

# O campo de discussão do orçamento empresarial: uma análise das publicações no Brasil

**Sócrates Dantas Lopes** (UFRN) - [sdlcaico@gmail.com](mailto:sdlcaico@gmail.com)

**Carlos Alberto Diehl** (Unisinos) - [cd@unisinos.br](mailto:cd@unisinos.br)

**Edileia Gonçalves Leite** (UNEMAT) - [edileiagleite@gmail.com](mailto:edileiagleite@gmail.com)

## Resumo:

*A necessidade de atingir melhores desempenhos faz com que empresas de diferentes portes adotem ferramentas que auxiliem no planejamento, no controle e na avaliação de suas atividades. O orçamento empresarial tem sido apontado pela literatura como uma dessas ferramentas de apoio à gestão; no entanto, os estudos sobre o tema são inconclusivos, com abordagem de novas temáticas e problemas cada vez mais complexos. Diante disso, este trabalho objetiva analisar as publicações científicas sobre orçamento empresarial realizadas no Brasil, utilizando o Google Acadêmico como base de pesquisa e Orçamento Empresarial como palavra-chave para busca de artigos publicados em periódicos nacionais, no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e no Congresso da ANPCONT. A pesquisa identificou 147 artigos publicados entre 1970 e abril de 2020, com uma tendência de aumento no número de estudos sobre o tema orçamento empresarial e ampliação das abordagens discutidas. Entre as abordagens mais adotadas, estão aquelas relacionadas às práticas de elaboração do orçamento e entre as menos adotadas e estão os estudos relacionados aos sistemas de custeio e impactos sobre o orçamento. Embora as pesquisas sobre orçamento empresarial tenham crescido consideravelmente nos últimos anos, é possível verificar que os estudos realizados até o momento são insuficientes para apresentar uma conclusão segura sobre o orçamento empresarial em suas múltiplas funções e abordagens. Uma das razões para isso pode ser a dificuldade de acesso aos dados empresariais para a produção de novas pesquisas.*

**Palavras-chave:** *Orçamento empresarial. Publicações científicas. Bibliometria.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## O campo de discussão do orçamento empresarial: uma análise das publicações no Brasil

### Resumo

A necessidade de atingir melhores desempenhos faz com que empresas de diferentes portes adotem ferramentas que auxiliem no planejamento, no controle e na avaliação de suas atividades. O orçamento empresarial tem sido apontado pela literatura como uma dessas ferramentas de apoio à gestão; no entanto, os estudos sobre o tema são inconclusivos, com abordagem de novas temáticas e problemas cada vez mais complexos. Diante disso, este trabalho objetiva analisar as publicações científicas sobre orçamento empresarial realizadas no Brasil, utilizando o Google Acadêmico como base de pesquisa e Orçamento Empresarial como palavra-chave para busca de artigos publicados em periódicos nacionais, no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e no Congresso da ANPCONT. A pesquisa identificou 147 artigos publicados entre 1970 e abril de 2020, com uma tendência de aumento no número de estudos sobre o tema orçamento empresarial e ampliação das abordagens discutidas. Entre as abordagens mais adotadas, estão aquelas relacionadas às práticas de elaboração do orçamento e entre as menos adotadas e estão os estudos relacionados aos sistemas de custeio e impactos sobre o orçamento. Embora as pesquisas sobre orçamento empresarial tenham crescido consideravelmente nos últimos anos, é possível verificar que os estudos realizados até o momento são insuficientes para apresentar uma conclusão segura sobre o orçamento empresarial em suas múltiplas funções e abordagens. Uma das razões para isso pode ser a dificuldade de acesso aos dados empresariais para a produção de novas pesquisas.

Palavras-chave: Orçamento empresarial. Publicações científicas. Bibliometria.

### 1 Introdução

Atualmente, as atividades operacionais das empresas, de qualquer porte, exigem a utilização de sistemas de gestão que possam dar suporte ao planejamento operacional, coordenar as atividades dos diversos departamentos, destinar os diferentes recursos disponíveis e avaliar o desempenho organizacional. Nesse contexto, o orçamento empresarial é uma das ferramentas utilizadas pelos sistemas de gestão das organizações e possui diferentes funções. (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

A variedade de funções do orçamento o torna um dos componentes mais importantes dos sistemas de gestão das empresas. Tal reconhecimento ocorre por meio da sua utilização enquanto ferramenta de suporte à tomada de decisão e do emprego de uma metodologia que orienta o processo como um todo, constituindo-se como técnica utilizada para planejamento e controle das atividades organizacionais. (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004). O orçamento empresarial também se coloca como instrumento que motiva os envolvidos a participarem do processo de construção das peças orçamentárias e a assumirem uma postura comprometida com a eficiência da organização durante a execução do plano. (COVALESKI *et. al.*, 2003. DANI, ZONATTO; DIEHL, 2017).

A literatura existente atribui significativa importância ao orçamento e apresenta, por meio dos estudos empíricos, sua ampla utilização (LYRIO; DELLAGNELO; LUNKES, 2013). Entre esses estudos, destacam-se os levantamentos bibliométricos que abordam as questões metodológicas e os objetivos variados dos trabalhos, apresentando métodos de pesquisa e análises utilizadas (SUAVE *et al.*, 2013). Embora Lunkes, Feliu e Rosa (2011) apontem a existência de uma lacuna na publicação de trabalhos que avaliem a produção

científica relacionada ao tema “orçamento empresarial” enquanto temática pertencente à área da Contabilidade de Gestão, alguns estudos de natureza bibliométrica e de revisão sobre “Orçamento” já foram realizados.

No Brasil, alguns estudos bibliométricos sobre orçamento foram publicados. Leite *et al.* (2008), apresentaram uma pesquisa realizada a partir dos programas brasileiros de mestrado e doutorado em ciências contábeis, reconhecidos e recomendados pela CAPES. Nela, analisaram-se todos os títulos das 1.257 dissertações e 112 teses com categorização *a priori* nas seguintes subáreas temáticas: orçamento público, orçamento empresarial, orçamento operacional e orçamento financeiro. A pesquisa levantou 27 dissertações que abordaram o tema considerando a presença ou a ausência do termo “orçamento” e como resultado indicou que apenas 16 dissertações, ou seja, 1,27% das produções científicas trataram do orçamento empresarial especificamente, revelando que o tema orçamento é pouco explorado entre as instituições de Ensino Superior.

Suave, Lunkes e Codesso (2017) levantaram as características de destaque na produção nacional sobre orçamento em termos de artigos, autores, revistas e referências a partir das análises de 38 artigos publicados em periódicos avaliados pelo Qualis (2012) com estratos entre A2 e B2. A pesquisa constatou que a maioria dos trabalhos publicados está relacionada ao orçamento público e não ao empresarial.

