

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

Ketlyn da Silva Pasquali
Mestre em Contabilidade pelo PPGC/Unioeste,
e-mail: ketlyn_pasquali@hotmail.com

Tabatha Caroline Bonafin dos Santos
Mestre em Contabilidade pelo PPGC/Unioeste, Professora da Univel,
e-mail: tabatha.cb@hotmail.com

Leandro Augusto Toigo
Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela FURB, Professor adjunto do
PPGC/Unioeste, e-mail: leandro.toigo@unioeste.br

Sidnei Celerino da Silva
Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, Professor adjunto do
PPGC/Unioeste, e-mail: sidnei.silva@unioeste.br

Resumo

O tema da pesquisa é sobre a evolução das pesquisas relacionadas à área de orçamento. O objetivo é analisar o cenário nacional da produção científica sobre o orçamento. Empregou-se a revisão sistemática conforme a metodologia *Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses* (PRISMA). O objeto de estudo foram as pesquisas com o tema orçamento encontradas no Banco de Teses e Dissertações da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). A análise foi por meio da análise de conteúdo, dividida em duas etapas: quantitativa, dos 77 estudos, e qualitativa dos que utilizaram uma teoria de base, totalizando 26 pesquisas. O período de maior número de publicações foi em 2016, com destaque para dissertações nos programas de mestrado em Contabilidade, sendo a Universidade de São Paulo, a maior produtora desses trabalhos. As teorias que se destacaram foram a Teoria Institucional, Teoria Contingencial e Teoria da Agência. Apesar da escassez de estudos, identificaram-se diversas lacunas para pesquisas futuras relacionadas à temática orçamento. A pesquisa contribui com informações relevantes para outros pesquisadores do tema, por meio da análise e reflexão crítica sobre a produção científica, além de servir como um diagnóstico para investigar o tema orçamento.

Palavras chave: Orçamento. Teses e Dissertações. Cenário da Produção Científica.

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

Abstract

The research theme is about the evolution of research related to the budget area. The objective this paper is to analyze the national framework of scientific production on the budget. The systematic review was used according to the methodology Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses (PRISMA). The object of paper was the researches with the budget theme found in the Bank of Thesis and Dissertations of the Coordination of Improvement of Higher Level Personnel (CAPES). The analysis was by means of content analysis, divided in two stages: quantitative, of the 77 papers, and qualitative of those who used a basic theory, totaling 26 papers. The period of greatest number of publications was in 2016, with emphasis on dissertations in the programs of master's degree in Accounting, with the University of São Paulo being the largest producer of these works. The theories that stood out were the Institutional Theory, Contingency Theory and Agency Theory. Despite the lack of studies, several gaps have been identified for future research related to the budget theme. The research contributes relevant information to other researchers of the subject, through the analysis and critical reflection on the scientific production, besides serving as a diagnosis to investigate the budget theme.

Keywords: Budget. Theses and Dissertations. Scientific Production framework.

Recebimento: 01/05/2021 - **Aprovação:** 12/05/2021

1. INTRODUÇÃO

O planejamento de estratégias, objetivos, metas e ações são fundamentais para a continuidade e maximização dos resultados de qualquer organização, independentemente do tamanho ou segmento da empresa. Neste sentido, o orçamento empresarial contempla de maneira formal, os objetivos e metas, com vistas ao cumprimento das estratégias, bem como, se antecipar a possíveis problemas e realizar as ações corretivas necessárias (Leite, Silva, Cherobim & Bufrem, 2008), sendo que o processo orçamentário depende da estrutura operacional, capital, tecnologia e pessoas, portanto varia de empresa para empresa (Lavarda & Almeida, 2013).

O alcance dos objetivos organizacionais requer uma gestão eficiente do orçamento por meio de sistemas de controle, que certificam se o que foi planejado está sendo executado, para que as decisões sejam tomadas em tempo hábil (Beuren & Wienhage, 2013). Deste modo, o orçamento empresarial não deve se limitar ao controle de gastos, mas pode ser utilizado como instrumento de antecipação dos problemas ao sinalizar metas e objetivos que requerem um gerenciamento para contribuir com o processo decisório no cumprimento das estratégias (Leite et al., 2008). Portanto, o orçamento serve para auxiliar os processos de planejamento e controle da organização, pois se trata de uma projeção para atender as necessidades futuras e

promover a sustentabilidade diante da competitividade do mercado, bem como adequar a empresa as constantes mudanças (Lima Filho & Bruni, 2013).

A relevância do orçamento na gestão das organizações é decorrente de vários aspectos como a maior competitividade no mercado, internacionalização das empresas que amplia o acesso do consumidor aos produtos, sendo que isso requer a elaboração de estratégias, planejamentos e controles que visem à produtividade local e o crescimento das organizações, pois gera a necessidade de uma gestão eficaz, por meio da elaboração e execução de orçamentos. Portanto, o processo orçamentário é imprescindível para continuidade e sucesso das organizações, pois está relacionado ao planejamento e controle das atividades operacionais (Leite et al., 2008).

Apesar da importância do orçamento para as organizações, as pesquisas sobre esta temática ainda são escassas no Brasil (Leite et al., 2008; Lavarda & Almeida, 2013). Alguns pesquisadores buscaram identificar a evolução das pesquisas relacionadas ao orçamento e evidenciou-se a baixa produção, como a pesquisa de Leite et al. (2008), que investigaram as características das teses e dissertações sobre o orçamento, no período de 1995 a 2006. Os resultados do estudo indicaram que do total de 1.257 dissertações e 112 teses produzidas, apenas 27 dissertações e uma tese abordaram o tema orçamento, sendo que 16 dissertações tratam do orçamento empresarial e 11 do orçamento público, enquanto que a única tese trata do orçamento público. A abordagem mais utilizada foi sobre a aplicação dos orçamentos nas empresas, por meio de estudos de casos únicos, sendo que as pesquisas na área pública abordam o orçamento em órgãos da administração pública.

Moura, Dallabona e Lavarda (2012) destacaram a dificuldade de identificar na literatura nacional estudos que analisaram pesquisas desenvolvidas em congressos brasileiros sobre o tema orçamento. Neste sentido, descreveram o perfil bibliométrico dos artigos publicados sobre orçamento nos Congressos da Universidade de São Paulo (USP) de Controladoria e Contabilidade, Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD), Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT) e Congresso Brasileiro de Custos (CBC), no período de 2005 a 2009. Os resultados indicaram um total de 116 trabalhos publicados sobre o tema, sendo que o evento com maior número de artigos foi o Congresso Brasileiro de Custos, com 61 artigos (53%). Verificou-se que houve um crescimento de 106% nas publicações, com destaque para o ano de 2009, com 35 artigos (30%). Com relação ao

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

enfoque, destacou-se o orçamento empresarial com 59%. Salienta-se que apesar da importância do tema, o número de pesquisas nessa área ainda é muito pequeno.

Suave, Lunkes e Codesso (2013) pesquisaram as características da produção nacional sobre orçamento, nas revistas mais conceituadas, com qualis entre A2 e B2, sendo selecionadas 29 revistas, com um total de 8.491 artigos publicados. Dentre elas, 15 revistas apresentaram 38 artigos que abordam orçamento, do total de 5.748, ou seja, apenas 0,6% das publicações. A revista com maior número de artigos com esse tema foi a Contabilidade Vista & Revista da Universidade Federal de Minas Gerais. Com relação ao método de pesquisa, o estudo de caso foi o mais utilizado, assim como na pesquisa de Leite et al. (2008). Quanto ao período de maior publicação, ressaltam-se o ano de 2007, com 7 artigos e 2011 com 6. Os tipos de orçamento mais publicados foram referentes ao setor público, seguido do orçamento empresarial. Evidenciou-se a carência de estudos sobre orçamento de capital.

