

ORÇAMENTO EMPRESARIAL: LEVANTAMENTO DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NO PERÍODO DE 1995 A 2006

BUSINESS BUDGET: A SURVEY OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN THE PERIOD FROM 1995 TO 2006

RITA MARA LEITE

Professora Mestre em Contabilidade do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual de Ponta Grossa
E-mail: leite.rita@uol.com.br

ANA PAULA MUSSI SZABO CHEROBIM

Professora Doutora do Departamento de Administração Geral e Aplicada do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná
E-mail: anapaulamussi@ufpr.br

HELENA DE FÁTIMA NUNES SILVA

Professor Doutora do Departamento de Ciência e Gestão da Informação do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná
E-mail: helenanunes@ufpr.br

LEILAH SANTIAGO BUFREM

Professora Doutora do Departamento de Ciência e Gestão da Informação do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná
E-mail: leilah@ufpr.br

RESUMO

Esta pesquisa aborda a produção científica (teses e dissertações) na área de orçamento empresarial no período de 1995 a 2006. O objetivo é resgatar estudos que versam orçamento empresarial. As informações foram coletadas nos programas brasileiros de mestrado e doutorado em ciências contábeis, reconhecidos e recomendados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Para o estudo e interpretação dos dados utilizou-se a análise de conteúdo fundamentada em Bardin. Foram analisados todos os títulos das 1257 dissertações e 112 teses com categorização *a priori* nas subáreas temáticas: orçamento público, orçamento empresarial, orçamento operacional, orçamento financeiro, considerando-se a presença ou ausência do termo “orçamento”. Verificou-se que, do total de 1257 dissertações, apenas 27 dissertações abordam o tema orçamento, sendo que 16 enfocam especificamente o orçamento empresarial, representando 1,27% da produção científica; as outras 11 tratam de orçamento público. Quanto às teses, das 112 encontradas, apenas 1 aborda o orçamento na área pública. Os resultados revelam que o tema “orçamento” é muito pouco investigado entre a produção científica mais expressiva em instituições de ensino superior. Infere-se que a baixa produção na área está relacionada com as dificuldades dos pesquisadores na obtenção de dados para o desenvolvimento da pesquisa empírica, pelo fato de as informações relativas ao processo orçamentário serem estratégicas para as organizações. A abordagem mais freqüente das pesquisas é o estudo da aplicação dos orçamentos, mais precisamente voltado a casos únicos, o que demonstra a preocupação ou necessidade de as universidades constatarem como as empresas fazem o orçamento na prática. Na área pública, as pesquisas abordaram, com mais freqüência, o orçamento em órgãos da administração pública.

Palavras-chave: Produção científica. Orçamento empresarial.

ABSTRACT

This research looks at scientific production (theses and dissertations) in the field of business budget from 1995 to 2006. The main purpose is to rescue studies on entrepreneurial budget. The information was collected from Brazilian postgraduate programs, recognized and recommended by the Coordination for the Improvement of Higher Education Personnel — CAPES. In the research and data interpretation, content analysis based on Bardin was used. The titles of the 1257 dissertations and 112 theses were analyzed and categorized a priori in the following thematic sub areas: public budget, business budget, operational budget, financial budget, considering the presence or absence of the word “budget”. It was verified that, from a total of 1257 dissertations and 112 theses, only 26 dissertations and 1 thesis approach the theme of budget, specifically focusing on business budget. Only 16 dissertations focused on the theme, meaning 1.27% of scientific production. The results show that the theme “budget” receives very little attention within the most expressive scientific production in college institutions. It is inferred that the low production in the field is related to researchers’ difficulties to obtain data to perform the empiric research, since the information related to the budgetary process are a strategic issue for the organizations. The most frequent research approach is budget application, more precisely turned to unique cases, which shows academic concern with verifying how the companies do it in practice. In the public field, researches most frequently focused on public administration organs’ budgets.

Keywords: Scientific production. Business budget.

Recebido em 15.04.2007 • Aceito em 21.08.2007 • 2ª versão aceita em 01.03.2008

1 INTRODUÇÃO

O planejamento é a chave da gestão empresarial para as pequenas empresas, grandes corporações, agências governamentais, organizações sem fins lucrativos ou simplesmente para a vida pessoal dos indivíduos. Pode-se afirmar, portanto, que todos os gestores fazem algum tipo de planejamento, muito embora em algumas vezes, nas pequenas organizações os planos não sejam formalizados. Porém, com o crescimento das atividades empresariais os planejamentos informais deixam de ser suficientes, tornando-se necessário um planejamento formal, ou seja, é preciso planejar as diretrizes, as estratégias, as metas, os objetivos e as ações que garantam a continuidade e o aumento da riqueza das organizações assim como a maximização da riqueza dos acionistas ou proprietários. Nesse sentido, o orçamento empresarial é o instrumento que contempla formalmente as metas e objetivos, funcionando como meio para comunicar de onde e para onde a empresa está caminhando.

O orçamento empresarial não deve ser entendido como instrumento limitador e controlador de gastos, mas como forma de focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, antecipando os problemas, sinalizando metas e objetivos que necessitem de cuidado por parte dos gestores, contribuindo para a tomada de decisões com vistas ao atendimento da missão e do cumprimento das estratégias das empresas.