Outra pesquisa foi realizada por Gomes, Lavarda e Torres (2012), com o objetivo de levantar os estudos publicados tanto em periódicos internacionais, com fator de impacto do *Institute for Scientific Information* (ISI) de no mínimo 0,5, e indexados pelo *Journal Citation Research* (JCR), quanto em periódicos nacionais, considerados de alto impacto, classificados pelo sistema Qualis da CAPES como A1, A2, B1 e B2, ambos no período de 2000 a 2009. O primeiro levantamento identificou 8 periódicos internacionais com 40 trabalhos publicados e o segundo, de âmbito nacional, selecionou 120 periódicos, dos quais obteve 11 artigos, constatando que a área de orçamento empresarial é carente em pesquisas científicas.

Suave *et al.* (2013) identificaram e analisaram 19 artigos publicados em revistas brasileiras classificadas entre estratos B1 e B3 no Qualis (CAPES), entre 1989 e 2011, nos quais constataram que não há predominância de autores sobre o tema orçamento e que a maioria dos artigos publicados teve como método de pesquisa o estudo de caso.

Wrubel, Sant’Ana e Lavarda (2014), levantaram os artigos publicados em periódicos com estrato Qualis A1, A2, B1, B2 e B3, no período de 2000 a 2013, que utilizaram como metodologias o estudo de caso e multicase, com foco em observar a utilização do orçamento empresarial no desempenho organizacional. A pesquisa utilizou 19 artigos como amostra e constatou que os trabalhos publicados na área de orçamento empresarial concentram-se em discutir sua contribuição como ferramenta para a avaliação de desempenho e que o método de estudo de caso é pouco utilizado se comparado a outras metodologias do tipo *surveys*.

Recentemente, Gabriel e Birck (2018) apresentaram um estudo que caracterizou as publicações realizadas entre 2007 e 2017 acerca do tema orçamento empresarial e utilizaram a base de dados *Spell*. A análise bibliométrica utilizou uma amostra de 25 artigos, na qual identificaram os autores com maior número de publicações no período, as instituições de origem e periódicos com maior número de publicações.

Diante deste contexto, este artigo objetiva analisar as publicações científicas sobre orçamento empresarial realizadas no Brasil. Para tanto foi realizado um estudo bibliométrico que buscou que analisar aqueles que continham o “orçamento empresarial” como objeto de estudo ou como componente da discussão. Utilizou-se nas análises as três leis que são frequentemente empregadas nos trabalhos de caráter bibliométricos, são elas: Lei de Lotka, Lei de Bradford e Lei de Zipf (ARAÚJO, 2006).

A justificativa do presente trabalho está na necessidade de um diagnóstico mais amplo das produções científicas sobre o tema “Orçamento Empresarial”, traçando um panorama sobre o assunto em estudos necessários ao direcionamento de futuras pesquisas na área.

Com relação à estruturação deste artigo, após esta seção, que introduz o texto, a seção 2 é dedicada à revisão da literatura sobre orçamento empresarial, apontando seus conceitos, suas funções e a trajetória dos estudos relacionados; a seção 3 apresenta a metodologia utilizada; a seção 4 se dedica a apresentar e discutir os resultados, apontando um crescimento da pesquisa sobre o tema orçamento empresarial; por último, a seção 5 apresenta as considerações finais a respeito do estudo.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Orçamento Empresarial

O orçamento era basicamente utilizado como instrumento para fins de gestão do planejamento operacional. Com a evolução dos negócios, seu papel assume outra dimensão, a de controle, efetivada através de planejamento, acompanhamento e avaliação de desempenho. O desenvolvimento de uma base metodológica foi fundamental para seu reconhecimento enquanto técnica de planejamento e controle. (PERERA, 1998).

O orçamento como instrumento de gestão e controle é uma ferramenta que compõe um sistema cujo objetivo é traduzir os planos elaborados pelas unidades administrativas e operacionais das empresas em quantidades físicas e valores monetários, permitindo que os diversos processos e as operações possam ser mensurados e acompanhados, bem como possibilita a avaliação dos resultados da empresa. (ALMEIDA *et al.*, 2009).

O sistema orçamentário utiliza como base as informações produzidas pela empresa, os custos da organização e os objetivos a serem atingidos. Segundo Padoveze (2012, p. 206), “o sistema orçamentário compreende o conjunto de pessoas, tecnologia administrativa, sistemas de informação, recursos materiais disponibilizados e administração do sistema para execução dos planos orçamentários”, possibilitando a distribuição, a quantificação e a valoração desses recursos de forma coerente e racional, visando atingir os objetivos da empresa.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 314) ampliam o entendimento argumentando que o orçamento “[...] é um plano detalhado de aquisições e uso de recursos financeiros e de outros tipos durante um período determinado”. Esse plano detalha de maneira quantitativa e formal as ações necessárias no curto prazo, para que, alinhadas às estratégias de longo prazo, a empresa possa alcançar as metas futuras com eficiência.

Portanto, elaborar um orçamento empresarial é fundamental para que gestores possam visualizar a situação futura da empresa e conduzir as ações planejadas rumo à condição desejada. (FERNANDES; KLANN; FIGUEIREDO, 2011). No entanto, é importante destacar que o orçamento empresarial possui diversas funções cuja aplicação depende da percepção de utilidade por parte de seus usuários.

### 2.2 As Funções do Orçamento Empresarial

A literatura aponta que o orçamento empresarial contempla várias funções, que vão desde o planejamento e o controle até a comunicação. Os sistemas orçamentários eficazes devem viabilizar a existência de planejamento e controle, sendo o primeiro considerado a função mais importante, porque implica o início do processo de construção do plano, sendo também denominado de planejamento estratégico. (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

A atividade de planejamento envolve fixar metas, por isso a necessidade da participação e do comprometimento por parte da alta administração. O planejamento estratégico se desdobra em outros dois planos: tático e operacional. Entre suas funções,

destacam-se: esclarecer e comunicar as metas aos demais níveis organizacionais, organizar as ações futuras e alocar recursos de forma que a organização possa antecipar-se a possíveis mudanças de cenário no ambiente externo e interno. (FERREIRA; DIEHL, 2012). A integração dos níveis organizacionais de planejamento estratégico, tático e operacional é fundamental para o processo de elaboração do orçamento empresarial, evitando uma possível assimetria de informação que possa gerar folgas orçamentárias, além de promover a comunicação e a motivação do pessoal rumo ao cumprimento das metas organizacionais. (BEUREN, WIENHAGE, 2013).

