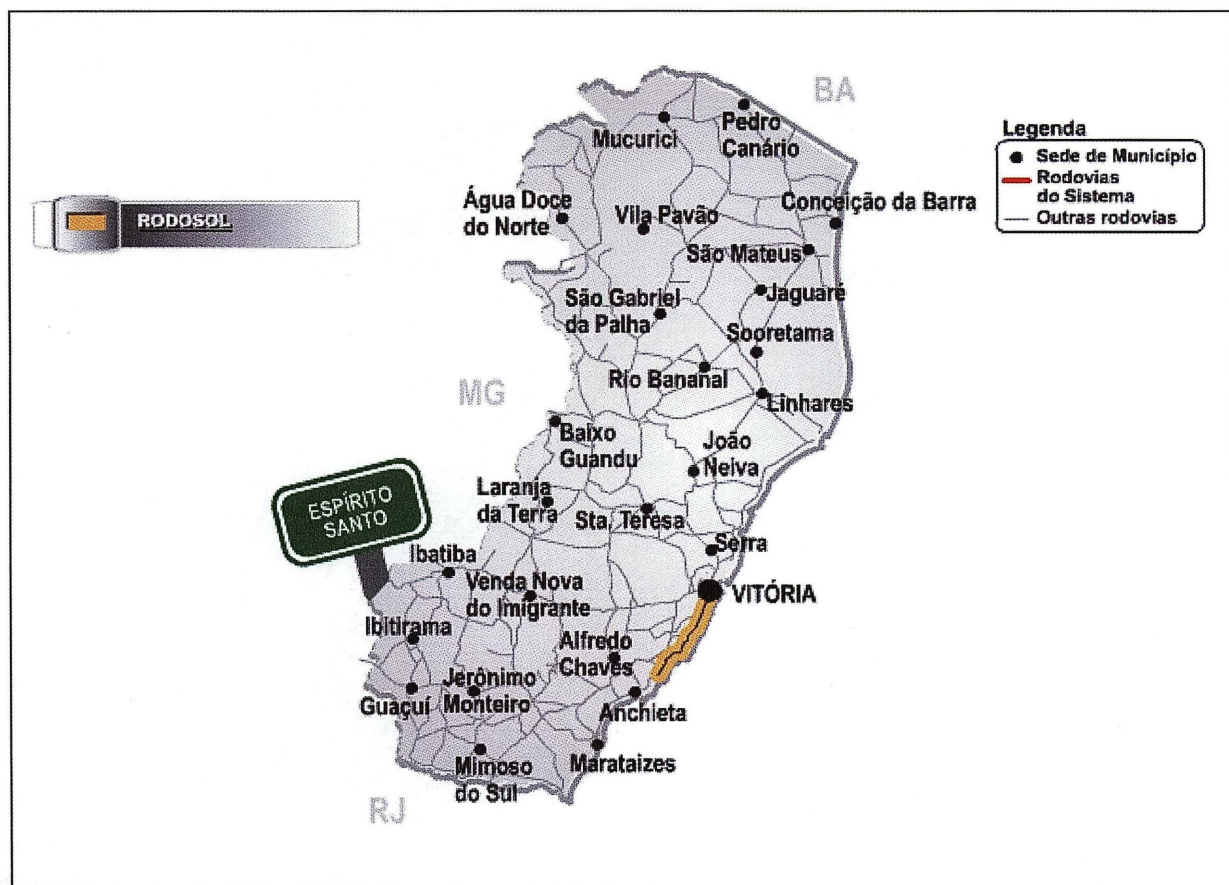
Fonte: dados adaptados www.abcr.org.br – acessados em 30.04.10

Figura 11 – Concessionárias Associadas de Minas Gerais.

Trechos Concedidos - Estado ES			
Concessionárias	Pista Simples (km)	Pista Dupla (km)	Total
Rodosol	17,50	50,00	67,50
<b>Total</b>	<b>17,50</b>	<b>50,00</b>	<b>67,50</b>

Fonte: dados adaptados www.abcr.org.br – acessados em 30.04.10

Quadro 10 – Concessionárias de Rodovias no Espírito Santo.



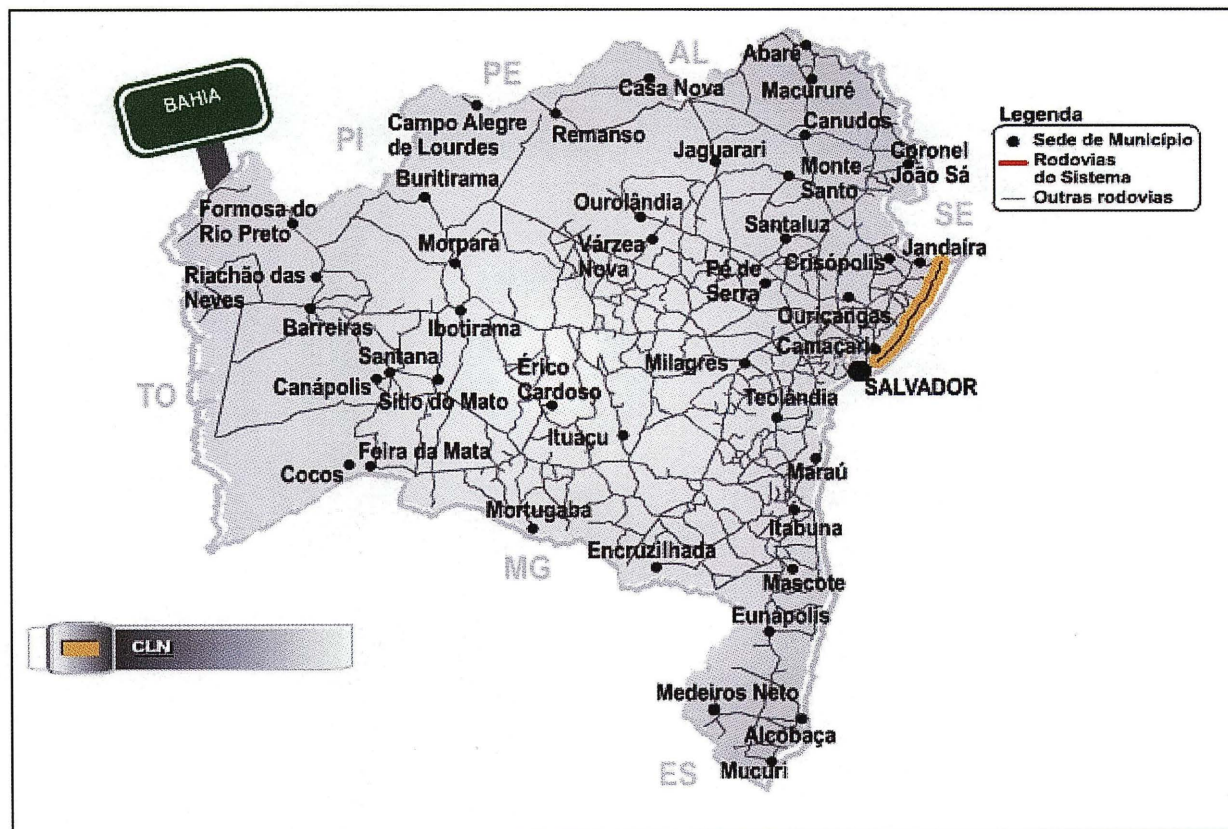
Fonte: dados adaptados www.abcr.org.br – acessados em 30.04.10

Figura 12 – Concessionária Associada do Espírito Santo.

Trechos Concedidos - Estado BA			
Concessionárias	Pista Simples (km)	Pista Dupla (km)	Total
CLN	170,87	46,30	217,17
<b>Total</b>	<b>170,87</b>	<b>46,30</b>	<b>217,17</b>

Fonte: dados adaptados [www.abcr.org.br](http://www.abcr.org.br) – acessados em 30.04.10

Quadro 11 – Concessionárias de Rodovias na Bahia.



Fonte: dados adaptados [www.abcr.org.br](http://www.abcr.org.br) – acessados em 30.04.10

Figura 13 – Concessionária Associada da Bahia.

### 3 METODOLOGIA

Esta etapa tem como objetivo orientar a direção a ser tomada para o desenvolvimento da pesquisa, definindo-se a metodologia e o tipo de estudo a ser realizado.

Segue abaixo, alguns conceitos sobre método, para que fique mais lúcida a importância desta etapa para o desenvolvimento de uma pesquisa científica:

[...] método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. (MARCONI & LAKATOS, 2007, p. 83).

[...] método vem do grego *méthodos* (meta = além de, após de + *ódos* = caminho). deste modo, seguindo a sua origem, método é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo. (RICHARDSON, 2008, p. 22).