Queiroz e Malaquias (2013) analisaram o conteúdo teórico de 45 artigos sobre orçamento, que foram publicados nos principais periódicos nacionais e internacionais no período de 2003 a 2013, sendo 22 artigos nacionais e 23 internacionais. Os resultados indicaram que em 2011 houve maior número de publicações e o tipo de abordagem mais utilizada foi à combinação da pesquisa qualitativa com a quantitativa. Os estudos apresentaram significativo volume de contribuição teórica, sendo que apenas cinco artigos não apresentaram as contribuições nas considerações finais. Além disso, identificou-se uma associação positiva e significativa entre o número de referências, o conteúdo da introdução e o referencial teórico. Esses resultados indicam que os artigos apresentam adequadamente os aspectos da teoria. Sugere-se para pesquisas futuras analisar também teses e dissertações com essa temática.

Diante dessas pesquisas, ressalta-se que a produção do conhecimento é um processo coletivo, sendo que em cada investigação surgem novas contribuições ao tema estudado (Moura, Dallabora & Lavarda, 2012). Portanto, há necessidade de desenvolver mais trabalhos que avaliem a produção científica relacionada ao orçamento, a fim de identificar as características das pesquisas quanto aos tópicos investigados, metodologias utilizadas, aspectos referentes às revistas, artigos, autores e citações, bem como, a evolução dessa temática ao longo dos anos. Essa pesquisa pode proporcionar informações relevantes para outros pesquisadores, pois permite a análise e reflexão crítica sobre a produção científica,

além de servir como diagnóstico para investigar o tema orçamento (Lunkes, Feliu & Rosa, 2011).

Na busca de aprofundar o conhecimento científico referente ao orçamento e conhecer a evolução das pesquisas nesta área, o presente estudo é pautado no seguinte questionamento: **Qual é o cenário nacional da produção científica sobre o orçamento?** Portanto, o objetivo geral deste estudo é analisar o cenário nacional da produção científica sobre o orçamento. Para tanto, os objetivos específicos são: a) selecionar as teses e dissertações que abordam o orçamento; b) averiguar as características das teses e dissertações; c) identificar as contribuições das pesquisas e possíveis lacunas para futuros trabalhos.

O presente estudo é delimitado nas teses e dissertações sobre orçamento, publicadas na base de dados da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), referente à grande área do conhecimento das Ciências Sociais Aplicadas, especificamente, na área de Ciências Contábeis. Não foi traçado um horizonte temporal, sendo este qualquer ano que tenha publicação sobre o tema.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Visão Geral e Evolução do Processo Orçamentário

O orçamento faz parte do planejamento estratégico da organização, que define as atividades necessárias para a operacionalização, por meio de um plano de metas e recursos que são executadas e comparadas com o realizado para identificar possíveis desvios e posterior correção. Desta forma, é necessário que os objetivos do orçamento estejam alinhados com o planejamento estratégico e tático, além de envolver as etapas de planejamento, execução e controle. No planejamento orçamentário, os objetivos são materializados em termos monetários. Ao executar o orçamento, as ações e decisões são orientadas para assegurar a eficácia da organização. Enquanto que o controle pode contribuir para a avaliação de desempenho, tanto dos resultados globais quanto dos centros de responsabilidades, visto que ocorrem medições do que foi realizado comparado com o previsto. Portanto, o orçamento inclui todas as projeções de todas as unidades como vendas, compras, necessidades de mão de obra e investimentos (Lunkes, Feliu & Rosa, 2011).

Contudo, a transformação das estratégias em um plano operacional é bem complexa, devido às diferenciações que ocorrem nas organizações, seja em decorrência das decisões estratégicas que variam conforme os diferentes níveis de abrangência, o próprio envolvimento dos gestores, além do grau de formalização do processo que varia entre as empresas. Salienta-

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

se que a falta de compreensão do planejamento estratégico afeta diretamente a utilização do orçamento e, conseqüentemente, o desempenho, visto que este se constitui como uma ferramenta de auxílio no direcionamento da empresa para alcançar os objetivos estratégicos (Frezatti, Relvas, Junqueira, Nascimento & Oyadomari, 2010).

Além da complexidade inerente ao processo orçamentário, a abordagem tradicional do planejamento e orçamento tem sido alvo de várias críticas como: custo alto e muito tempo dispendido para elaboração; limitação da capacidade de resposta e flexibilidade para mudanças; raramente são focados na estratégia e podem ser contraditórios; agrega pouco valor devido o tempo de preparação; ênfase na redução de custos e não na criação de valor; fortalecimento vertical do comando e controle; não condiz com a estrutura de redes das organizações; estimula a competitividade e alterações comportamentais; frequência de desenvolvimento e atualização geralmente é anual; baseia-se em suposições; dificulta o compartilhamento de conhecimento pelas divisões departamentais; pouca valorização das pessoas. Diante desses problemas, entende-se que o orçamento tradicional não atende as necessidades dos negócios nos dias atuais (Neely, Sutcliff & Heyns, 2001).

A insatisfação dos pesquisadores e organizações relacionadas à utilização do orçamento empresarial manifesta-se de formas e intensidades diferenciadas. Percebe-se um aumento nas críticas, bem como, em propostas que buscam o aperfeiçoamento desse instrumento ou ainda a eliminação do mesmo. De qualquer forma, na tentativa de compreender os problemas do orçamento, muitos trabalhos apresentam uma abordagem reducionista, visto que tratam do tema de maneira isolada. Neste sentido, propõe-se analisar as disfunções inerentes ao orçamento de forma ampla e integrada, que englobe todo o processo de planejamento em uma relação dinâmica e integrada de elementos estruturais, de gestão e comportamentais. Como consequência dessa visão integrada, tem-se uma melhoria no processo decisório para estruturar o planejamento, além de melhores condições para tomar decisões eficientes e se antecipar aos problemas, para minimizar ou eliminar os efeitos indesejáveis (Frezatti et al., 2010).

Neste sentido, diversas abordagens têm surgido como uma alternativa ao processo orçamentário tradicional como orçamento base-zero, flexível, contínuo, baseado em atividades e *beyondbudgeting*, com vistas a reduzir as deficiências encontradas na prática orçamentária das organizações. Diante dessas opções, qual abordagem orçamentária contribui de forma mais eficaz para o controle gerencial? Ao analisar as características peculiares de

cada técnica, existem as possibilidades de manter o orçamento tradicional, aperfeiçoá-lo por meio do orçamento contínuo e/ou baseado em atividades ou abandoná-lo ao utilizar o *beyondbudgeting* (Lopes & Blaschek, 2005).

Teoricamente, a melhor alternativa seria a junção das características do orçamento contínuo com o baseado em atividades, mesmo que ainda haja problemas como tempo e recursos dispendidos na elaboração. Entretanto, em um cenário dinâmico e instável, pode ser o mais indicado, pois traz algumas vantagens em relação ao orçamento tradicional como: enfoque na geração de valor; mais frequência e eficácia na elaboração das previsões; elimina a prática de incremento; horizonte de tempo é fixo, o que retira a ênfase do ano fiscal; administra o custo da capacidade instalada; melhor compreensão dos gestores ao associar as atividades aos custos; maior ênfase nos processos e atividades (Lopes & Blaschek, 2005).