O planejamento requer outra ação por parte dos gestores em todos os níveis que é o acompanhamento da execução das ações previstas nos planos. Para tanto, no processo de acompanhamento, o controle tem o papel de assegurar que os objetivos e as metas, decorrentes das decisões tomadas pelos gestores na etapa do planejamento e, posteriormente implementadas na fase de execução, sejam atingidos. (ALMEIDA *et al.*, 2009). As principais práticas consistem em gerar compromisso dos gestores, alinhar os níveis organizacionais, adotar procedimentos detalhados e abrangentes na elaboração, além da análise das variações e da tomada de ações corretivas. (CONDESSO; LUNKE; SUAVE, 2013).

Diante da importância do orçamento empresarial no contexto organizacional, pesquisadores realizaram diversos estudos que abordam o tema e a trajetória desses estudos é apresentada a seguir.

### 2.3 Trajetória dos Estudos sobre Orçamento Empresarial

Os primeiros estudos levantados nesta pesquisa discutiam o modelo denominado orçamento-programa na perspectiva de distingui-lo do formato tradicional (MARTINS, 1979; REZENDE, 1976). Nessa perspectiva, os trabalhos que abordam as questões ligadas ao orçamento-programa enfatizam a importância da discussão sobre a necessidade do gasto e não somente de categorizá-lo dentro de um processo produtivo ou de um programa.

Na década de 1980, Ancelevicz (1984) publica um estudo a respeito da aplicação da teoria do mercado de capitais na análise fundamental do valor dos ativos financeiros, cujo aspecto principal é abordar a obtenção de retornos passados e futuros sobre os títulos. O autor apresenta inúmeras abordagens para estimar os lucros futuros da empresa, entre elas, a estimativa que utiliza o orçamento de vendas como ponto de partida para a estimativa dos lucros. Apesar de não tratar especificamente do orçamento empresarial, destaca que cada ramo de atividade possui características operacionais próprias e, que através de uma análise da estrutura de custos e receitas, é possível determinar a margem projetada de lucratividade para a empresa. (ANCELEVICZ, 1984).

Nos anos 1990, ainda que de forma principiante, já se percebe um aumento na produção científica sobre orçamento empresarial. Gomes Filho e Brunstein (1995) discutiram o planejamento como instrumento que auxilia a empresa a conquistar poder competitivo, tendo em vista que, em termos operacionais, as vantagens competitivas são alcançadas por meio da qualidade dos serviços e do processo financeiro. No que concerne à função planejamento, Pereira Filho (1998) a abordou sob a ótica do plano de vendas, enquanto ferramenta para geração de capacidade financeira empresarial.

Saindo de uma abordagem prática para a formação profissional, Marion e Robles Junior (1998) publicaram o estudo intitulado “A busca da qualidade no ensino superior de contabilidade no Brasil”, que abordou a reestruturação curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil nos anos 1990, período em que a disciplina Orçamento Empresarial passou a ser ofertada como componente obrigatório. Esse movimento que almejava a melhoria da qualidade dos cursos se dá no mesmo tempo em que foi criado o Congresso Brasileiro de Custos, sendo estes os dois fatos que podem ter contribuído para fomentar a produção de pesquisas acadêmicas sobre o tema.

Na sequência dos fatos que ocorreram no ambiente acadêmico da contabilidade, ressalta-se o aumento do volume de pesquisas sobre orçamento empresarial fomentado, dentre outras causas, pela criação de novos periódicos que cumprem a função de publicar os trabalhos.

Inicialmente, o estudo de Frezatti (2005) questiona a perspectiva “tradicional” do orçamento empresarial e avalia se o “*beyond budgeting*”, de fato, constitui-se como uma inovação aos conceitos tradicionais de orçamento. Nesse estudo, são postas algumas críticas ao modelo tradicional, a saber: o desgaste presente no processo orçamentário, os custos elevados, o pouco valor adicionado aos usuários, a desconexão com o ambiente competitivo, o fato de a informação econômica encorajar os gestores a terem um comportamento não ético.

Em recente estudo sobre as múltiplas funções do orçamento com base nas percepções de executivos de diversas áreas de uma empresa de grande porte do setor elétrico no Brasil, Mucci et al. (2016) apontaram para a possibilidade de existirem diferentes entendimentos por parte de executivos, áreas e níveis hierárquicos quanto à relevância dessas funções, por se tratar de uma ferramenta complexa com um escopo para além da gestão financeira e operacional.

Entre os estudos mais recentes Pererl, Beck e Mucci (2020) explicam que as incertezas do ambiente externo podem ressaltar as necessidades das reservas orçamentárias porque essas podem absorver ou minimizar situações de risco e os impactos ambientais. Os autores ainda apontam que a participação orçamentária influencia positivamente a constituição das reservas orçamentárias. No entanto, o ambiente externo não é um fator determinante para tal e sim um condicionante que amplia a participação do gestor sobre a criação das reservas.

O sucesso na execução do orçamento sofre forte influência dos aspectos humanos. No contexto dos estudos comportamentais em orçamento, alguns aspectos estudados estão ligados à participação orçamentária e variáveis como folga orçamentária, assimetria no processo de compartilhamento de informação e desempenho gerencial. A folga orçamentária tem se tornado um importante elemento de discussão na literatura. Há o entendimento de que é uma quantidade de recursos disponíveis que excedem a necessidade mínima de produção para atender as expectativas ou pressões internas dos gestores ou às pressões externas por mudanças em políticas e estratégias ligadas ao ambiente. Ela é gerada a partir de diferentes formas, além do aspecto financeiro: compreende o excesso de mão de obra, a capacidade produtiva não utilizada e as despesas de capital não necessárias (BEUREN; WIENHAGE, 2013).

Os estudos de Lunardi, Degenhart e Zonatto (2019) investigaram os motivos pelos quais os gestores incentivam a participação de seus subordinados nos processos orçamentários e descobriram que existe relação entre o estilo de liderança e a participação orçamentária. No entanto, no que tange à questão da assimetria da informação, a pesquisa revelou que alguns gestores ainda optam por reter informações, resultando no aparecimento de assimetria informacional nos processos orçamentários. A este respeito, os autores explicam que no Brasil os estudos são divergentes: alguns apontam para uma relação negativa entre participação orçamentária e assimetria de informação, entre eles, Lavarda e Almeida (2013). De forma contrária, Zonatto e Lavarda (2013) constataram que a participação orçamentária reduz os níveis de assimetria informacional e estresse no trabalho, sendo possível discutir objetivos, metas orçamentárias e a alocação de recursos de forma mais real e adequada para organização, evitando o fenômeno da folga orçamentária.