[...] pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento (GIL, 2007, p. 26).

Por sua vez, significado de “metodologia”, não apresenta uma convergência de compreensão semelhante, indicando uma diversidade conceitual mais acentuada. Gil (2007) e Marconi & Lakatos (2007) não apresentam, nas obras analisadas, definições de metodologia. Já Richardson (2008, p. 22), cita que metodologia contempla procedimentos e regras utilizados por determinado método, sendo:

[...] o método científico é o caminho da ciência para chegar a um objetivo. A metodologia são as regras estabelecidas para o método científico, por exemplo: a necessidade de observar, a necessidade de formular hipóteses, a elaboração de instrumentos etc.

Mais especificamente, na distinção entre método e metodologia, Richardson (2008, p. 22) aponta que:

[...] método é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo, distinguindo-se assim do conceito de metodologia, que deriva do grego *méthodos* (caminho para chegar a um objetivo) + *logos* (conhecimento).

A metodologia é utilizada com a finalidade de orientar a direção para se produzir ciência, segundo ensinamentos de Richardson (2008, p. 22) “[...] são os procedimentos e regras utilizadas por determinado método”. O método científico

contribui para chegar a um objetivo. Num estudo metodológico as idéias expostas abaixo, apresentadas como regras básicas pelo auto, podem ser bem acolhidas:

[...] primeiramente, não aceitar coisa alguma que não se conheça a evidência como verdadeira; segundo, dividir as dificuldades encontradas no trabalho; terceiro, estabelecer ordens de pensamento; e por último, fazer enumerações exatas e revisões gerais do assunto sempre que possível, (SANTOS; PARRA FILHO, 1998, p. 47).

### 3.1 NATUREZA DA PESQUISA

Segundo Gil (1999, p.42), a pesquisa tem um caráter pragmático, é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

O quadro 12 resume os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento desta pesquisa.

<b>Categoria</b>	<b>Métodos Utilizados</b>
Natureza da abordagem de investigação	Qualitativo
Método da Pesquisa	Descritivo
Procedimentos metodológicos	Levantamento (Survey)

Fonte: Elaborado pelo autor

#### Quadro 12 – Resumo dos procedimentos metodológicos.

Conforme exposto no quadro, quanto à natureza da abordagem da investigação a presente pesquisa é de cunho qualitativo e para que se possa realizar uma interpretação mais coerente, expõe-se a seguir os principais aspectos analisados deste modelo de abordagem.

Em primeiro lugar, o pesquisador busca aprofundar-se na compreensão dos fenômenos que estuda (ações dos indivíduos, grupos ou organizações em seu ambiente e contexto social), interpretando-os de acordo com a perspectiva dos participantes da situação enfocada, deixando de lado a representatividade numérica, generalizações estatísticas e relações lineares de causa e efeito. Dessa forma, revelam-se como características da pesquisa qualitativa a interpretação, a consideração do pesquisador como principal instrumento de investigação e a

necessidade do pesquisador de estar em contato direto e prolongado com o campo, para captar os significados dos comportamentos observados, (ALVES, 1991; GOLDENBERG, 1999; NEVES, 1996; PATTON, 2002).

Outro aspecto relevante a ser explanado é que a pesquisa qualitativa, utilizada para interpretar fenômenos, ocorre por meio da interação constante entre a observação e a formulação conceitual, entre a pesquisa empírica e o desenvolvimento teórico, entre a percepção e a explicação (BULMER, 1977) se apresenta como uma dentre varias possibilidades de investigação. Compõe uma alternativa adequada nos estágios iniciais da investigação, quando se busca explorar o objeto de estudo e delimitar as fronteiras do trabalho, quando existe interesse específico na interpretação do respondente em relação aos seus comportamentos, emoções e motivos, quando o tema da pesquisa envolve tópicos abstratos, sensíveis ou situações de forte impacto emocional para o respondente e/ou quando o universo da pesquisa é pequeno e não se faz necessária a quantificação. (HEYINK; TYMSTRA, 1993). Pode-se citar ainda, um resumo de algumas características da pesquisa qualitativa, de acordo com Godoy (1995):

- a. Investigação cujo design (concepção, planejamento e estratégia) evolui durante o seu desenvolvimento, uma vez que as estratégias que utiliza permitem descobrir relações entre fenômenos, indutivamente, fazendo emergir novos pressupostos;
- b. apresentação da descrição e análise dos dados em uma síntese narrativa;
- c. busca de significados em contextos social e culturalmente específicos, porém com a possibilidade de generalização teórica;
- d. ambiente natural como fonte de coleta de dados e pesquisador como instrumento principal desta atividade;
- e. tendência a ser descritiva;
- f. maior interesse pelo processo do que pelos resultados ou produtos;
- g. coleta de dados por meio de entrevista, observação, investigação participativa, entre outros;
- h. busca da compreensão dos fenômenos, pelo investigador, a partir da perspectiva dos participantes, e, finalmente,
- i. utilização do enfoque indutivo na análise dos dados, ou seja, realização de generalizações de observações limitadas e específicas pelo pesquisador.

Por sua vez o método de pesquisa utilizado é o método descritivo que tem com principais características observar, registrar, analisar, descrever e correlacionar fatos ou fenômenos sem manipulá-los, procurando descobrir com precisão a frequência em que um fenômeno ocorre e sua relação com outros fatores (CERVO; BERVIAN, 2002).

Este tipo de pesquisa pode assumir diversas formas relacionadas com o enfoque que o pesquisador deseja dar para seu estudo. CerVO e Bervian (2002) classificam essas formas da seguinte maneira:

- **Estudo exploratório:** sua finalidade é familiarizar-se com o fenômeno e obter uma nova percepção a seu respeito, descobrindo assim novas idéias em relação ao objeto de estudo.

- **Estudos descritivos:** descrevem as características, propriedades ou relações existentes no grupo ou da realidade em que foi realizada a pesquisa.

- **Pesquisa *survey*:** identifica falhas ou erros, descreve procedimentos, descobre tendências e reconhece interesses e outros comportamentos, utilizando principalmente o questionário, entrevista ou *survey* normativo como instrumento de coleta de dados. Busca determinar práticas existentes ou opiniões de uma determinada população.

- **Estudo de caso:** sua preocupação é estudar um determinado indivíduo, família ou grupo para investigar aspectos variados ou um evento específico da amostra. Um único caso é estudado com profundidade para alcançar uma maior compreensão sobre outros casos similares.

De acordo com o exposto por CerVO e Bervian (2002), o enfoque dado a este estudo se enquadra como uma pesquisa *survey* (levantamento), através do envio de questionários aos responsáveis pelo orçamento das cinquenta empresas concessionárias de rodovias existentes atualmente no Brasil, objetivando uma amostragem por conveniência, ou seja, de acordo com a quantidade de empresas que aderirem a pesquisa e responderem o questionário.

### 3.2 POPULAÇÃO PESQUISADA E AMOSTRA DA PESQUISA

Para Marconi; Lakatos (1996) e Levin (1985) a população a ser pesquisada ou universo da pesquisa, é definida como o conjunto de indivíduos que partilham de, pelo menos, uma característica em comum. Com isso, o universo dessa pesquisa é formado pelo conjunto das cinquenta empresas concessionárias de rodovias existentes no Brasil, e cadastradas na Associação Brasileira de Concessionárias de Rodovia – ABCR, sendo que nove estão sediadas no estado do Rio Grande do Sul, uma em Santa Catarina, sete no Paraná, vinte e uma em São Paulo, oito no Rio de Janeiro, duas em Minas Gerais, uma no Espírito Santo e uma no estado da Bahia.

Por sua vez ao identificar a população a ser pesquisada, muitas vezes haverá necessidade de se selecionar uma amostra para desenvolvimento da pesquisa, conforme cita Levin (1985, p. 19):

[...] posto que o pesquisador trabalha com tempo, energia e recursos econômicos limitados, raras vezes ele estuda individualmente todos os sujeitos da população na qual está interessado. Em lugar disso, o pesquisador estuda apenas uma amostra – que se constitui de um número menor de sujeitos tirados de uma determinada população. Através do processo de amostragem, o pesquisador busca generalizar (conclusões) de sua amostra para a população toda, da qual essa amostra foi extraída.

Porém, tendo em vista que a população analisada é relativamente pequena, não haverá amostragem e ser selecionada, ou seja, a pesquisa será desenvolvida de acordo com a adesão das empresas para com a mesma, objetivando atingir uma quantidade mínima de 25 empresas.