Por outro lado, essas propostas de melhoria geram poucas mudanças no processo. Salienta-se que uma modificação mais significativa requer o uso de padrões de desempenho relativos, ao invés de padrões orçamentários fixos, para avaliar o desempenho e os incentivos. Além disso, envolve uma reconstrução mais sofisticada do processo orçamentário ao utilizar o orçamento baseado em atividades. Outra forma seria a descentralização do processo conforme a proposta do *BeyondBudgeting*. Contudo, o fator contingencial ambiente impacta fortemente na limitação do orçamento, devido à dificuldade de prever ou planejar em ambientes incertos, o que torna o orçamento menos útil. Por exemplo, em um mercado mais estável, no qual é possível prever as tendências de longo prazo com maior precisão, a organização pode optar pelo planejamento orçamentário, caso contrário, em um ambiente mais dinâmico e imprevisível, requer agilidade para lidar com as mudanças constantes (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003).

Na pesquisa de Neely, Sutcliff e Heyns (2001), as organizações estão adotando e evoluindo novos processos de planejamento e orçamento, com uma abordagem personalizada. Enquanto a literatura enfatiza o uso do orçamento para redução de custos, as organizações buscam, além disso, obter melhorias na previsão, precisão, formulação e execução das estratégias, e que isso tenha uma conexão real com o desempenho financeiro e geração de valor para organização. As melhores práticas identificadas pelas organizações foram as seguintes: as previsões orçamentárias são baseadas em hipóteses e não em opiniões; o orçamento não significa ser enxuto; enfoque na competição e não no orçamento; os comentários devem ser ações, orientados para a explicação; e as organizações devem ser gerenciadas estrategicamente e não financeiramente.

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

Diante dessas divergências e incertezas quanto ao processo orçamentário, há necessidade de mais pesquisas que busquem investigar empiricamente como as organizações tem utilizado o orçamento dentro do seu contexto de atuação e na realidade dos dias atuais, de modo que a ciência possa ampliar e aprofundar a discussão acerca dessa temática. Algumas questões de pesquisas podem originar trabalhos relevantes, como por exemplo: o controle orçamentário pode ser adaptado para funcionar efetivamente em ambientes imprevisíveis?; quais sistemas de controle são implantados onde as soluções baseadas em planejamento falharam?; em ambientes turbulentos, o abandono do orçamento é uma condição necessária para melhorar o desempenho?; quais os tipos de processo de produção que mais prevalecem em ambientes estáveis e instável e como afetam o orçamento? (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003).

Diante da relevância de uma gestão eficiente para lidar com a diversidade ambiental, bem como as particularidades de cada contexto organizacional, as empresas precisam estar preparadas e, ao mesmo tempo, ter uma capacidade adaptativa para enfrentar as situações imprevistas. Portanto, os instrumentos operacionais e gerenciais precisam suprir as demandas organizacionais, de modo que forneçam controles e informações eficientes para a tomada de decisões, a fim de garantir a continuidade e sucesso do empreendimento. Para Neely, Sutcliff e Heyns (2001), para obter vantagem competitiva, no longo prazo, as organizações precisam utilizar os processos de planejamento e orçamento como uma ferramenta estratégica, na busca de criar valor para o acionista, para tanto, o orçamento precisa estar alinhado à estratégia da empresa e os processos serem gerenciados baseados nestes valores.

A partir do exposto, entende-se que existem muitas lacunas de pesquisa relacionadas ao processo orçamentário, o que amplia as possibilidades de novas pesquisas sobre essa temática. O presente estudo pretende contribuir com novas ideias, após uma análise do cenário da produção científica acerca do orçamento. O próximo tópico apresenta os procedimentos metodológicos utilizados nesta pesquisa.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nessa seção explanou-se os procedimentos metodológicos aplicados ao estudo para que o objetivo de pesquisa fosse atingido, qual seja, analisar o cenário nacional da produção científica sobre o orçamento. Dessa forma, a tipologia abordada é uma revisão sistemática, a

qual é planejada para responder uma pergunta específica e utiliza métodos explícitos para identificar e avaliar criticamente os estudos (Castro, 2001).

Além disso, essa revisão foi conduzida conforme a metodologia *Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses* (PRISMA), a qual consiste em uma lista de itens a serem seguidos como protocolo (Moher, Liberati, Tetzlaff, & Altman, 2009). Assim, para identificar os artigos acerca do assunto, realizou-se a busca no banco de teses e dissertações da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), entre os meses de julho e agosto de 2017, empregando-se como estratégia a procura pela palavra-chave “orçamento”, o que gerou um resultado de 2.876 trabalhos. Dessa forma, procedeu-se com a limitação na área de conhecimento como “Ciências Sociais Aplicadas”, bem como “Ciências Contábeis”.

Após a consulta refinada à base de dados, foram identificados 83 estudos, sendo que a coleta ocorreu pela totalidade, não havendo recorte temporal. Dentre as 83 pesquisas, aplicaram-se critérios de exclusão (artigo em duplicidade e/ou trabalho anterior à Plataforma Sucupira e não encontrado em outros sites de busca), sendo que 6 trabalhos foram excluídos, resultando em 77 estudos a serem investigados nessa revisão sistemática, conforme observa-se em Figura 1, de acordo com a aplicabilidade do método Prisma (Moher et al., 2009).

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO
NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

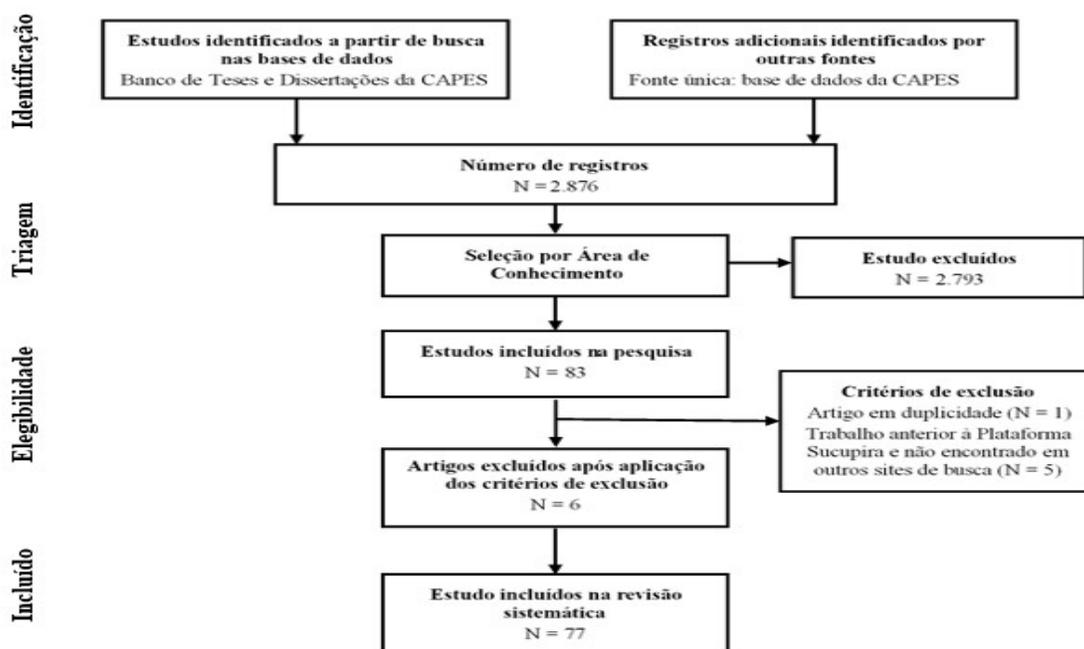


Figura 1. Fluxograma de identificação e seleção dos artigos para revisão sistemática
Fonte: Adaptado de Moher et al. (2009).

Assim, com uma amostra de 77 trabalhos, para extração dos dados dos artigos, elaborou-se um instrumento contendo as seguintes informações: autores, ano de publicação, programa de pós-graduação, universidade, título do estudo, teoria de base, pergunta de pesquisa, objetivo, forma de avaliação do desfecho, resultados e sugestões para trabalhos futuros.