Ainda sobre participação orçamentária e desempenho gerencial, Lunardi, Zonatto e Nascimento (2020) abordam que o compartilhamento de informação vertical resulta de efeitos cognitivos da participação orçamentária. Quanto maior o nível de compartilhamento das informações menor será o efeito ambíguo dos papéis desempenhados pelos diferentes

gestores e melhor será o desempenho gerencial. Concluem que o orçamento empresarial é um importante instrumento de controle das ações dos indivíduos no contexto organizacional.

### 3 Metodologia

Quanto aos objetivos, este trabalho caracteriza-se como descritivo e de abordagem quantitativa (GIL, 2010). Almeja mapear e analisar as publicações científicas em formatos de artigos avaliados pelos pares e publicados em periódicos nacionais, e nos Congressos Brasileiro de Custos e Anpcont nos quais o orçamento empresarial se apresentou como objeto de estudo nas mais diversas abordagens.

Para a realização desta pesquisa adotou-se um processo dividido em três fases: a primeira refere-se à definição das bases de dados; a segunda, à seleção dos artigos; e a terceira, à análise dos textos selecionados. Para compor a população deste estudo, os textos foram pesquisados na base de dados *Google Acadêmico*, abrangendo o período entre 1970 e abril de 2020, utilizando a palavra-chave “*orçamento empresarial*” para a busca.

Na primeira busca foram selecionados 3.679 artigos publicados em periódicos nacionais, e os apresentados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e no Congresso ANPCONT, adotando-se como critérios de exclusão para as publicações aquelas que estão em formato de dissertações, teses, livros, trabalhos de conclusão de cursos de graduação, especialização e MBA, que não estão relacionados ao tema desta pesquisa ou não foram submetidas à revisão por pares. Após aplicação de tais critérios a amostra totalizou 147 artigos que seguiram para análises.

As análises dos artigos foram realizadas a partir das Leis Bibliométricas de Bradford, Lotka e Zipf (ARAÚJO, 2006), observando a produção de artigos em termos de autores, periódicos, palavras utilizadas, Qualis dos periódicos, temas abordados e métodos de pesquisa.

A Lei de Lotka consiste em levantar a frequência de autores publicando sobre determinado assunto versus o número de trabalhos por eles publicados. A Lei de Bradford analisa o conjunto de periódicos que publicaram artigos de determinado assunto levantando sua dispersão quanto ao volume de publicações por área. A terceira Lei é a de Zipf, na qual o autor propõe listar as palavras que aparecem num texto em ordem decrescente em que ocorrem indicando o assunto principal do documento (ARAÚJO, 2006).

As limitações do presente estudo dizem respeito aos fatos de que a pesquisa utilizou apenas uma base de dados, *Google Acadêmico*.

### 4 Discussão dos Resultados

#### 4.1 Distribuição e classificação dos artigos

A primeira classificação está apresentada na Tabela 1 e demonstra a distribuição dos artigos conforme o local de sua publicação e período em que foram publicados, indicando um aumento considerável no número de publicações ao longo do tempo. Os artigos publicados pelos Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e ANPCONT, e os Estudos Bibliométricos cuja metodologia se assemelha a deste trabalho não entrarão para as análises segunda as Leis Bibliométricas.

O período de abrangência da pesquisa se justifica pelo fato de que na década de 1970 foram abertos os primeiros cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade no Brasil. A esse respeito, Peleias *et al.* (2007) apontam que nessa década foram implantados os dois primeiros programas de mestrado e o primeiro de doutorado no Brasil, na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, com o mestrado

em 1970 e o doutorado em 1978, e na Fundação Getúlio Vargas, no Rio de Janeiro, com o mestrado em 1978.

Tabela 1 - Publicações por Período.

Período	Busca Inicial	Seleção Final	Artigos em Periódicos	Artigos Bibliométricos	Artigos no CBC	Artigos no ANPCONT
1971 a 1980	12	01	01	00	00	00
1981 a 1990	16	00	00	00	00	00
1991 a 2000	72	03	01	00	02	00
2001 a 2010	819	37	18	00	19	00
2011 a 2020	2.760	106	76	07	15	08
Total de Textos	3.679	147	96	07	36	08

Fonte: Dados da pesquisa (abril/2020).

A criação de programas de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis gerou efeito direto na qualificação docente, fomento da pesquisa através da criação de bases de pesquisas e divulgação de seus resultados em periódicos e congressos especializados. Os dados da Tabela 1 mostram exatamente essa evolução quantitativa das pesquisas e de suas publicações na área de orçamento empresarial.

A segunda classificação apresenta a distribuição dos artigos segundo o Qualis dos periódicos em que foram publicados (TABELA 2). Percebe-se o aumento da produção acadêmica qualificada sobre “orçamento empresarial” enquanto objeto de pesquisa.

Tabela 2 – Quantidade de Artigos Publicados por Período, Qualis dos Periódicos e CBC

Período	A2	B1	B2	B3	B4	B5	AB	CBC	ANPCONT	Total
1971 a 1980 (*)	01	00	00	00	00	00	00	00	00	01
1981 a 1990	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00
1991 a 2000	01	00	00	00	00	01	00	02	00	03
2001 a 2010	05	04	03	04	01	01	00	19	00	37
2011 a 2020	16	07	17	15	14	07	07	15	08	106
Total	22	11	20	19	15	09	07	36	08	147

Fonte: Dados da Pesquisa (abril/2020). (\*) RAE Revista de Administração de Empresas e Revista de Direito Administrativo da FGV

A Tabela 2 mostra que entre as décadas de 2001 a 2010 e 2011 a 2020 o número de artigos publicados aumentou de 37 para 106, representando +286,48%. Mostra também que esta expansão ocorreu concomitantemente à criação e consolidação da pesquisa em contabilidade, iniciada na década de 1970 mediante os programas de pós-graduação *stricto sensu*, bem como por realização de eventos na área e criação de periódicos que possibilitam a divulgação dos trabalhos e, conseqüentemente, com o fomento de novas investigações na área.