### 3.3 COLETA DE DADOS

Segundo Beuren (2004), os instrumentos de pesquisa podem ser subdivididos por: observação, questionários, entrevistas, *checklist* e documentação. Para atender aos objetivos estabelecidos nesta pesquisa, optou-se pela utilização da metodologia de coleta de dados do tipo levantamento (Survey). Foram enviados questionários aos responsáveis pelo orçamento das cinquenta empresas concessionárias de rodovias existentes, objetivando uma adesão de cinquenta por cento dessas empresas para desenvolvimento da pesquisa.

Entre os meses de abril e maio de 2010, foram enviados via e-mail a Carta de Apresentação em formato pdf, o Questionário composto por vinte e seis questões

subdivididas em dois blocos (Informações específicas e gerais), também em formato pdf e por fim a Planilha Resposta em formato xml (Excel) usada para preenchimento das respostas do questionário. Ainda foi feito contato telefônico junto às empresas objetivando atingir um maior número de participantes, já que num primeiro momento muitas empresas recusaram participar da presente pesquisa.

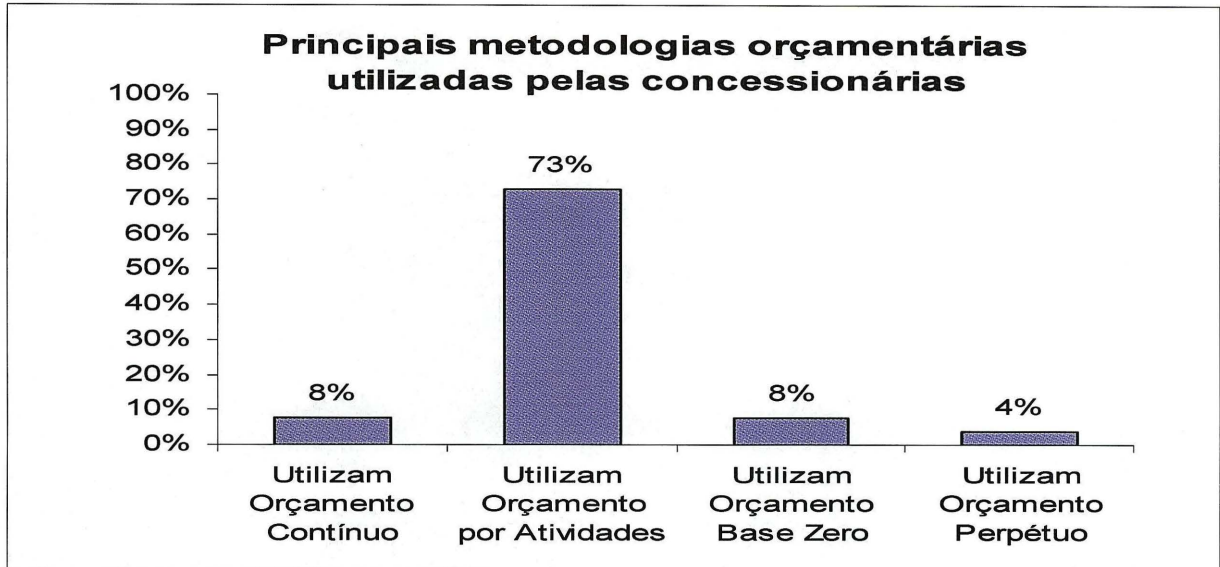
## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA**

Esse tópico tem como objetivo apresentar os resultados obtidos com a aplicação dos questionários que foram enviados as cinquenta concessionárias cadastradas na ABCR, sendo que destas, vinte e seis responderam as questões. O questionário foi subdividido em dois blocos. O primeiro bloco trata da análise das informações específicas e elucidará aspectos da gestão orçamentária das empresas pesquisadas, já o segundo bloco objetiva identificar as informações gerais e evidenciar outras características das empresas e dos gestores das mesmas.

### **4.1 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES ESPECÍFICAS**

Esse bloco é composto pela apresentação e análise de quinze questões de múltipla escolha, que visam identificar as características de gestão orçamentária das concessionárias de rodovia e três questões que tem com o foco medir o grau de organização, controle e solidez das ferramentas orçamentárias existentes nas empresas.

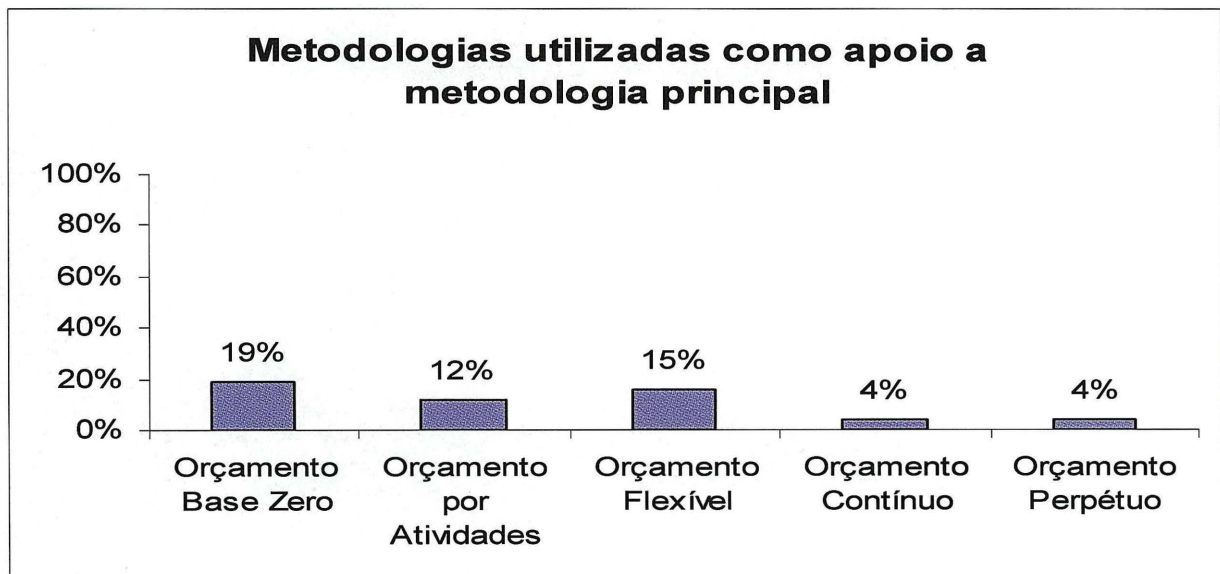
Em primeiro lugar, ressalta-se o principal questionamento efetuado as concessionárias, o qual diz respeito às metodologias utilizadas para elaboração do orçamento. Verificou-se que entre as vinte e seis empresas que responderam os questionários, 73% utilizam como metodologia principal o orçamento por atividades, 8% o orçamento contínuo, outros 8% o orçamento base zero e apenas 4% das empresas usam o orçamento perpétuo. Segue o gráfico 1 que elucidam tais informações:



Fonte: Elaborado pelo autor

Gráfico 1 – Principais metodologias orçamentárias utilizadas pelas concessionárias

Com relação as metodologias utilizadas como apoio a metodologia principal, 19% das empresas disseram utilizar o orçamento base zero, 12% o orçamento por atividades e 15% optam por utilizar o orçamento flexível, conforme gráfico 2.



Fonte: Elaborado pelo autor

Gráfico 2 – Metodologias utilizadas como apoio a metodologia principal

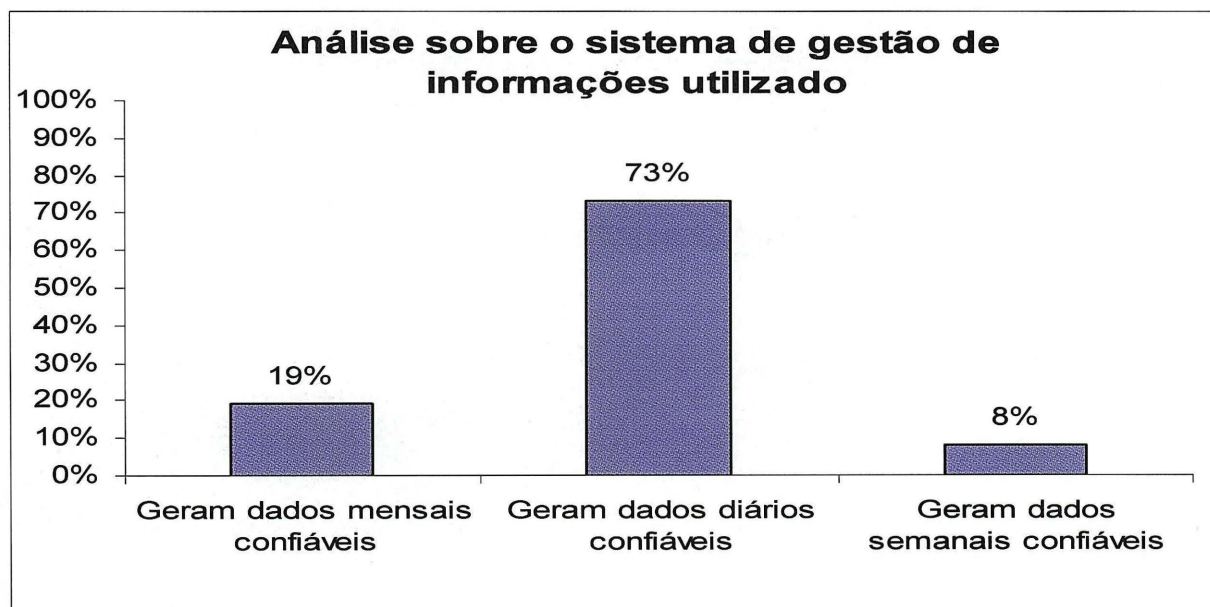
Com a análise dessas informações, nota-se que a maioria das empresas pesquisadas (73%) optam por utilizar o orçamento por atividades como principal metodologia de gestão, fato que denota elucida-se com isso que a maioria das