Destarte, a análise das pesquisas encontradas foi realizada de modo descritivo, por meio da análise de conteúdo (Bardin, 2004). Para exercer sua função, a análise de conteúdo costuma ser desenvolvida por meio do método de dedução frequencial (abordagem quantitativa) ou análise por categorias temáticas (abordagem qualitativa), de modo que, as duas abordagens foram aplicadas nessa pesquisa.

Dessa maneira, a primeira etapa da análise procedeu-se de maneira quantitativa na totalidade de pesquisas (dedução frequencial), com o intuito de enumerar ocorrências de uma mesma palavra que se repete com frequência, culminando em descrições numéricas e no tratamento estatístico (Caregnato & Mutti, 2006). Por conseguinte, a segunda etapa da análise, por métodos qualitativos, empregando-se categorias, com a finalidade de encontrar significações por meio de indicadores que lhe estão ligados (Caregnato & Mutti, 2006), sendo

que, nesse estágio apenas 26 estudos foram averiguados, tendo em vista ser essa a quantidade de pesquisas que se utilizaram de uma teoria de base.

Isto posto, a amostra final da pesquisa tem um total de 77 teses e dissertações encontradas no banco de dados do portal da Capes, as quais foram averiguadas na sequência, conforme critérios de análise abordados.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise Quantitativa

Nessa seção foram relatados os achados por meio de estatística descritiva, com relação à quantidade de pesquisas por ano de publicação, por programa de pós-graduação e por universidade.

4.1.1 Características das Teses e Dissertações

As teses e dissertações foram selecionadas no portal de periódicos da CAPES, a partir da palavra-chave “orçamento”. Após a revisão sistemática foram selecionados 77 trabalhos com essa temática, com destaque para o ano de 2016, com o maior número de publicações, 16 trabalhos (21%), seguido de 2014 com 14 (18%), 2008 com 13 (17%), em 2015 foram 11 (14%), 2013 foram 8 (10%) e em 2009 foram 7 (9%). O primeiro trabalho foi realizado em 1987, sendo que durante 6 anos (de 1987 a 1992), foram realizados 7 trabalhos. Destaca-se que teve um grande período sem publicações, de 1993 a 2007 (14 anos) e, somente, a partir de 2008, houve um aumento na produção científica relacionada ao orçamento. Além disso, ressalta-se que a maior parte dos trabalhos é no nível de mestrado, com 70 dissertações (90%) e apenas 7 teses (10%) no nível de doutorado, considerando o período de 1987 até 2017, sendo que o ano com maior número de dissertações e teses foi em 2016, com 13 dissertações e 3 teses, seguido do ano de 2014, com 12 dissertações e 2 teses.

Isso corrobora com a publicação de artigos científicos dos congressos brasileiros, pois conforme os achados de Moura, Dallabona e Lavarda (2012), no período de 2005 a 2009 houve 116 trabalhos publicados, com destaque para o ano de 2009, com 35 artigos (30%). Com relação à publicação em revistas nacionais de alto impacto, Suave, Lunkes e Codesso (2013) encontraram 15 revistas que publicaram 38 artigos sobre orçamento, com destaque para o ano de 2007 (7 artigos) e 2011 (6 artigos). E, ainda, a pesquisa de Queiroz e Malaquias (2013) indicou o ano de 2011 com maior número de publicações entre os anos de 2003 a 2013.

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

Além disso, foram identificados os programas de pós-graduação de origem das teses e dissertações, sendo que a busca foi realizada com foco na área de Ciências Contábeis. A maioria das dissertações é do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Mestrado em Contabilidade, com 19 e 20 trabalhos, respectivamente. Cabe ressaltar que o Mestrado Profissional em Ciências Contábeis apresentou 10 trabalhos. Entre as teses, destacaram-se os Programas de Doutorado em Contabilidade e Doutorado em Controladoria e Contabilidade, com três trabalhos cada programa.

Para conhecer a universidade de origem desses trabalhos, foi realizado um ranking com as universidades que ofertam esses programas de mestrado e doutorado. Salienta-se que a universidade com maior número de trabalhos realizados sobre a temática orçamento foi a Universidade de São Paulo (USP), com 7 dissertações e 3 teses, totalizando 10 pesquisas, sendo dos Programas de Mestrado e Doutorado em Controladoria e Contabilidade. A segunda universidade que se destacou foi a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), com 9 dissertações do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuárias. O terceiro destaque foi a Universidade Federal do Paraná (UFPR), com 8 dissertações, referente ao Programa de Mestrado em Contabilidade. A quarta universidade com 7 dissertações foi a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) do Programa de Mestrado em Contabilidade, semelhante a Universidade de Brasília (UNB), também com 7 trabalhos, porém, sendo 4 dissertações e 3 teses, do Programa de Mestrado e Doutorado em Contabilidade.

Ao comparar com os achados de Leite et al. (2008), observa-se um pequeno aumento na produção científica sobre orçamento das universidades que se destacaram no presente estudo, pois no período de 1995 a 2006, investigado por Leite et al. (2008), houve 5 dissertações e 1 tese na USP, enquanto que nesta pesquisa foram encontradas 6 dissertações, sendo 4 em 2014 e 2 em 2016, além de 3 teses nos anos de 2008, 2014 e 2016, sendo esses anos posteriores ao estudo de Leite et al. (2008). A PUC-SP, que ficou em segundo lugar com maior número de publicações, neste estudo, apresentou um pequeno aumento na produção, pois foram 2 trabalhos em 2009, 2 em 2015 e 2 em 2016, sendo que na pesquisa de Leite et al. (2008) foram encontrados 5 trabalhos.

Por outro lado, a UFPR, a UNB e a UFSC, demonstraram um progresso nas produções sobre orçamento, visto que a UFPR apresentou 8 dissertações, a partir do ano de 2008 até 2016, sendo que nem foi citada na pesquisa de Leite et al. (2008), bem como a UNB, que

neste estudo apresentou 7 trabalhos contra 2 no estudo de Leite et al. (2008) e, ainda, a UFSC que produziu 7 pesquisas contra nenhuma no estudo de Leite et al. (2008).

Diante desses achados corrobora-se com Leite et al. (2008), Moura, Dallabona e Lavarda (2012), Lavarda e Almeida (2013), Suave, Lunkes e Codesso (2013) e Queiroz e Malaquias (2013), que as pesquisas sobre a temática orçamento ainda necessitam de mais desenvolvimento, devido as poucas publicações nos programas de mestrado e doutorado, bem como em revistas e eventos científicos, apesar do aumento no número de publicações no decorrer do período, ainda é muito incipiente.

4.2 Análise Qualitativa

Nessa seção foram apontados os principais achados de acordo com a teoria de base identificada nas dissertações e teses, a fim de explicar áreas orçamentárias ainda carentes de estudo, por isso, evidenciaram-se contribuições e lacunas para pesquisas futuras. A Tabela 1 apresenta as 26 teses e dissertações sobre orçamento que evidenciaram uma teoria de base.