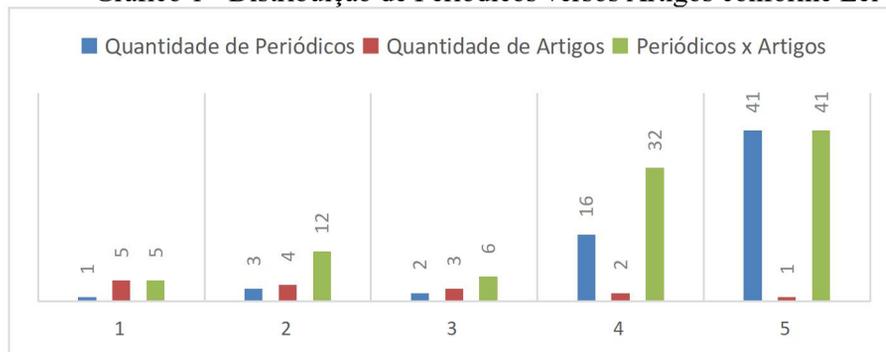
#### 4.2 Análises pela Lei de Bradford

A análise seguinte utiliza a amostra de artigos publicados em periódicos nacionais e será realizada conforme a Lei de Bradford também conhecida como Lei de Dispersão (VANTI, 2002), cujo objetivo é analisar a frequência com que os periódicos publicam estudos com abordagem em determinada área.

O Gráfico 1 indica que a frequência com que os periódicos publicam artigos sobre orçamento empresarial ainda é baixa. Apenas um periódico publicou cinco artigos enquanto 41 periódicos publicaram um artigo cada. Esses dados permitem identificar o número de periódicos que formam o núcleo que se constitui fonte de pesquisa para a área temática e subáreas. Tal núcleo é dividido em três zonas que são construídas a partir do total de artigos nos periódicos, estruturados de forma decrescente.

A ideia central dessa Lei é que apenas alguns periódicos conterão a maior proporção de publicações de uma área, enquanto as demais publicações são publicadas em uma enorme variedade de fontes (TSAY; LI, 2017). Os dados do Gráfico 1 auxiliam na construção e identificação das três zonas conforme a Lei de Bradford (Gráfico 2).

Gráfico 1 - Distribuição de Periódicos versus Artigos conforme Lei de Bradford

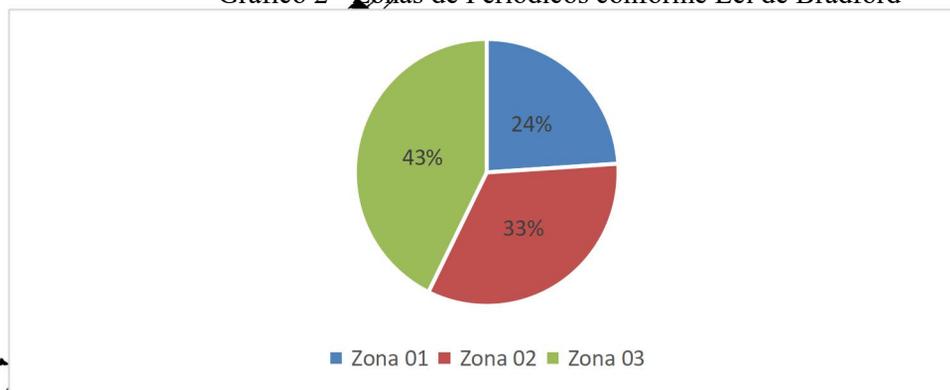


Fonte: Dados da pesquisa (abril/2020).

A baixa frequência com que os periódicos publicam artigos sobre Orçamento Empresarial é reforçada pelo Gráfico 2 que apresenta a distribuição dos periódicos em três zonas de dispersão. Seis fontes ou 24% formam a zona principal, juntos publicaram 23 artigos. A segunda zona contém 33% dos periódicos ou 16 fontes que publicaram 32 artigos. Por último, a terceira zona que contém 43% dos periódicos ou 41 fontes, com 41 artigos publicados.

Os dados apresentados no Gráfico 2 revelam que no Brasil não existe um conjunto de periódicos que possa ser referência para as pesquisas na área de Orçamento Empresarial. Coincidem com o que está posto na Tabela 2 que indica a quantidade de artigos conforme a classificação pelo Qualis dos periódicos em que foram publicados, onde tivemos sendo 22 artigos deles disponibilizados divulgados em revistas A2.

Gráfico 2 - Zonas de Periódicos conforme Lei de Bradford



Fonte: Dados da pesquisa (abril/2020).

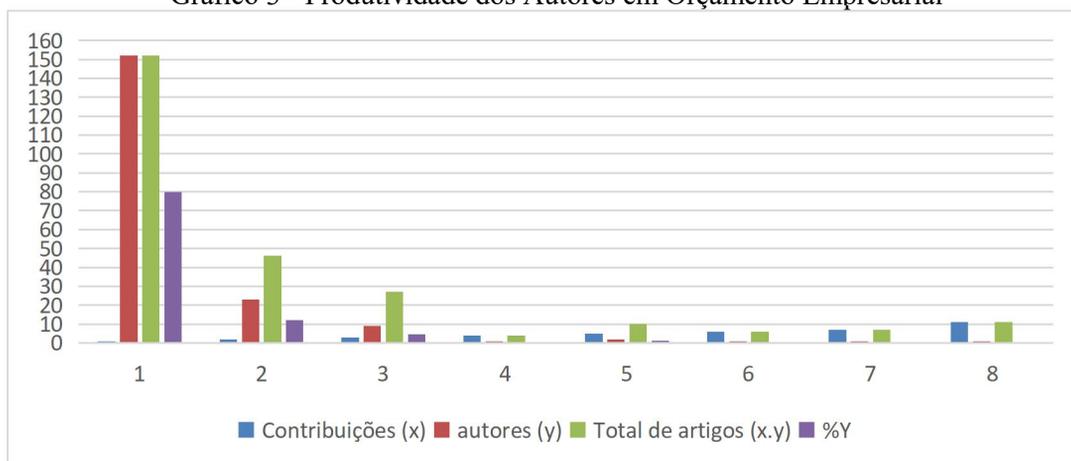
#### 4.3 Lei de Lotka

A Lei de Lotka objetiva classificar os autores conforme sua produtividade, considerando como modelo de distribuição o formato tamanho-frequência (VANTI, 2002). Quanto maior a produtividade de um autor maiores são as chances de este ser citado em outros estudos (URBIZAGASTEGUI, 2010).

Para a análise não foi considerada a ordem de autoria na qual foram relacionados, ou seja, se foram primeiro, segundo ou terceiro autores. O Gráfico 3 demonstra a distribuição

dos autores conforme a quantidade de contribuições de cada um por artigos, apresentando o percentual por número de contribuições.

Gráfico 3 - Produtividade dos Autores em Orçamento Empresarial



Fonte: Dados da pesquisa (abril/2020).