empresas participantes da pesquisa entendem que as metodologias mais adequadas são o orçamento contínuo e o orçamento por atividades, sendo que o orçamento flexível, é utilizado como metodologia de apoio em 15% da concessionárias.

Das vinte e seis empresas que responderam o questionário, todas dizem fazer projeção por cenários levando em consideração variáveis internas e externas.

Outro fator de grande relevância questionado para as empresas foram os tipos de sistemas de gestão utilizados e se eles satisfaziam as expectativas e necessidades sobre os processos orçamentários.

Dentre as empresas pesquisadas, 19% responderam que o sistema contábil é capaz de gerar dados mensais confiáveis, 73% dados diários e 8% dados semanais, sendo que 35% utilizam o mesmo software contábil/financeiro para fazer a gestão orçamentária, pois o mesmo atende as necessidades, 38% utilizam um software específico para gestão orçamentária, 8% utilizam um software específico para gestão orçamentária mais um controle paralelo no software Excel e ainda 15% fazem a gestão orçamentário exclusivamente no Excel, conforme demonstrado no gráfico 3.



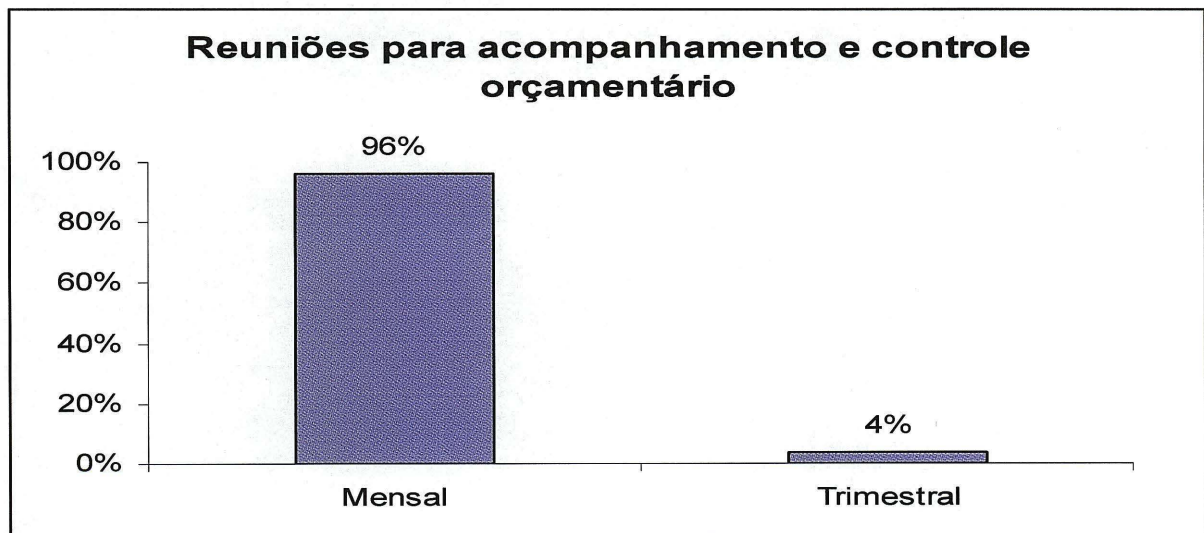
Fonte: Elaborado pelo autor

Gráfico 3 – Análise sobre o sistema de gestão utilizado

Porém, ao serem questionadas sobre a afirmativa a seguir: “O software utilizado fornece as informações e relatórios necessários para o gerenciamento orçamentária periódico da empresa (planejamento, execução e controle)”, 81% das empresas responderam que concordam totalmente com a afirmativa, 12% concordaram parcialmente, e apenas 8% não concordaram nem discordaram ou discordam parcialmente, elucidando com isso, a visão dos gestores de que os sistemas são eficientes.

Procurou-se também, identificar as relações existentes entre o departamento responsável pela gestão orçamentária e os demais setores da empresa. Primeiramente constatou-se que em 54% das empresas, o departamento de controladoria é o responsável por gerir o orçamento, em 31% o responsável é o setor administrativo/financeiro e em 12% os responsáveis são outros setores (planejamento, engenharia, etc).

Nota-se então, que o departamento gestor, na maioria das vezes a controladoria, é responsável por administrar as reuniões para planejamento e controle orçamentário que ocorrem em todas as empresas pesquisadas e que em 96% destas tem periodicidade mensal e em apenas 4% a periodicidade é trimestral, conforme gráfico 4.

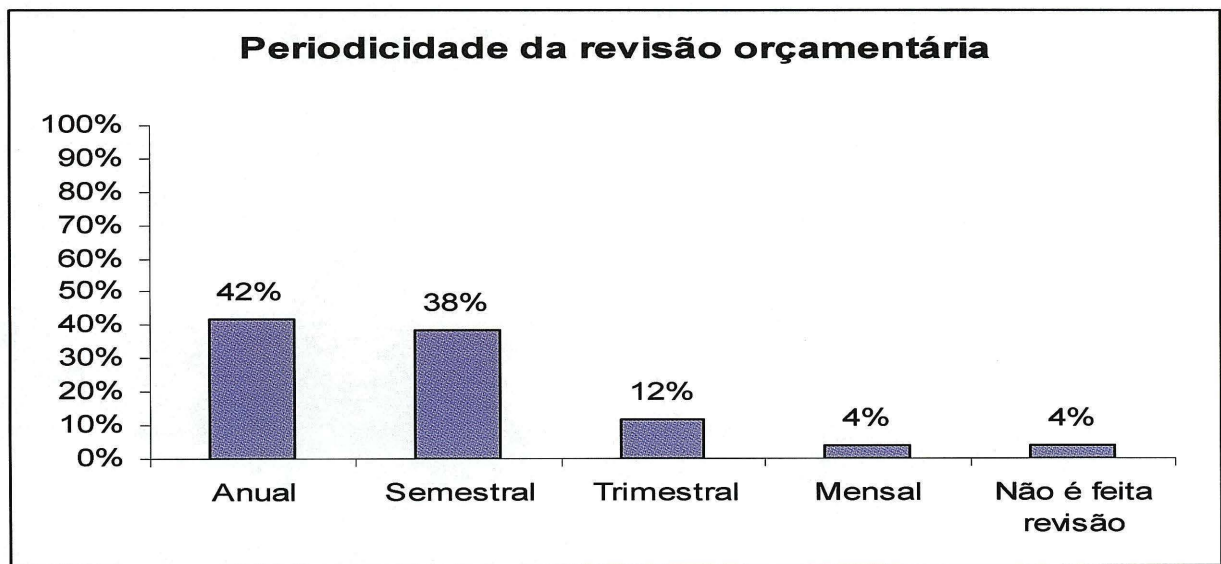


Fonte: Elaborado pelo autor

Gráfico 4 – Reuniões para acompanhamento e controle orçamentário

Outro aspecto relevante que deve ser analisado no processo orçamentário é a periodicidade de revisão orçamentária, pois no atual contexto organizacional, por mais adequada e eficiente que seja a metodologia orçamentária utilizada, sempre surgirão fatores (internos e externos) que poderão influenciar nas previsões e planos de ações futuras das organizações. Fato esse, que ratifica a preocupação com as revisões orçamentárias e qual a periodicidade que elas são realizadas.