Tabela 1 – Teses e Dissertações sobre Orçamento com Teoria de Base

Trabalho	Autor / Ano	Teoria de Base
Tese	Espejo (2008)	Teoria Contingencial
Dissertação	Schwans (2008)	Teoria Contingencial
Dissertação	Silva (2009)	Teoria da Agência
Dissertação	Fonseca Jr. (2009)	Teorias da Motivação, Contabilidade e Comportamental
Dissertação	Silva (2013)	Teoria da Agência e Teoria Oportunistica
Dissertação	Sarkis (2013)	Teoria de Sistemas
Dissertação	Pucci (2013)	Teoria da Utilidade Esperada e Teoria do Prospecto
Dissertação	Martins (2013)	Teoria Institucional na Administração Pública
Dissertação	Livovschi (2013)	Teoria Institucional
Dissertação	Neves (2013)	Teoria Institucional, Teoria da Agência
Dissertação	Azevedo (2014)	Teoria da Agência
Tese	Zuccolotto (2014)	Teoria Democrática
Tese	Zonatto (2014)	Teoria Social Cognitiva
Dissertação	Moro (2014)	Teoria da Prática e Teoria Institucional
Dissertação	Sant'Ana (2015)	Teoria da Agência
Dissertação	Panosso (2015)	Teoria Contingencial
Dissertação	Portas (2015)	Teoria das Expectativas
Dissertação	Neitzke (2015)	Teoria Contingencial
Dissertação	Araújo (2015)	Teoria da Escolha Racional
Tese	Azevedo (2016)	Teoria Institucional
Dissertação	Diniz (2016)	Teoria Keynesiana e Teoria do Desenvolvimento
Dissertação	Machini (2016)	Teoria Contingencial
Tese	Silva (2016)	Teoria da Agência, da Escolha Pública e dos <i>Stakeholders</i>
Dissertação	Bastos (2016)	Teoria do Ciclo de Vida das Organizações
Dissertação	Ramalho (2016)	Nova Teoria Institucional
Dissertação	Vailatti (2017)	Teoria Institucional

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Observa-se que as teorias mais utilizadas foram: Teoria Institucional (7), Teoria Contingencial (6) e Teoria da Agência (6). Esses resultados indicam que ainda são poucos os trabalhos que têm realizado pesquisa sobre orçamento na ótica de alguma teoria de base, visto

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

que apenas 33% o fizeram. No tocante às evidências, ressalta-se que a teoria é o alicerce da pesquisa, ou seja, é a partir dela que as ideias serão construídas e os objetivos formulados, a fim de alcançar conclusões que contribuam de alguma forma com a área da pesquisa, de modo que, a teoria requer uma explicação plausível e convincente das relações com os dados da pesquisa (Whetten, 1989). Diante dos achados dessas teses e dissertações, o próximo tópico apresenta as contribuições dos estudos e as possíveis lacunas de pesquisa.

4.3 Contribuições e Lacunas de Pesquisa

A pesquisa de Vailatti (2017) trouxe evidências que a Teoria Institucional explica o processo de institucionalização do orçamento nas organizações, deste modo, contribuiu com o desenvolvimento do conhecimento científico acerca do orçamento. Além disso, apresentou lacunas de pesquisa, ao sugerir avaliar o papel do contador na cadeia de ação e reação para avaliar se a relação é dependente de confiança dentro da organização. Também, sugeriu a realização de pesquisas que consigam captar como as relações de poder e confiança influenciam a forma como os atores e grupos organizacionais interpretam as pressões de eficiência. E, ainda, sugeriu a realização de estudos de casos comparativos, de empresas com o mesmo ambiente institucional e que operam nas mesmas circunstâncias, para analisar os fatores que influenciam o processo de institucionalização.

Moro (2014), com objetivo de desenvolver um processo de controle gerencial em consonância com o plano estratégico da empresa e testar seu funcionamento na prática, aplicou a Teoria Institucional por estar relacionada com os aspectos culturais da empresa, concernente à formatação de seus controles gerenciais e a Teoria da Prática, por meio das ações desenvolvidas para a criação e aplicação de um sistema de informações para gestão sob as características, condições e necessidades da organização. O resultado demonstrou uma ênfase no desenvolvimento e implantação dos objetivos de médio e longo prazo e a implementação do orçamento, que foi rapidamente aceito e utilizado com frequência pelos gestores. Evidencia-se a mudança cultural, proporcionando que futuros estudos realizem uma aplicação prática de um sistema de orçamento tradicional com maior enfoque na autonomia dos gestores, por meio da descentralização de poder, que poupa tempo com burocracia e prioriza a gestão das áreas.

Livoschi (2013) identificou, por meio da Teoria Institucional, os fatores motivadores e inibidores para a institucionalização do processo orçamentário, bem como analisou o conjunto

de hábitos e rotinas praticado nas organizações. Concluiu-se que as mudanças organizacionais são fatores fundamentais e justificadores dos estudos da Teoria Institucional. Sobre os fatores críticos de sucesso como boa comunicação do plano, inclusão do processo orçamentário no processo de planejamento e a gestão do processo orçamentário pela área de controladoria, 50% concordam que são relevantes. Outros fatores também ganharam destaque: doutrinação de todos os colaboradores, valores sociais que norteiam a ética e a prática responsável pelas atividades, menos intervenção hierárquica, cronograma definido e planejado e clareza na comunicação das premissas orçamentárias. Revelou-se uma escassez de pesquisas sobre fatores sociais, tecnológicos, culturais e ambientais que podem facilitar ou não a institucionalização do processo orçamentário.

Neves (2013) utilizou a Teoria Institucional para retratar a necessidade de legitimação das decisões, na busca de responder a questionamentos sobre as influências das pressões institucionais nas decisões dos gestores em uma universidade federal. A Teoria da Agência também pode ser observada na administração pública em que o principal é representado pelo cidadão e tem como agente o responsável por gerir os recursos públicos. O resultado demonstrou que o perfil da universidade influencia apenas a execução orçamentária dos programas. Ademais, a pesquisa deixa a lacuna de verificar se realmente está ocorrendo a transparência no acesso às informações.

Espejo (2008) contribuiu com a pesquisa sobre orçamento, ao trazer a abordagem da Teoria Contingencial aplicada à contabilidade gerencial, por meio de uma nova visão das organizações ao considerar a ausência de uma única e melhor forma de adoção de artefatos contábeis e explicar a dependência de fatores que afetam o sistema orçamentário e o desempenho organizacional. A análise combinada dos fatores contingenciais (estratégia, estrutura, tecnologia e porte) permite uma compreensão maior do ambiente interno e externo, o que contribuiu para mudanças organizacionais. As lacunas identificadas consistem na investigação da influência da cultura e do estilo gerencial na adoção de sistemas contábeis gerenciais, especialmente sobre sistema orçamentário e a realização de estudos de casos para investigar a percepção de outros gestores que tomam decisões na organização, além do controller.

Neitzke (2015) também embasou seu estudo na Teoria Contingencial, contudo delimitou-se aos fatores estratégia e estilo de liderança, diferentemente de Espejo (2008) que se utilizou de mais fatores contingentes. Ambos os estudos encontraram relação entre o desempenho e o uso do orçamento, bem como, a influência da estratégia no orçamento, visto

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

que ao tomar decisões os gestores devem analisar o contexto do ambiente (Espejo, 2008) e, ainda, ter um posicionamento estratégico com relação ao mercado (Neitzke, 2015). Em contrapartida, Neitzke (2015) contesta que a participação orçamentária impacta no desempenho, sendo que apenas o uso diagnóstico e interativo influenciam no desempenho. Assim, o estudo contribui para academia e para as organizações ao indicar novas evidências sobre as influências no orçamento. Como sugestão de pesquisa futura, pontua-se a inclusão do fator “cultura organizacional”, além de analisar as influências mútuas entre os estilos de liderança e a estratégia. Também poderia ser abordada a questão de gênero sobre o estilo de liderança e o uso orçamentário, ou ainda, a replicação da mesma pesquisa.