A amostra conta com 190 autores e 263 contribuições autorais. O Gráfico 3 mostra que 152 autores tiveram uma contribuição cada um, representando 80% dos autores e 57,79% das contribuições autorais, indicando que a produção de pesquisas em Orçamento Empresarial está muito distribuída. Nove autores apresentaram três contribuições cada um e na outra ponta da amostra apenas um pesquisador (0,53%) contribuiu com 11 artigos, representando 4,18% do total de contribuições. Complementando a análise no Quadro 1 são apresentados os trabalhos em formato de artigo científico que foram mais citados na literatura nacional, seus autores, ano de publicação e as revistas em que se encontram publicados.

Observa-se que os artigos publicados nos anos de 2011 a 2020 já são maior número entre os trabalhos mais citados. Na lista dos quinze artigos mais citados, 11 foram publicados neste período. Esse dado também aponta para a expansão da publicação científica na área de orçamento empresarial, em termos quantitativos e qualitativos.

Congresso Brasileiro de Custos

Quadro 1 – Artigos mais citados nos estudos pesquisados

Autores / Ano	Título	Periódico	Cit.
Frezatti (2005)	<i>Beyond Budgeting</i> : inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?	RAE - Revista de Administração de Empresas	49
Bornia e Lunkes (2007)	Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário.	Contabilidade Vista & Revista	45
Frezatti (2005)	Além do Orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento?	BBR - Brazilian Business Review	36
Frezatti <i>et. al.</i> (2013)	Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise?	ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting	34
Fernandes, Klann e Figueredo (2011)	A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos.	Contabilidade Vista & Revista	28
Almeida <i>et al.</i> (2009)	A utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação de estratégia, de controle e de interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil.	Contabilidade Vista & Revista	26
Lavarda e Almeida (2013)	Participação orçamentária e assimetria informacional: um estudo em uma empresa multinacional.	BBR - Brazilian Business Review	20
Leite, Diehl e Manvailier (2015)	Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil.	Revista Universo Contábil	17
De Faria <i>et al.</i> (2011)	A assimetria da informação na elaboração do orçamento: uma análise da produção científica nos periódicos internacionais entre 2005 e 2009.	Contabilidade Vista & Revista	17
Lunkes <i>et al.</i> (2013)	Estudo sobre a implantação do orçamento baseado em desempenho na Autoridade Portuária de Valência.	Revista de Administração Pública	15
Fank, Angonese e Lavarda (2011)	A percepção dos gestores acadêmicos de uma IES quanto às críticas ao orçamento.	Revista Contabilidade, Gestão e Governança	15
De Souza e Lunkes (2013)	Práticas de orçamento de capital: um estudo em empresas hoteleiras de Florianópolis.	Revista Universo Contábil	13
Mucci, Frezatti e Dieng (2016)	As múltiplas funções do orçamento empresarial.	RAC - Revista de Administração Contemporânea	12
Ferreira e Diehl (2012)	Orçamento empresarial e suas relações com o planejamento estratégico.	Pensar Contábil	11
Beuren e Wienhage (2013)	Folga organizacional no processo de gestão do orçamento: um estudo no SENAC de Santa Catarina.	Revista Eletrônica de Administração	09

Fonte: Dados da pesquisa (abril/2020).

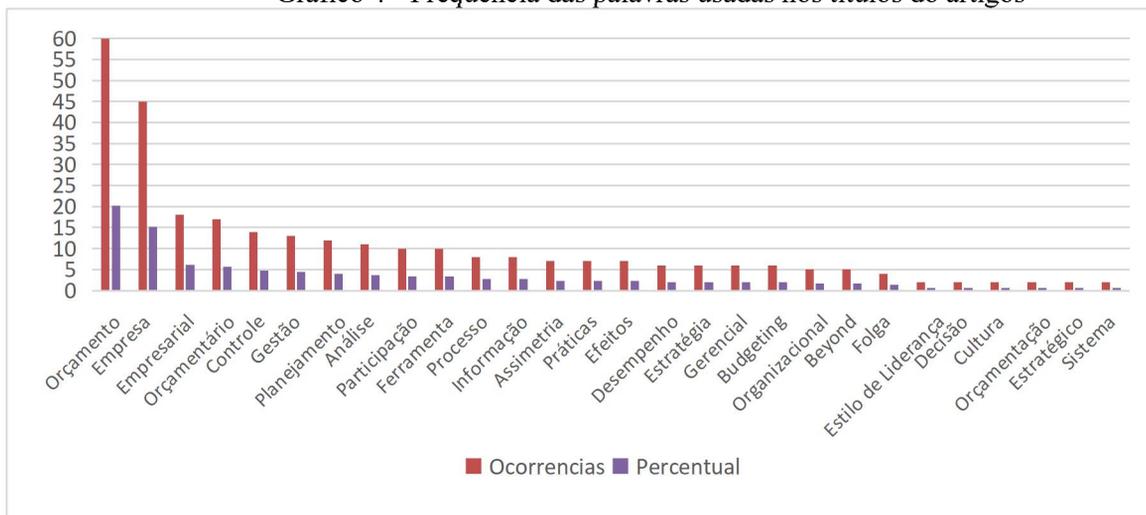
#### 4.4 Lei de Zipf

A análise seguinte utiliza a Lei de Zipf que consiste em levantar a frequência de ocorrência de palavras em textos; neste estudo se substituiu cada texto pelos seus títulos. Também conhecida como Lei do Mínimo Esforço, objetiva medir a frequência com que as palavras aparecem nos trabalhos acadêmicos, possibilitando a construção de uma lista de termos sobre determinado assunto (VANTI, 2002). Analisando as frequências com que as palavras ocorrem é possível avaliar se um texto ou conjunto de textos pertencem a uma determinada área ou subárea.

Os títulos dos 96 artigos analisados possuem 1.354 palavras ou ocorrências de palavras, desde foram extraídas as palavras que aparecem com maior frequência. Deste conjunto foram selecionadas as 28 palavras que mais ocorrem, representando 297 ocorrências ou 21,93% do total de palavras que compõem os títulos dos artigos da amostra. Dentre as 297 ocorrências a palavra “orçamento” aparece 60 vezes ou 20,20%, seguida das palavras “Empresa” que aparece 45 vezes (15,15%), “Empresarial” 18 vezes (6,06%), “Orçamentário”

17 vezes (5,72%), “Controle” 14 vezes (4,71%), “Gestão” 13 vezes (4,38%) e “Planejamento” 12 vezes (4,04%).

Gráfico 4 - Frequência das palavras usadas nos títulos do artigos



Fonte: Dados da pesquisa (abril/2020).