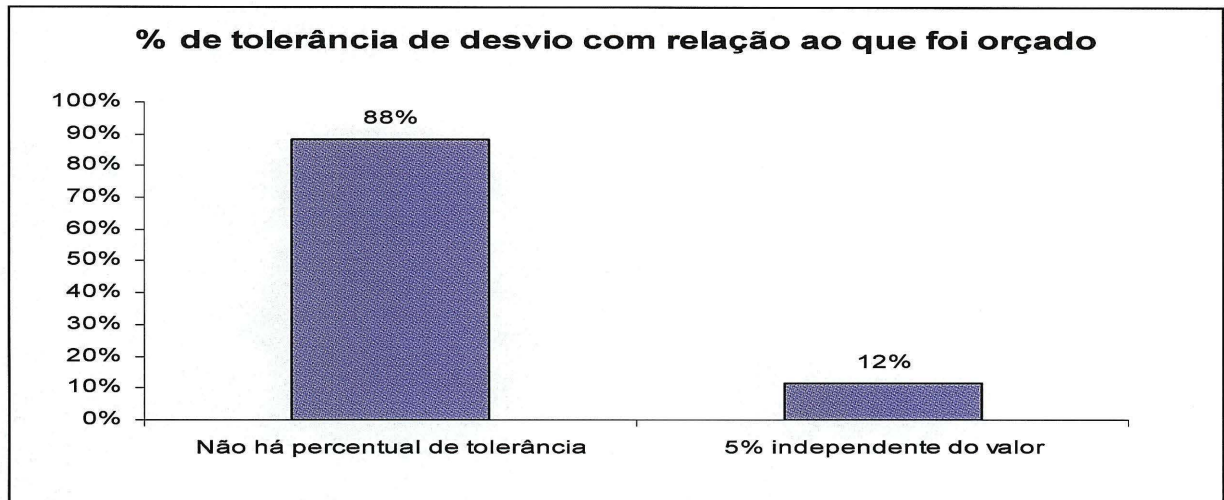
Das empresas pesquisadas, 42% fazem revisão orçamentária anual, 38% semestral, 12% trimestral, 4% fazem revisão mensal e os outros 4% não fazem revisão orçamentária. Essas informações elucidam que as revisões anuais e semestrais são as mais utilizadas pelas concessionárias e que poucas deixam de fazê-las, porém é importante ressaltar que as revisões anuais são menos eficientes, pois, como na maior parte os orçamentos são feitos para doze meses, o nível de flexibilidade fica comprometido, já que, os desvios ocorridos no decorrer dos meses não poderão ser ajustados para os meses seguintes. O gráfico 5 expõe os percentuais apresentadas anteriormente.



Fonte: Elaborado pelo autor

Gráfico 5 – Periodicidade da revisão orçamentária

Outro questionamento feito as empresas, foi de qual é o percentual de tolerância de desvios com relação ao que foi orçado e os resultados foram apresentados conforme gráfico 6.

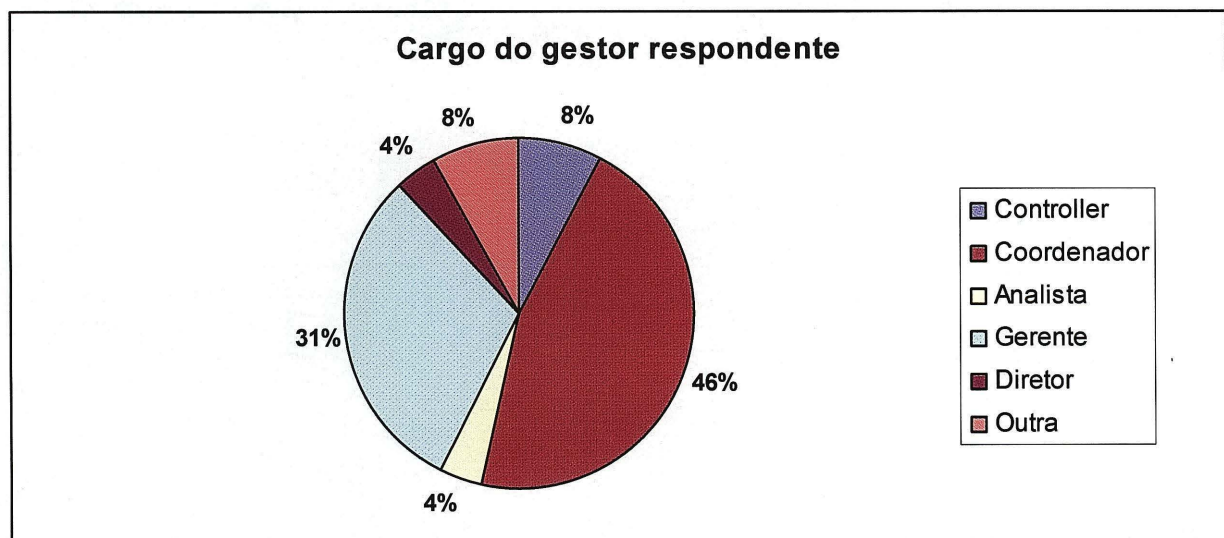


Fonte: Elaborado pelo autor

Gráfico 6 – % de tolerância de desvio com relação ao que foi orçado

#### 4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES GERAIS

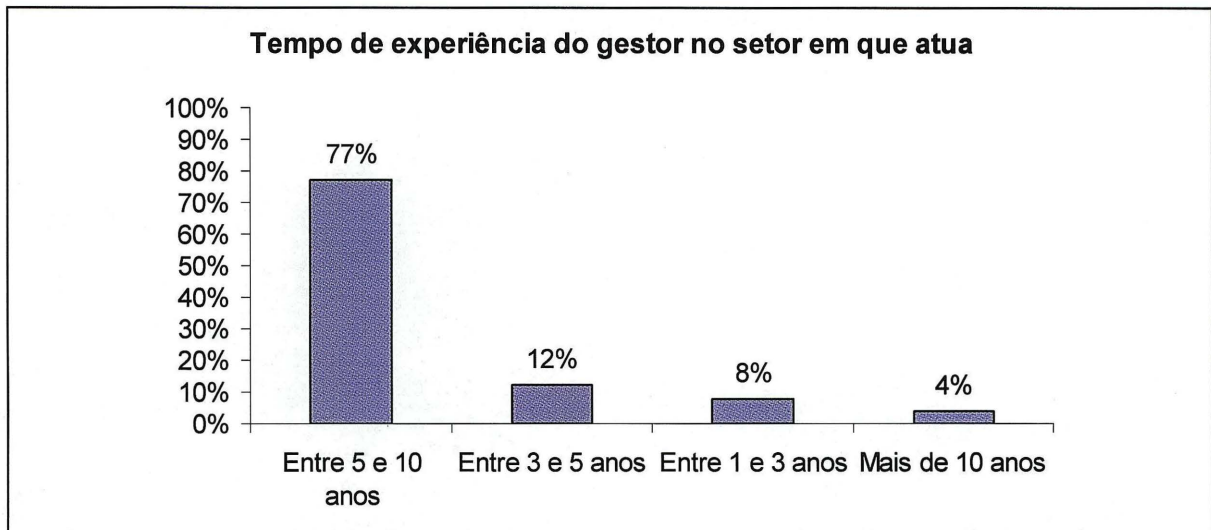
Das vinte e seis empresas pesquisadas 46% dos gestores respondentes são coordenadores, 31% são gerentes, 8% são *controllers*, 4% são analistas e outros 4% são diretores e ainda 8% exercem outra função.



Fonte: Elaborado pelo autor

Gráfico 7 – Cargo do gestor respondente

Outro aspecto interessante que se detectou é com relação ao tempo de experiência dos gestores que responderam o questionário, de acordo com o exposto no gráfico 8.