Schwans (2008) abordou a Teoria da Contingência, mas trouxe uma análise diferenciada, pois utilizou apenas o fator contingente “porte” e relacionou com orçamento de capital que é um tema pouco explorado a nível nacional, conforme também confirma Suave, Lunkes e Codesso (2013). Em um estudo internacional, foram encontradas evidências de uma precária utilização de práticas modernas de orçamento de capital em cooperativas, quando comparadas a outras empresas. A contribuição do estudo refere-se à importância de realizar estudos preliminares, utilizando variadas técnicas de orçamento de capital, antes de tomar decisões relacionadas aos investimentos em ativos permanentes, visto que houve diferenças nas técnicas de orçamento de capital conforme o porte. A lacuna evidenciada na pesquisa é a necessidade de mais estudos que tratem do orçamento de capital no Brasil.

A pesquisa de Panosso (2015) empregou apenas o fator “estratégia” da Teoria Contingencial. Concluiu que as prioridades estratégicas de diferenciação demonstraram haver influência em apenas três ferramentas de controle gerencial e a de liderança de custo em duas ferramentas, de modo que futuros estudos podem incluir outras prioridades estratégicas e outras ferramentas de controle gerencial, tendo em vista um baixo grau de utilização das ferramentas de controle gerencial.

Neste sentido, Machini (2016) também utilizou a Teoria Contingencial para analisar os tipos de controles gerenciais e propor controles incrementais. Então, propôs um sistema de controle estruturado em planejamento, cibernético, recompensa e compensação, administrativo e controles culturais. Concluiu que para controlar e acompanhar as estratégias de atuação no mercado educacional deve-se utilizar um pacote de controles gerenciais, mas percebe a forte presença de controles culturais ancorados à confiança. Portanto, sugere-se que

próximos estudos analisem controles culturais e a confiança em relação ao impacto no resultado das instituições educacionais de cunho confessional.

Azevedo (2014) traz a discussão sobre o papel do orçamento na gestão municipal, no qual a legislação e os órgãos de controle limitam-se na fase de execução em detrimento da fase de estimativa orçamentária. Trata da Teoria da Agência no sentido da assimetria informacional entre Prefeito e a sociedade e o Prefeito e o Legislativo, visto que, ocorrem alterações no orçamento, após aprovação do Legislativo e divulgação em audiência pública. Sugere-se como pesquisas futuras o aprofundamento na criação de métricas para a relação entre o controle social e o externo com as finanças públicas, como o orçamento e o endividamento. Além disso, foram encontradas algumas evidências da existência de estratégias adotadas no orçamento, mas sugere-se o aprofundamento desse tema para verificar como poderia ser segregado o que é erro de estimativa das receitas e despesas, daquilo que é estratégia.

Azevedo (2016), em sua tese, observa a persistência da lógica orçamentária dominante, sob a ótica da Teoria Institucional, reduzindo as chances de entrada de práticas orçamentárias em uma nova lógica, nos municípios do Estado de São Paulo, visto que a literatura aponta a lógica orçamentária como a mais institucionalizada dos governos em todos os níveis e Estados. A tese trouxe contribuições metodológicas, ao utilizar o método *decoupling* para mensuração. Sugere-se para pesquisas futuras, abordar as competências e habilidades dos gestores seniores da organização em identificar oportunidade, reconfigurar a organização e gerenciar ameaças do ambiente externo. E, ainda, observar se as competências de realizar o trabalho institucional são suficientes para conduzir a reforma e mobilizar mudanças de rotinas e processos e, se é necessário apoio político.

Zuccolotto (2014) também investigou o setor público, contudo embasou seu estudo na Teoria Democrática, partindo da premissa que a descentralização é importante para o estabelecimento da sociedade democrática, sendo que a transparência é condicional a consolidação da democrática. Os Estados em que a definição política e conteúdos informacionais foram definidos de forma conjunta e canalizado pelo Conselho de Transparência obtiveram melhores resultados nos indicadores de transparência. Sugere-se para pesquisas futuras investigar a relação entre a transparência do contexto subnacional e a responsabilização dos gestores, bem como analisar a transparência do poder legislativo, judiciário, universidade e outras entidades promotoras da democracia e, ainda, replicar o estudo, de forma longitudinal.

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

Silva (2009) contribui com seu estudo ao utilizar a Teoria da Agência e Assimetria Informacional para explicar o uso do orçamento nas organizações. Os achados contradizem a teoria, pois os respondentes não percebem a existência de assimetria de informação. Sugere-se pesquisas com o uso da técnica de coleta de dados de grupo de foco ou jogos de empresas para indagar, de forma mais específica, a percepção sobre assimetria informacional e o uso do orçamento como forma de controle. E, também analisar como os sistemas de informação gerenciais lidam com o problema de assimetria informacional. Este estudo difere de Azevedo (2014), que abordou a mesma Teoria da Agência e Assimetria Informacional, mas no setor público, e percebeu-se assimetria informacional entre o Prefeito, a sociedade e o Legislativo.

A pesquisa de Silva (2013) também utilizou a Teoria da Agência, na qual foram encontradas evidências que a Gestão Matricial de Despesas contribui para o aumento da eficácia do processo orçamentário e melhoria da eficiência no consumo de recursos. Contudo percebeu-se possível conflito entre gestores, assim como, na pesquisa de Azevedo (2014). Recomenda-se para pesquisas futuras, uma abrangência maior do período de análise, que no caso foram de dois anos. E, ainda, explorar a existência de conflito de agência na relação entre gestor de pacotes e gestor de área.

Portas (2015) traz uma abordagem diferenciada com a Teoria da Expectativa, para compreender as motivações dos gestores na participação orçamentária. Os achados indicam que os níveis de motivação e o conhecimento sobre orçamento afetam os níveis de participação. Interessantemente, a pesquisa de Neitzke (2015) evidenciou que a participação orçamentária não impacta no desempenho organizacional. Contudo, Portas (2015) ressalta que a organização em estudo realizou três ações para aumentar a percepção de valor nos resultados obtidos no processo orçamentário: estimular a participação, cumprir metas e melhorar o planejamento e coordenação. Como sugestão de pesquisa, pode-se analisar as relações das variáveis nos ciclos orçamentários para verificar o comportamento ao longo do período.

Fonseca Jr. (2009), utilizou as Teorias Motivacionais para analisar as resistências no processo de implantação da controladoria. Concluiu-se que as resistências são processos inevitáveis, contudo, não podem impedir as ações promovidas pela controladoria. Desta forma, a persistência e coerência do *controller* são fundamentais. Sugere-se em outras pesquisas, ampliar a amostra de empresas e utilizar outras variáveis como fatores de

resistência. Como algumas empresas não apresentaram resistências à controladoria, também, poderiam ser investigados quais os motivos da falta de resistência.

Sarkis (2013) associou a visão sistêmica da Teoria de Sistemas com orçamento empresarial, devido a integração e interrelação de aspectos funcionais, operacionais e estratégicos. Para pesquisas futuras sugere-se: investigar as diferenças gerenciais das cooperativas de crédito que têm contabilidade própria em comparação às terceirizadas; identificar o grau de influência na adoção ou não de ferramentas gerenciais nas cooperativas, e no tempo de trabalho ou de gestão dos diretores; investigar o desempenho econômico-financeiro das cooperativas que usam e das que não usam o orçamento empresarial.

Pucci (2013) traz contribuições com sua pesquisa, ao analisar o processo de tomada de decisão orçamentária, sob a ótica da Teoria da Utilidade Esperada e da Teoria do Prospecto. Os achados confirmaram o que já era esperado e respaldado pela teoria, de que as decisões racionais são predominantes quando se relacionam aos aspectos econômicos. Assim, concluiu-se que o setor de saúde carece de um artefato orçamentário específico que atenda suas necessidades. Sugere-se para estudos futuros, a mensuração do custo de oportunidade socioafetivo, para aprimorar os mecanismos de controle orçamentário e melhorar o processo decisório. Além disso, pode-se ampliar a amostra para comparações entre diferentes portes, localizações, público-alvo, países e culturas.