#### 4.5 Característica dos Estudos

Diversos trabalhos foram produzidos associando o orçamento empresarial a outros temas e problemas de pesquisa e gerando diferentes abordagens, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 – Estudos sobre orçamento empresarial com abordagens em outros temas

Temas Abordados	1971 a 1980	1981 a 1990	1991 a 2000	2001 a 2010	2011 a 2020	Total
Práticas de elaboração do orçamento	00	00	01	08	19	28
Tipos e funções do orçamento	01	00	00	07	18	26
Planejamento e controle orçamentário	00	00	00	03	13	16
Participação e Desempenho Gerencial	00	00	00	00	11	11
Viés Comportamental	00	00	00	00	09	09
Impacto dos Sistemas de Custeio sobre o Orçamento	00	00	00	00	06	06
Total de Publicações	01	00	01	18	76	96

Fonte: Dados da Pesquisa (abril/2020).

Entre as abordagens mais adotadas, estão àquelas relacionadas às práticas de elaboração do orçamento e entre as menos adotadas e estão os estudos relacionados aos sistemas de custeio e impactos sobre o orçamento.

Quadro 2 - Principais Autores por Temas Abordados

Temas Abordados	Principais Autores
Tipos e funções do orçamento	Frezzati, 2004; Frezatti, 2005, Boas & Jones, 2005; Frezatti et al, 2010; Pereira & Espejo, 2012; Mucci, Frezatti & dieng, 2016.
Práticas de elaboração do orçamento	Bornia & Lunke, 2007; Lima Filho et al, 2010; Benetti, Fioretin & Lavarda, 2011; Souza & Lunke, 2013, Mucci & Frezatti, 2017.
Planejamento e controle orçamentário	Fernandes, klan & Figueiredo, 2011; Chagas & Araújo, 2013
Participação e Desempenho Gerencial	Leite, Diehl & Manvailer, 2015
Viés Comportamental	Marcelino & Bruni, 2012; Lima Filho & Bruni, 2013; Afonso et al, 2016; Pererl, Beck e Mucci, 2020; Lunardi, Zonatto e Nascimento, 2020.
Folga orçamentária	Beuren & Wienhage, 2013; Silva & Lustosa, 2019
Assimetria da informação	Lavarda & Almeida, 2013; Lunardi, Degenhart & Zanatto, 2019
Ensino de orçamento e estudos bibliométricos	Suave & Codesso, 2012; Suave et. al., 2013; Suave, Lunkes & Codesso, 2013; Wrubel, Sant'ana & Lavarda, 2014.

Fonte: Dados da pesquisa (abril/2020)

O Quadro 2 apresenta os principais autores segundo a abordagem de temas relacionados ao Orçamento Empresarial, demonstrando a diversidade das pesquisas atuais. Vale ressaltar que embora exista um movimento de expansão dos trabalhos nesta área, ainda existem muitas lacunas de pesquisa que podem ser exploradas. Nos últimos anos, com o aumento no número dos estudos, outras abordagens surgiram e contribuíram para evidenciar a importância desta ferramenta gerencial para as rotinas de gerenciamento dos diferentes recursos utilizados pelas empresas.

Diferente dos anos 2000, quando as pesquisas estavam focadas nas práticas e funções do orçamento, os estudos atuais já abordam temas mais alinhados às questões comportamentais da contabilidade, como por exemplo: a participação e desempenho dos gestores, assimetria da informação e folga orçamentária. A Tabela 5 apresenta os métodos de pesquisa utilizados nos estudos que compõem a amostra deste trabalho

Tabela 5 - Demonstrativo das metodologias utilizadas nas pesquisas

Método de Pesquisa	Ocorrência	Percentual (%)
Pesquisa Analítica	19	19,79 %
Experimental	06	6,25 %
Survey	08	8,33 %
Levantamento	29	30,20 %
Estudo de Caso	10	10,41 %
Simulações Comportamentais	06	6,26 %
Métodos de Pesquisa Múltiplas	18	18,76 %
Total de Estudos	96	100%

Fonte: Dados da pesquisa (abril/2020)

Percebe-se uma variedade de métodos e isso pode ser decorrente da diversidade de pesquisas na área de orçamento empresarial. Constata-se que 30,20% dos estudos utilizaram métodos de levantamento, seguido de 19,79% de estudos com pesquisa analítica.

## 5 Considerações Finais

Este artigo buscou levantar os estudos publicados em periódicos nacionais, no Congresso Brasileiro de Custos e no Congresso da ANPCONT que abordaram o tema orçamento empresarial como objeto principal ou associado a outras temáticas. A pesquisa revelou que diversos estudos têm investigado a importância e os aspectos presentes no processo orçamentário, as práticas de elaboração, a participação dos gestores no processos, nas funções e nos diferentes tipos de orçamentos, a assimetria das informações, os fluxos de informações gerenciais necessárias à construção das peças orçamentárias, a folga orçamentária, as limitações e as deficiências do orçamento tradicional, entre outros pontos.

As análises dos dados utilizando as leis bibliométricas de Bradford, Lotka e Zipf permitiu concluir que não existem periódicos e autores especializados na área de orçamento empresarial no Brasil. A pesquisa levantou que apenas um periódico publicou cinco artigos e três publicaram quatro trabalhos, em contrapartida 41 periódicos publicaram um artigo cada. Quanto aos autores 80% destes publicaram uma única vez sobre orçamento. Quanto a característica da amostra a lei de Zipf demonstra que os artigos analisados pela pesquisa pertencem de fato a área objeto de estudo.

Embora as pesquisas sobre orçamento empresarial tenham crescido consideravelmente nos últimos anos, é possível verificar que os estudos realizados até o momento são insuficientes para apresentar uma conclusão segura sobre o orçamento empresarial em suas múltiplas funções e abordagens. Um dos para isso pode ser a dificuldade de acesso aos dados empresariais para a produção de novas pesquisas.

Os resultados demonstrados neste trabalho podem abrir caminho para pesquisas que investiguem as múltiplas funções do orçamento dentro das empresas, a visão dos gestores no que concerne à importância do orçamento para a tomada de decisões. Além disso, podem aprofundar os estudos quanto ao nível de detalhe, participação, revisão ou mesmo estilos de uso do orçamento com suas diversas aplicações nas organizações.

## Referências

Almeida, L. B., Machado, E.A., Raifur, L. & Nogueira, D. R. (2009). A Utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação de estratégia, de controle e de interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, 20(3), pp. 65-99.

Ancelevicz, J. (1984). Aplicação da teoria do mercado de capitais na análise fundamental. **Revista de Administração de Empresas**, 24(1), pp. 37-41.

Araújo, C. A. (2006). Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**, 12(1), 11-32.

Beuren, I. M., & Wienhage, P. (2013). Folga organizacional no processo de gestão do orçamento: um estudo no SENAC de Santa Catarina. **Revista Eletrônica de Administração**, 19(2), pp. 274-300.