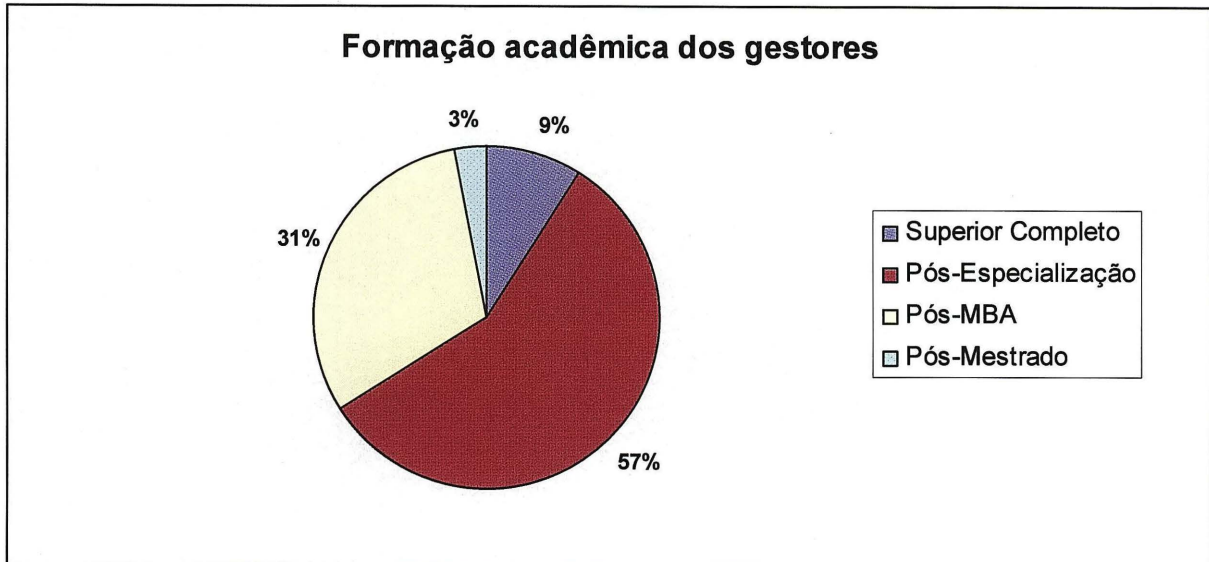
Fonte: Elaborado pelo autor

**Gráfico 8 – Tempo de experiência do gestor no setor em que atua**

Verificou-se que 77% dos gestores têm entre cinco e dez anos de experiência no setor em que atuam, 12% tem entre três e cinco anos, 8% entre um e três anos e apenas 4% tem mais de dez anos de experiência.

Constatou-se também que 85% dos gestores desenvolvem suas atividades na empresa ou grupo empresarial atual há mais de cinco anos, 8% um ano ou menos e outros 8% entre um e cinco anos.

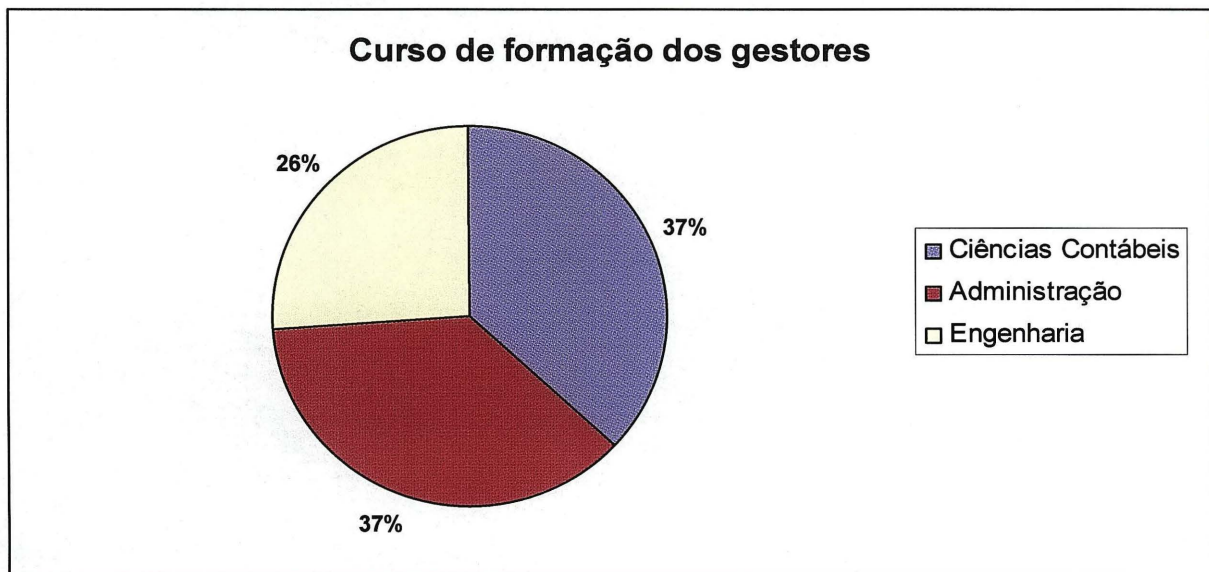
Quanto à formação dos gestores, 57% são pós-graduados no nível de especialização, 31% possuem MBA (*Master of Business Administration*), 9% possuem superior completo e apenas 3% possuem pós-graduação no nível de mestrado, de acordo com exposto no gráfico 9.



Fonte: Elaborado pelo autor

Gráfico 9 – Formação acadêmica dos gestores

Dos gestores respondentes, 37% são formados em ciências contábeis, 37% em administração e 26% em engenharia, conforme gráfico 10.



Fonte: Elaborado pelo autor

Gráfico 10 – Curso de formação dos gestores

Através do levantamento dos dados, constatou-se também que 85% dos gestores são homens e apenas 15% mulheres e que entre eles 69% tem entre trinta

e seis e quarenta anos, 19% tem entre trinta e um e trinta e cinco anos e 12% tem entre vinte e seis e trinta anos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Este tópico elucida as considerações finais e recomendações de acordo com os resultados obtidos. Para tanto se fez necessário estruturá-lo em duas seções. A primeira trata de expor as considerações sobre o estudo, se a questão de pesquisa foi respondida e se os objetivos foram ou não alcançados e a segunda apresenta as recomendações e sugestões para futuros estudos, atingindo com isso a última etapa do processo de pesquisa.

### 5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do pressuposto de que o ramo de concessões rodoviárias está em fase de expansão, motivado por diversos fatores internos e externos relacionados à atual conjuntura socioeconômica e diretrizes políticas do país, buscou-se, por meio desta investigação, identificar características dos processos relacionados ao planejamento, elaboração, controle e revisão do orçamento em cada empresa, objetivando a viabilização de melhorias.

Para tanto, considerou-se como questionamento para o desenvolvimento da presente pesquisa, quais são as características da gestão orçamentária apresentadas em empresas do ramo de concessão rodoviária do Brasil, sendo que o objetivo geral foi justamente identificar essas características por meio de alguns objetivos específicos, como aplicação de questionários aos gestores orçamentários das empresas e após isso, apresentação e análise dos resultados obtidos, verificando assim, os conceitos e metodologias utilizadas.

O primeiro passo para tornar viável este trabalho foi o levantamento dos telefones e e-mails das cinquenta concessionárias cadastradas na ABCR. Feito isso, foi realizado contato via e-mail e telefone com todas elas, onde foram enviadas carta de apresentação da pesquisa, questionário e planilha respostas para preenchimento, objetivando maior adesão possível por parte das empresas. Porém, dentre os cinquenta questionários enviados, apenas vinte e seis foram respondidos, ou seja, 52% do total, mas, o necessário para atingir o objetivo inicial de no mínimo 50% de adesão.

O questionário é formulado por vinte e seis questões subdivididas em dois blocos, o primeiro composto por informações específicas sobre métodos de

orçamento e processos organizacionais de planejamento e controle de recursos e o segundo por informações gerais de características e perfil profissional dos gestores responsáveis.

A partir da análise das respostas obtidas, verificou-se que 73% das empresas utilizam como principal metodologia o orçamento por atividades, 8% o orçamento contínuo, outros 8% o orçamento base zero e apenas 4% das empresas usam o orçamento perpétuo. Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que nenhuma das pesquisadas utiliza o orçamento flexível, fato este, que, provavelmente ocorre porque esta metodologia é mais voltada às indústrias, já que teoricamente ela depura melhor os insumos (matéria-prima, mão de obra, custos indiretos de fabricação) e procura identificar o que cada empregado, o que cada metro quadrado de fábrica e o que cada máquina ou computador produzem, ou seja, não condiz com a realidade e necessidades atuais das concessionárias. Por sua vez, o orçamento por atividades é o mais utilizado (73%) entre as empresas, o que pode ser explicado pelo fato de que esta metodologia é uma extensão do custo baseado em atividades, que tem como foco a projeção dos recursos de acordo com as atividades e o uso de direcionadores para estimar e controlar os resultados, usando essas informações no planejamento e processo de avaliação, fato que ocasiona eliminação de atividades supérfluas, redução do tempo ou dos recursos empregados no cumprimento das atividades, seleção das atividades de custos mais baixos, possibilidade de definir prioridades mais coerentes de acordo com a realidade, oferecer justificativas de custo, maior monitoramento dos benefícios e avaliação o desempenho objetivando constante melhoria. Ou seja, o planejamento, execução e monitoramento das atividades realizadas pelas concessionárias são, possivelmente as informações mais importantes para o processo de tomada de decisões e acompanhamento dos recursos, uma vez que, nesse ramo, as empresas têm como principais objetivos a realização de diferentes e complexas obras de infra-estrutura e o orçamento por atividades desempenha um papel essencial para o controle de recursos e cumprimento de metas estabelecidas nas atividades desenvolvidas nessas obras.