Martins (2013) empregou a Teoria Institucional na Administração Pública para verificar a contribuição dos métodos de custeio no processo decisório e quais fatores dificultam a sua implementação. O resultado demonstrou que os gestores reconhecem a importância da apuração dos custos na administração pública, porém, isso não é cumprido por falta de uma previsão legal de punição pelo não cumprimento. Por outro lado desconhecem a aplicabilidade dos métodos de custeio e sua contribuição para a apuração dos custos. Para futuros estudos, sugere-se a aplicação em outros setores para verificar a variação dos resultados, conforme o método de custeio aplicado.

Zonatto (2014), com a Teoria Social Cognitiva, avaliou a influência de fatores sociais cognitivos de capacidade, vontade e oportunidade sobre o desempenho gerencial nas atividades orçamentárias em empresas brasileiras. Identificou nos gestores, vontade (motivação para participação orçamentária e comprometimento) e oportunidade (participação orçamentária e informações relevantes para o trabalho). Como lacuna, sugere-se a replicação do modelo teórico proposto, aprofundando estudos sobre a Teoria Social Cognitiva e a Contabilidade Comportamental.

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

Sant'ana (2015) utilizou a Teoria da Agência e Governança Corporativa para verificar a influência de fatores individuais de auditores independentes no comportamento disfuncional na auditoria. Identificou os fatores individuais a partir de variáveis da psicologia social e organizacional inseridos nos conflitos de agência, mensurado por meio do comportamento disfuncional existente na auditoria contábil. O resultado indicou uma exceção quanto à influência positiva identificada no teste de robustez de controle interno no comportamento disfuncional de alteração ou substituição dos procedimentos de auditoria, implicando que o excesso de confiança do auditor pode estar interferindo neste tipo de tomada de decisão.

Diniz (2016) empregou a Teoria Keynesiana para avaliar a eficiência dos gastos públicos com políticas sociais comparando a destinação de recursos do Programa Bolsa Família aos índices de desenvolvimento dos municípios paranaenses. Assim, identificou que é possível aliar as demandas econômicas do Estado com as necessidades sociais. Com a Teoria do Desenvolvimento, verificou que é necessário que a população tenha acesso a intervenção estatal gerando não só um Estado de crescimento econômico, mas oportunidades múltiplas focadas em questões socioeconômicas qualitativas. Como lacuna, pode-se replicar o estudo em todos os Estados, a fim de comparação entre os mesmos.

Araujo (2015) investigou qual o nível de utilização das informações gerenciais pelos gestores do Arranjo Produtivo Local de confecção do Estado de Pernambuco no momento de tomada de decisões, por meio da Teoria da Escolha Racional. Concluiu que o nível da utilização das ferramentas de custos é variável e insatisfatório. Isso pode ser devido a utilização para formação de preço, ao invés de controle de custos.

Silva (2016), com as Teorias da Agência, da Escolha Pública e dos *Stakeholders*, avaliou o desempenho dos gestores públicos municipais na alocação dos recursos financeiros, por meio da execução orçamentária da despesa em funções de governo. Concluiu-se do ponto de vista social, que os resultados podem ser utilizados como forma de reduzir as assimetrias de informação para ampliar as possibilidades do conhecimento dos cidadãos para poderem exercer um dos seus direitos: o controle social. Recomenda-se a utilização de outros estratos na amostra de municípios, para ampliar a pesquisa.

Bastos (2016) identificou evidências da aderência dos artefatos de contabilidade gerencial em relação ao estágio de ciclo de vida atual de uma empresa digital que apresentou um crescimento acelerado, por meio da Teoria do Ciclo de Vida das Organizações. A pesquisa concluiu que: a empresa se encontra em fase de transição entre o estágio de

existência e declínio; os artefatos da contabilidade gerencial tradicionais utilizados são o planejamento estratégico, orçamento e análise de variações orçamentárias. Sugere-se a aplicação do modelo elaborado em empresas com outras características ou testar outros modelos de ciclo de vida organizacional, além de testar demais artefatos da contabilidade gerencial.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema dessa pesquisa versou sobre o conhecimento científico e a evolução das pesquisas relacionadas à área de orçamento, portanto, analisou o cenário nacional da produção científica sobre o orçamento. Os resultados da análise quantitativa indicaram o ano de maior número de publicações, 2016 com 16 trabalhos, seguido de 2014 com 14 estudos e 2008 com 13. O programa destaque foi o Mestrado em Contabilidade com 20 trabalhos e a Universidade de São Paulo se sobressaiu dentre as demais com 7 dissertações e 3 teses.

Na análise qualitativa, os achados revelaram a escassez de pesquisas sobre orçamento, especialmente quando atrelada a alguma teoria de base, pois dos 77 trabalhos, apenas 26 fundamentaram o estudo em uma base teórica. As teorias que se destacaram foram a Teoria Institucional (7 trabalhos), Teoria Contingencial (6 trabalhos) e Teoria da Agência (6 trabalhos). Dentre os elencados, os de maior evidência estão em torno da Contabilidade Comportamental, ou seja, a sua relação com as teorias e com a contabilidade gerencial. Os autores se utilizaram até mesmo de teorias da psicologia para o alcance dos objetivos, visto que destacaram a influência de fatores sociais e culturais nas organizações. Nota-se que os estudos encontrados retratam peculiaridades específicas de seus objetos de estudo, mas mesmo assim, tornam-se apropriados para serem replicados em outros meios empresariais, verificando a cultura, a resiliência, a proatividade de cada grupo funcional.

Ao explorar as contribuições e lacunas de pesquisa averiguadas no decorrer desse artigo, verificou-se que há escassez de estudos em relação à análise dos fatores que influenciam o processo de institucionalização, quanto à investigação da influência da cultura e do estilo gerencial na adoção de sistemas contábeis gerenciais, especialmente sobre sistema orçamentário. Outra abordagem é estudar a questão de gênero sobre o estilo de liderança e o uso orçamentário. Também destacaram-se lacunas como pesquisar o orçamento de capital no Brasil, analisar a transparência do contexto subnacional e a responsabilização dos gestores, explorar a existência de conflito de agência na relação entre gestor de pacotes e gestor de área.

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

Ainda, atrelado à controladoria, investigar a resistência de alguns departamentos organizacionais executarem tarefas típicas da controladoria.

Em se tratando de direcionar o orçamento a uma teoria, sugere-se a Teoria Social Cognitiva, aprofundando em estudos com a Contabilidade Comportamental. Mantendo-se no âmbito de comportamento, outra lacuna encontrada é a análise de controles culturais e a confiança em relação ao impacto no resultado das instituições educacionais.

Nesse sentido, respondendo à questão de pesquisa de “qual e como é o cenário nacional da produção científica sobre o orçamento”, verifica-se que se trata de circunstâncias variadas que proporcionam lacunas de pesquisas futuras, seja no âmbito do processo orçamentário, seja na contabilidade gerencial e comportamental como um todo, visto que os estudos evidenciaram a importância dessa relação para o meio social-empresarial. Sendo assim, estudos futuros podem ter como base essa presente pesquisa, averiguando possibilidades parcimônias relacionadas à temática orçamento.