Codesso, M. M., Lunke, R. J., & Suave, R. (2013). Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de Balneário Camboriú. **Turismo-Visão e Ação**, 15(2), pp. 279-249.

Covaleski, M. A., Evans III, J. H., Luft, J. L. & Shields, M. D. (2003). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Handbooks of Management Accounting Research**, 2(6), pp. 587-624.

Dani, A. C., Zonatto, V. C., & 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 and Applied Accounting**, 10(1), pp. 54-72. DOI: 10.14392/ASAA.2017100104

Fernandes, F. C., Klann, R. C., & Figueredo, M. S. (2011). A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. **Contabilidade Vista & Revista**, 22(3), pp. 99-126.

Ferreira, F. B., & Diehl, C. A. (2012). Orçamento empresarial e suas relações com o planejamento estratégico. **Pensar Contábil**, 14(54).

Frezatti, F. (2005). Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **RAE-revista de administração de empresas**, 45(2), pp. 23-33.

Gabriel, D., & Birck, K. C. (2018). Características das publicações acerca do tema orçamento empresarial. **Revista Conexão**, (6), 21-39.

- Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., Padilla, D. N. R., & Morales, J. D. (2007). *Contabilidade administrativa* (Vol. 10). McGraw-Hill.
- Gil, A. C. (2010) *Métodos e técnicas de pesquisa social*(6.ed.). São Paulo: Atlas.
- Gomes, F. T., & Brunstein, I. (1995). Considerações sobre o planejamento para a qualidade de serviços e os fatores de sucesso de novos empreendimentos. **Revista Gestão e Produção**, 2(1).
- Gomes, G., Lavarda, C. E., & Torrens, E. W. (2012). Revisão da literatura sobre orçamento em cinco periódicos internacionais nos anos de 2000 até 2009. **REGE-Revista de Gestão**, 19(1), pp. 107-123.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management accounting research**, 15(4), pp. 415-439.
- Lavarda, C. E., & Almeida, D. M. (2013). Participação orçamentária e assimetria informacional: um estudo em uma empresa multinacional. **Brazilian Business Review**, 10(2), pp. 74-96.
- Leite, R. M., Cherobim, A. P. M. S., Silva, H. D. F. N., & Bufrem, L. S. (2008). Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, 19(47), pp. 56-72.
- Lunardi, M. A., Degenhart, L., & Zonatto, V. C. da S. (2019). Estilo de liderança, assimetria de informação e uso avaliativo do orçamento constituem-se antecedentes a participação orçamentária? **Revista Contemporânea de Contabilidade**, 16 (38), pp. 3-34.
- Lunardi, M. A., Zonatto, V. C. da S., & Nascimento, J. C. (2019). Effects of Job Involvement, Managerial Attitudes, and Information Sharing on Controllers' Performance in the Budgetary Context. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, 21(3), 540-562.
- Lunardi, M. A., Zonatto, V. C. da S. & Nascimento, J. C. (2020). Efeitos cognitivos mediadores do compartilhamento de informação na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 31, n. 82, p. 14-32.
- Lunkes, R. J., Felio, V. M. & Rova, F. S. (2011). Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. **Revista Universo Contábil**, 7(3), pp. 112-132.
- Lyrio, M. V.; Dellagnelo, E. H., & Lunkes, R. J. (2013). O perfil metodológico da produção científica em orçamento público: uma análise do cenário brasileiro na primeira década do século XXI. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, 3(1), pp. 90-106.
- Marion, J. C., & Júnior, A. R. (1998). A busca na qualidade no Ensino Superior de Contabilidade no Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, 9(3), pp. 13-24.
- Martins, J. F. (1979). O orçamento-programa e suas implicações. **Revista de Direito Administrativo**, 136, pp. 304-327.
- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. **RAC - Revista de Administração Contemporânea**, 20(3), pp. 283-304.
- Padoveze, C. L. (2012). *Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. (3. ed. rev. e atual). São Paulo: Cengage Learning.
- Peleias, I. R., Silva, G. P. D., Segreti, J. B., & Chiroto, A. R. (2007). Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças**, 18(n. especial), pp. 19-32.
- Pereira Filho, A. D. (1998). O planejamento das Vendas e a Capacidade Financeira da Empresa. **Contabilidade Vista & Revista**, 9(3), pp. 03-12.
- Perera, S. (1998). The historical development of business budgeting: an organizational perspective. **Accounting Forum**, 22(1), pp. 3-13.
- Peyerl, D. A.; Beck, F.; Mucci, D. M. (2020). Participação e constituição de reservas orçamentárias: o papel moderador da incerteza do ambiente externo. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 13, n. 1, p. 023-043.

Rezende, F. (1976). Orçamento-programa a nível empresarial. **Revista de Administração de Empresas**, 16(2), pp. 42-51.

Sales Cia, J. N., & Cia, J. C. (1998). O impacto dos vários tipos de custeio no orçamento empresarial. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.

Silva, A. T., Rosa, P. M., & Seibel, S. (1999). Orçamento Baseado na Atividade-um caso prático. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.

Souza, P., & Lunkes, R. J. (2013). Práticas de orçamento de capital: um estudo em empresas hoteleiras de Florianópolis (SC). **Revista Universo Contábil**, 9(1), pp. 28-45.

Suave, R., Lunkes, R. J., & Codesso, M. M. (2017). Análise das características da produção científica sobre orçamento em revistas brasileiras. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, 5(1), pp. 85-102.

Suave, R., Lunkes, R. J., Rosa, E. C. G., & Soares, S. V. (2013). Orçamento: análise das publicações nas revistas de contabilidade do Brasil. **Race: revista de administração, contabilidade e economia**, 12(2), pp. 641-676.

Tsay, M. & Li, C. (2017). Bibliometric analysis of the journal literature on women's studies. **Scientometrics**, v. 113, n. 2, p. 705-734.

Vanti, N. A. P. (2002) Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. *Ciência da Informação*, Brasília, v. 31, n. 2, p. 152-162.

Urbizagastegui, R. (2010). Crescimento da literatura dos autores sobre a Lei de Lotka. *Ciência da Informação*, 38(3), p. 111-129.

Wrubel, F., Sant, C. F., & Lavarda, C. E. F. (2014). Análise dos estudos de caso sobre a utilização do orçamento empresarial no desempenho organizacional. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.

Zonatto, V. C. & Lavarda, C. E. (2013). Evidências dos efeitos da participação orçamentária na assimetria de informação, estresse ocupacional e desempenho no trabalho. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, 6 (1), pp. 92-111.

Congresso Brasileiro de Custos