Com tudo, nota-se que presente questão de pesquisa foi respondida e o objetivo geral da investigação foi alcançado, uma vez que identificou-se as principais características da gestão orçamentária de empresas do ramo de concessão rodoviária do Brasil, possibilitando com isso, um entendimento mais eficiente acerca

dos processos de gestão desse ramo atividades, que se torna cada dia, mais fundamental para o desenvolvimento da sociedade e economia brasileira.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

O alcance do objetivo dessa investigação demonstra quanto são valiosas as pesquisas que contribuem para o desenvolvimento das ciências sociais como um todo, com isso, recomenda-se que este estudo seja utilizado no auxílio das atividades rotineiras desenvolvidas pelas organizações em que está focando e que a partir dos resultados aqui explicitados, sejam realizados novos estudos sobre esse seguimento organizacional, com o objetivo de detalhar e aperfeiçoar os processos de gestão necessários para a manutenção e desenvolvimento dessas organizações.

## REFERÊNCIAS

ALVES, A. J. **O planejamento de pesquisas qualitativas em educação. Cadernos de Pesquisa**, São Paulo, v. 77, p. 53-61, maio, 1991.

ALVES-MAZZOTTI, A. J. & GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

ANSOF, H. I. **Estratégia empresarial**. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1997.

ANTHONY, R. N. **Contabilidade gerencial: introdução à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1972.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONÁRIA DE RODOVIAS – ABCR. **Concessionárias Cadastradas**. 2010. São Paulo. Disponível em:<<http://www.abcr.org.br/concessoes>>. Acesso em 25/02/2010.

AUTOBAN. **O que é concessão**. 2009. São Paulo Disponível em:<<http://www.autoban.com.br/concessionaria/sobrea/oqueeaconcessao.cfm>>. Acesso em 30/11/2009.

AUTOPISTA RÉGIS BITTENCOURT S/A. **O que é concessão**. 2010. Registro Disponível em :<[http://www.autopistaregis.com.br/?link=por\\_dentro\\_da\\_concessao](http://www.autopistaregis.com.br/?link=por_dentro_da_concessao)>. Acesso em 30/11/2009.

BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade Baseada em atividades e controle de Gestão**. Québec, 1997.

BRASIL. **Lei 8.987 de 13 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em:<[www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L8987](http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L8987)> acessado em 20/04/2010.

BRIMSON, J.A. **Contabilidade por atividades**. São Paulo: Ed. Atlas, 1996.

BROOKSON, Stephen, **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.

CERVO, A.L. e BERVIAN, P.A. **Metodologia Científica**. 5ª Edição. São Paulo: Ed. Prentice Hall, 2002.

COKINS, G. **Activity-based cost management making it work: a manager's guide to implementing and sustaining an effective ANC System**. Boston McGraw Hill, 1999.

ESPEJO, M. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: Uma abordagem Multivariada**. 216 f. (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

FERREIRA, S. de A. **Direito administrativo didático**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas, Rio de Janeiro, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr., 1995.

GOLDENBERG, M. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais**. Rio de Janeiro: Record, 1999.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HEYINK, J.W. & TYMSTRA, T. J. **The function of qualitative research**. *Social Indicators Research*, v. 29,291-305, 1993.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T. **Introdução a contabilidade gerencial**. 5ª ed., Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985.

JONES, R. L; TRENTIN, H. G. **Orçamento – a chave do planejamento e controle**. São Paulo: MC Graw Hil, 1978.

LUNKES. R. J. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

LUNKES. R. J. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, M. de A.; **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2007. 312p.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MEDAUAR, O. Poder de Polícia. **A Força Policial**, São Paulo, n.6, p. 51-61, abr./jun. 1995.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros. 2003.

MOREIRA, J. C. **Orçamento empresarial: manual de elaboração**. São Paulo: Atlas, 1989.

NEVES, J. L. **Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades**. **Cadernos de Pesquisas em Administração**, v. 1, n.3, 2º sem., 1996.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional**. 2. ed. São Paulo: Cengage, 2009.

PATTON, M. **Qualitative research and evaluation methods**. Londres, Thousand Oaks : Sage Publications, 2002.

PHYRR, PETER A. **"Orçamento Base Zero"** - Um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas, São Paulo - Editora Interciência, 1981

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2008.

SÁ, C. A.; MORAES, J. R. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SAMPIERI, R.H.; COLLADO, C.H.; LUCIO, P.B. **Metodologia de pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS, J. A., PARRA FILHO, D. **Metodologia científica**. São Paulo: Futura, 1998.

SCHUBERT, P. **Orçamento empresarial integrado**. Rio de Janeiro: LTC, 1985.

SOUTO, M. J. V. **Desestatização: privatização, concessões, terceirizações e regulação.** Rio de Janeiro, Editora Lumen Juris, 2001. 4º ed.

TAYLOR, F. W. (1978) **Princípios da Administração Científica.** São Paulo: Atlas

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica.** São Paulo: Atlas, 2000.

TERENCE, A. F. & ESCRIVÃO FILHO, E. **Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa - ação nos estudos organizacionais.** Disponível em <[http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2006\\_TR540368\\_8017.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2006_TR540368_8017.pdf)>. Acesso em 30/04/2010.

TUNG. N. H. **Orçamento empresarial no Brasil: para empresas industriais e comerciais.** 3. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1983.

VAENA, Maurício, HUETZ, Leopoldo V. **Orçamento Empresarial e seu controle.** São Paulo. Editora Atlas, 1961.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento operacional: uma abordagem prática.** 2. ed. Porto Alegre: Sagra, 1984.

## APÊNDICES

## APÊNDICE 1 – CARTA DE APRESENTAÇÃO



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA

Prezados(as) Senhores(as).

Meu nome é Fábio de Azevedo, sou aluno do curso de especialização em Controladoria da Universidade Federal do Paraná – UFPR em Curitiba, e como requisito para obtenção deste título, estou desenvolvendo uma pesquisa junto às empresas concessionárias de rodovias atuantes no Brasil e cadastradas na Associação Brasileira de Concessionárias de Rodovia – ABCR, com o objetivo de identificar as características da gestão orçamentária das empresas que atuam neste ramo e detectar os pontos fortes e fracos em relação ao que acontece rotineiramente nestas empresas, focando eliminação de falhas e viabilidade de melhorias.

Com isso, solicito a valiosíssima e essencial colaboração de V. Sa., responsável pela administração orçamentária desta empresa, para que responda o questionário em anexo.

Esclareço que tal questionário demandará aproximadamente 15 minutos de seu tempo e que as informações serão tratadas com o devido sigilo e utilizadas com a única e exclusiva finalidade de subsidiar o estudo supracitado. Ao término deste trabalho, comprometemo-nos a enviar uma cópia do mesmo às empresas participantes desta pesquisa.

Agradeço antecipadamente sua contribuição.

**Orientadora**

Profa.Dra. Márcia Bortolucci Espejo  
Universidade Federal do Paraná  
Fone: (41) 3360-4193 / 3360-4417  
E-mail: marciabortolucci@ufpr.br

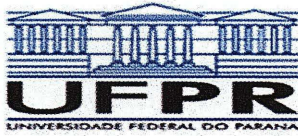
**Pós Graduando**

Fábio de Azevedo Pereira  
Universidade Federal do Paraná  
Fone: (13) 9727-3195

**Coordenador**

Prof.Dr. Ademir Clemente  
Fone (41) 3360-4413  
E-mail: ademir@ufpr.br

## APÊNDICE 2 - QUESTIONÁRIO



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA**

### Questionário

#### 1. INFORMAÇÕES ESPECÍFICAS

*(Adaptado de Espejo, 2008)*

**Questão 1 - Atribua uma nota, de 0 a 10, para os principais motivos para utilização do orçamento na empresa, sendo que 0 é um motivo menos importante e 10 é um motivo mais importante.**

a) Planejamento Operacional	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
b) Avaliação de Desempenho (com foco operacional e de curto prazo)	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
c) Comunicação de Metas	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
d) Alcance de metas	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
e) Formação de Estratégias	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**Questão 2 - Há utilização da técnica de Orçamento Base Zero (OBZ)?**

- a)  Sim, é a principal metodologia de gestão orçamentária utilizada;
- b)  Sim, porém é utilizada como apoio a outra metodologia;
- c)  Não utiliza-se;
- d)  Não conheço essa metodologia.