REFERÊNCIAS

- Araújo, J. G. de. (2015). *Utilização das informações gerenciais para tomada de decisão: um estudo exploratório no arranjo produtivo local de confecção do Estado de Pernambuco*. (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Recife, PE, Brasil.
- Azevedo, R. R. (2014). *Imprecisão na estimativa orçamentária dos municípios brasileiros*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, USP, Ribeirão Preto, SP, Brasil.
- Azevedo, R. R. (2016). *Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios*. (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, USP, Ribeirão Preto, SP, Brasil.
- Bastos, M. dos S. (2016). *Aderência dos artefatos da Contabilidade Gerencial sob a perspectiva da Teoria do Ciclo de Vida das Organizações: um estudo de caso em uma empresa digital que apresentou crescimento acelerado*. (Dissertação de mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Beuren, I. M., & Wienhage, P. (2013). Folga organizacional no processo de gestão do orçamento: um estudo de caso no Senac de Santa Catarina. *REAd*, 75(2), 274-300.
- Bardin, Laurence. (2004). *Análise de conteúdo*. Lisboa: edições, v. 70.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Caregnato, R. C. A., & Mutti, R. (2006). Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo. *Texto contexto enferm*, 15(4), 679-84.
- Castro, A. A. (2001). Revisão sistemática e meta-análise. *Compacta: temas de cardiologia*, 3(1), 5-9.

- Dani, A. C., Zonatto, V. C. da S., & Diehl, C. A. (2017). Participação orçamentária e desempenho gerencial: uma meta-análise das relações encontradas em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade. *Advances in Scientific&AppliedAccounting*, 10(1).
- Diniz, L. M. (2016). Avaliação de desempenho no setor público: uma análise da alocação orçamentária do programa bolsa família e o desenvolvimento municipal. (Dissertação de mestrado). Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, PR, Brasil.
- Espejo, M. M. dos S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Fonseca Jr. J. C. da. (2009). Um estudo sobre a percepção das fontes de resistência à implantação da estrutura de controladoria: um estudo multicase em empresas pernambucanas. (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Recife, PE, Brasil.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Junqueira, E., Nascimento, A. R. do., & Oyadomari, J. C. (2010). Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *ASAA – Advances in Scientific and AppliedAccounting*, 3(2), 190-216.
- Hansen, S. C., Otley, D. T. & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of management accounting research*, 15, 95-116.
- Hoeck, B. (2006). Qualitative evidence in evidence-based (nursing practice). In *International Congress of Qualitative Inquiry*, (2).
- Lavarda, C. E. F. & Almeida, M. D. (2013). Participação orçamentária e assimetria informacional: um estudo em uma empresa multinacional. *Brazilian Business Review*, 10(2), 74-96.
- Leite, R. M., Silva, H. F. N., Cherobim, A. P. M. S., & Bufrem, L. S. (2008). Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. *R. Cont. Fin.*, 19(47), 56-72.
- Lima Filho, R. N., & Bruni, A. L. (2013). Quanto mais faço, mais erro? Uma análise sobre a presença de vieses cognitivos em julgamentos sobre orçamento. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, 10(3), 224-239.
- Livovschi, F. R. (2013). Fatores socioculturais facilitadores do processo orçamentário eficaz nas organizações. (Dissertação de mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. São Paulo, SP, Brasil.
- Lunkes, R. J., Feliu, V. M. R., & Rosa, F. S. da. (2011). Pesquisa sobre orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em Contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 7(3), 112-132.
- Machini, M. (2016). *Controles Gerenciais em uma Rede de Educação: Caso do Claretiano - Rede de Educação*. (Dissertação de mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Martins, J. A. S. (2013). *Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do estado do Maranhão*. (Dissertação de mestrado). Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC, Brasil.

CENÁRIO NACIONAL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE ORÇAMENTO

NATIONAL FRAMEWORK OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE BUDGET

- Moher, D., Liberati, A., Tetzlaff, J., Altman, D. G., & PRISMA Group. (2009). Reprint—preferred reporting items for systematic reviews and meta-analyses: the PRISMA statement. *Physicaltherapy*, 89(9), 873-880.
- Moro, J. R. (2014). *Implantação de um sistema de informações gerenciais numa empresa familiar da área da saúde, com reduzida estrutura*. (Dissertação de mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Moura, G. D. de., Dallabona, L. F., & Lavarda, C. E. F. (2012). Perfil dos estudos sobre o tema orçamento publicados em congressos brasileiros de 2005 a 2009. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 23(1), 97-125.
- Neely, A., M. R. Sutcliffe, & H. R. Heyns. (2001). *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting*. New York, NY: Accenture.
- Neitzke, A. C. A. (2015). *A coexistência de Apolo e Dionísio: influência da estratégia e do estilo de liderança no design e uso do orçamento sob a égide da Teoria Contingencial*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Neves, T. J. G.das. (2013). *Um estudo de variáveis que impactam a execução física e orçamentária dos programas das universidades federais brasileiras*. (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Recife, PE, Brasil.
- Panosso, A. (2015). *Prioridades Estratégicas, Ferramentas de Controle Gerencial e Desempenho: um Estudo Empírico em Empresas Industriais Paranaenses*. (Dissertação de mestrado). Universidade Estadual de Maringá – UEM, Maringá, PR, Brasil.
- Portas, D. B. (2015). *Motivação e conhecimento sobre orçamento e suas relações com a participação no orçamento: um estudo de caso*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Pucci, M. (2013). *Análise do processo de tomada de decisão orçamentária no setor de saúde*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Queiroz, Z. C. L. S. & Malaquias, R. F. (2013). Perfil teórico das publicações sobre orçamento em periódicos nacionais e internacionais – 2003 a 2013. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Uberlândia, MG, Brasil, 20.
- Ramalho, L. D. F. (2016). *Estudo sobre sistemas de custos gerenciais de subsidiárias alemãs em operação no Brasil: um enfoque da Nova teoria institucional*. (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo – FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Robalo, R. (2014). Explanations for the gap between management accounting rules and routines: An institutional approach. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 17, 88-97.
- Rodrigues, C. (2002). A Abordagem Processual nos Estudos da Tradução: uma meta-análise qualitativa. *Cadernos de tradução*, 2(10), 23-57.
- Sant'Ana, C. F. (2015). *Influência de fatores individuais de auditores independentes da região sul do Brasil no comportamento disfuncional na auditoria*. (Dissertação de mestrado). Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC, Brasil.

- Sarkis, C. D. (2013). *Características do processo orçamentário nas cooperativas de crédito do Estado de Minas Gerais*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Schwans, A. (2008). *Práticas de orçamento de capital: um estudo empírico nas cooperativas agropecuárias paranaenses*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Silva, M. S. (2013). *Impactos do controle orçamentário: uma análise da implementação da metodologia de gestão matricial de despesas na indústria de celulose*. (Dissertação de Mestrado). Fundação Instituto de Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, FUCAPE, Vitória, ES, Brasil.
- Silva, M. C. da. (2016). *Avaliação de desempenho de governos municipais brasileiros na execução orçamentária da despesa por funções de governo*. (Tese de doutorado). Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Universidade de Brasília. Universidade Federal da Paraíba. Programa Multi-institucional e inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Natal, RN, Brasil.
- Suave, R., Lunkes, R. J. & Codesso, M. M. (2013). Análise das características da produção científica sobre orçamento em revistas brasileiras. *Revista de Administração e Negócios da Amazônia*, 5(1), 85-102.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In Clegg, S. R. et al. (Orgs.). *Handbook de estudo organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, pp. 196-219.
- Vailatti, J. L. (2017). *Características do processo de institucionalização das práticas de orçamento em uma concessionária de veículos*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Whetten, D. A. (1989). What constitutes a theoretical contribution? *The academy of management review*, 14(4), 490-495.
- Zonatto, V. C. da S. (2014). Influência de fatores sociais cognitivos de capacidade, vontade e oportunidade sobre o desempenho gerencial nas atividades orçamentárias das maiores empresas exportadoras do Brasil. (Tese de doutorado). Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC, Brasil.
- Zuccolotto, R. *Fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário estendido: evidências nos Estados brasileiros*. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.