**Questão 3 - Há utilização da técnica de *Rolling Forecasting* (orçamento contínuo)?**

- a)  Sim, é a principal metodologia de gestão orçamentária utilizada;
- b)  Sim, porém é utilizada como apoio a outra metodologia;
- c)  Não utiliza-se;
- d)  Não conheço essa metodologia.

**Questão 4 - Há utilização do Orçamento Flexível?**

- a)  Sim, é a principal metodologia de gestão orçamentária utilizada;
- b)  Sim, porém é utilizada como apoio a outra metodologia;
- c)  Não utiliza-se;
- d)  Não conheço essa metodologia.

**Questão 5 - Há utilização do Orçamento por atividades?**

- a)  Sim, é a principal metodologia de gestão orçamentária utilizada;
- b)  Sim, porém é utilizada como apoio a outra metodologia;
- c)  Não utiliza-se;
- d)  Não conheço essa metodologia.

**Questão 6 - Há utilização do Orçamento Perpétuo?**

- a)  Sim, é a principal metodologia de gestão orçamentária utilizada;
- b)  Sim, porém é utilizada como apoio a outra metodologia;
- c)  Não utiliza-se;
- d)  Não conheço essa metodologia.

**Questão 7 - A empresa faz projeção por cenários?**

- a)  Sim, levando em consideração variáveis internas e externas;  
 b)  Sim, levando em consideração apenas variáveis internas;  
 c)  Sim, levando em consideração apenas variáveis externas;  
 d)  Não se faz projeção por cenário.

(Adaptado de Espejo, 2008)

**Questão 8 - Atribua uma nota de 0 a 10 para avaliar o grau de solidez com relação à existência dos componentes orçamentários indicados abaixo:**

Escala: 0= Não existe; 10= existe de forma bem organizada

a) Premissas orçamentárias	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
b) Previsão de cenários	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
c) Planejamento de Marketing	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
d) Planejamento de suprimentos e estocagem;	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
e) Planejamento de recursos humanos;	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
f) Planejamento de investimentos no Ativo Imobilizado;	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
g) Demonstrações contábeis projetadas.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

(Adaptado de Espejo, 2008)

**Questão 9 - Qual a periodicidade em que o sistema contábil de sua empresa é capaz de gerar dados confiáveis? Sendo que este item não se refere à apuração de resultado ou fechamento de balancetes ou balanço contábil; refere-se à informação para possíveis acompanhamentos gerenciais da empresa.**

- a)  Diário  
 b)  Semanal  
 c)  Mensal  
 d)  Trimestral  
 e)  Semestral  
 f)  Anual  
 g)  O sistema contábil não é capaz de gerar dados confiáveis.

**Questão 10 – Qual tipo de software utilizado para gestão orçamentária na sua empresa.**

- a)  Utiliza-se um software específico para gestão orçamentária  
 b)  Utiliza-se um software específico para gestão orçamentária, porém é realizado um controle paralelo no Excel  
 c)  Utiliza-se o mesmo software contábil/financeiro, pois este, atende as necessidade da gestão orçamentária  
 d)  Utiliza-se o mesmo software contábil/financeiro e é realizado um controle paralelo no Excel  
 e)  A gestão orçamentária é feita exclusivamente através do Excel

**Questão 11 – Você concorda com a afirmativa abaixo?**

**“O software utilizado fornece as informações e relatórios necessários para o gerenciamento orçamentária periódico da empresa (planejamento, execução e controle)”.**

- a)  Concordo Totalmente  
 b)  Concordo parcialmente  
 c)  Não concordo nem discordo  
 d)  Discordo parcialmente  
 e)  Discordo totalmente

(Adaptado de Espejo, 2008)

**Questão 12 - Atribua uma nota de 0 a 10 para o nível de satisfação com o sistema orçamentário atual da sua empresa quanto a desempenhar os seguintes papéis:**

Escala: 0=muito insatisfeito; 10 muito satisfeito.

a) Auxiliar o gerenciamento da empresa	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
b) Auxiliar na tomada de decisão operacional, de curto prazo	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
c) Auxiliar na tomada de decisão estratégica, de longo prazo	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**Questão 13 - Qual o setor responsável pela gestão orçamentária da empresa?**

- a)  Departamento de Controladoria
- b)  Departamento Financeiro
- c)  Departamento Administrativo
- d)  Departamento Administrativo/Financeiro
- e)  Departamento Contábil
- f)  Outro Departamento

**Questão 14 - São realizadas reuniões para planejamento e controle orçamentário entre o setor responsável pela gestão orçamentária e os demais setores da empresa?**

- a)  Sim, apenas para planejamento
- b)  Sim, apenas para controle
- c)  Sim, para planejamento e controle
- d)  Não são realizadas reuniões

**Questão 15 - Qual a periodicidade das reuniões para acompanhamento e controle orçamentário?**

- a)  Mensal
- b)  Bimestral
- c)  Trimestral
- d)  Semestral
- e)  Anual
- f)  Não são realizadas reuniões

**Questão 16 - Qual a periodicidade de revisão orçamentária na empresa?**

- a)  Mensal
- b)  Trimestral
- c)  Semestral
- d)  Anual
- e)  Não é feita revisão orçamentária

**Questão 17 - Quanto ao controle orçamentário, qual o percentual de tolerância de desvio com relação ao que foi orçado.**

- a)  5%, independente do valor
- b)  5%, porém só é considerado se o valor deste desvio for maior que R\$ 500,00
- c)  10%, independente do valor
- d)  10%, porém só é considerado se o valor deste desvio for maior que R\$ 500,00
- e)  15%, independente do valor
- f)  15%, porém só é considerado se o valor deste desvio for maior que R\$ 500,00
- g)  \_\_\_\_\_%, independente do valor
- h)  \_\_\_\_\_%, porém só é considerado se o valor deste desvio for maior que R\$ \_\_\_\_\_
- i)  Não existe percentual de tolerância de desvio.

**Questão 18 - O que é feito quando é identificado um desvio orçamentário relevante para empresa?**

- a)  Solicita-se uma justificativa ao setor que apresentou o desvio
- b)  Solicita-se, além da justificativa uma medida corretiva do setor responsável pelo desvio
- c)  Outro

## 2. INFORMAÇÕES GERAIS

**Questão 19 - Qual o seu cargo/função na empresa?**

- a)  Controller
- b)  Coordenador

- c)  Analista
- d)  Gerente
- e)  Diretor
- f)  Presidente
- g)  Outro.

**Questão 20 - Qual o seu tempo de atuação na empresa?**

- a)  até 1 ano
- b)  entre 1 e 3 anos
- c)  entre 3 e 5 anos
- d)  entre 5 e 10 anos
- e)  mais de 10 anos

**Questão 21 - Qual o seu tempo de experiência no departamento de controladoria?  
(não só nesta empresa em que trabalha atualmente)**

- a)  até 1 ano
- b)  entre 1 e 3 anos
- c)  entre 3 e 5 anos
- d)  mais de 5 anos

**Questão 22 - Qual a sua formação?**

- a)  Ensino Superior incompleto
- b)  Ensino Superior completo
- c)  Pós Graduação – Especialização
- d)  Pós Graduação – MBA
- e)  Pós Graduação – Mestrado
- f)  Pós Graduação – Doutorado
- g)  Outra.

**Questão 23 - Caso possua formação de nível superior (ou esteja em andamento) qual o curso que cursou/esta cursando?**

- a)  Ciências Contábeis
- b)  Administração
- c)  Economia
- d)  Direito
- e)  Engenharia
- f)  Outra

**Questão 24 - Sexo**

- a)  Masculino
- b)  Feminino

**Questão 25 - Qual sua faixa de idade?**

- a)  entre 20 e 25 anos
- b)  entre 26 e 30 anos
- c)  entre 31 e 35 anos
- d)  entre 36 e 40 anos
- e)  entre 41 e 50 anos
- f)  mais de 50 anos

**Questão 26 - Quanto ao conhecimento de outros idiomas?**

- a)  Inglês nível básico
- b)  Inglês nível Intermediário
- c)  Inglês fluente
- d)  Outros, além do inglês
- e)  Não possui conhecimentos relevantes de outro idioma

### APÊNDICE 3 – PLANILHA PARA RESPOSTA DO QUESTIONÁRIO



#### PLANILHA PARA RESPOSTA DO QUESTIONÁRIO

QUESTÕES	ALTERNATIVA ESCOLHIDA								
	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
19									
20									
21									
22									
23									
24									
25									
26									

**COMPLEMENTO**

<b>Data:</b>	
<b>Nome:</b>	
<b>E-mail:</b>	
<b>Fone:</b>	
<b>Empresa:</b>	