Para a questão de pesquisa deste artigo, importam os seguintes pontos:

- 1) Atualmente as empresas estão inseridas em ambiente competitivo, haja vista a expansão de novos produtos, por vezes, com melhor qualidade e menor preço;
- 2) Aumento na internacionalização das empresas, o que permite ao consumidor ter acesso a produtos fabricados ao redor do mundo, às vezes, a partir de inovações tecnológicas, que imprimem alta produtividade, tornando imperativa a elaboração de estratégias, planejamentos e controles que permitam incremento de produtividade na fabricação dos produtos locais;
- 3) O crescimento da empresa, geralmente, conduz ao distanciamento entre o proprietário e o patrimônio administrado, requerendo a presença de administradores contratados, que conduzam os negócios utilizando as melhores práticas administrativas. No que tange aos aspectos financeiros e econômicos, espera-se a elaboração e execução de orçamentos que auxiliem o planejamento empresarial;
- 4) A literatura contábil enfatiza que a continuidade e o sucesso das empresas estão estreitamente relacionados à existência do planejamento e do controle das atividades operacionais, os quais iniciam com a definição da missão e das estratégias, posteriormente formalizados pelo processo orçamentário.

Outros benefícios podem ser obtidos com a implantação do orçamento, por exemplo, rigor no controle do fluxo de caixa. Ao destacarem a importância do orçamento, autores relatam exemplos de empresas cujo patrimônio foi modificado em função da adoção de orçamentos.

Diante dessas considerações, surgem preocupações quanto ao encaminhamento científico dado ao orçamento empresarial, ou seja, quais são as principais abordagens ou ênfases ou problemáticas que estão sendo estudadas ou evidenciadas nas teses e dissertações na última década?

Para auxiliar na busca da resposta a essa questão principal, formulam-se as seguintes questões de pesquisa:

- 1) Qual a participação do tema "Orçamento", em sentido amplo, no total de teses e dissertações produzidas no período de 1995 a 2006, no Brasil?
- 2) O tema orçamento, nas teses e dissertações, vem sendo investigado prioritariamente na área da Administração Pública ou da Administração Empresarial?

Ao tratar do tema orçamento, a literatura contábil, através de autores estrangeiros como Welsch (1978 e 1983), Atkinson *et al.* (2000), Maher (2001), Jiambalvo (2002), Hansen e Mowen (2003), Horngren Sundem e Stratton (2004), entre outros, apresenta, como exemplos, situações evidenciadas em estudos e pesquisas realizadas nas empresas estabelecidas em seus países, com amplo destaque para casos de empresas norte-americanas e europeias. Por outro lado, segundo os autores Walter (1980), Tung (1983), Schubert (1985), Moreira (1989), Sobanski (1994), Lunkes (2003), Fernandes (2005), Sá e Moraes, (2005) e Frezatti (2006), é escassa a literatura brasileira sobre o orçamento empresarial, em função de que os livros utilizados nas universidades para o ensino do processo orçamentário, desde o início da década de 1960 e ainda hoje, em sua maioria são textos estrangeiros. Os casos apresentados para ilustrar a forma de elaboração dos componentes orçamentários se distanciam muito da realidade brasileira, por serem as condições socioeconômicas do Brasil, diferentes da economia dos países norte-americanos e europeus. Como exemplo, as elevadas taxas de inflação predominantes até o ano de 1994, o que, de certa forma, inibiu os investimentos no país e sempre dificultou a elaboração de orçamentos confiáveis. Outra característica que diferencia os orçamentos elaborados no Brasil daqueles elaborados no resto do mundo é o fato de não haver tradição de investimentos pessoais, familiares e dos fundos de investimento no mercado de capitais. Dessa forma, as empresas mantêm seu capital fechado o que não as suscita ao escrutínio do investidor no mercado aberto: exigência de transparência nas decisões financeiras. Entretanto, após a implantação do Plano Real, em 1994, entre outros benefícios para a economia brasileira, tem-se o fim das elevadas taxas de inflação, diminuição lenta e gradual das taxas de juros e cenário econômico mais estabilizado que melhora as con-

dições de planejamento para as empresas. Dessa forma, o orçamento empresarial passa a ter maior aplicação como instrumento de formalização dos planos empresariais. Justifica-se, assim, a definição do ano de 1995 como o período inicial da pesquisa.

Assim, este estudo tem por objetivo conhecer como vêm se desenvolvendo as pesquisas científicas relacionadas ao orçamento empresarial, produzidas no período de 1995 a 2006, quantificando as dissertações e teses apresentadas e classificando os trabalhos nas seguintes subáreas temáticas: orçamento público, orçamento empresarial, orçamento operacional, orçamento financeiro. As informações para o desenvolvimento da pesquisa estão fundamentadas nos dados dos Programas de Mestrado e Doutorado ofere-

cidos pelas Instituições Públicas e Particulares do Brasil em Ciências Contábeis, cujos cursos são reconhecidos e recomendados pelo Ministério da Educação e Cultura (MEC) através da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Na primeira parte, é discutido o orçamento como instrumento para o planejamento empresarial e a segunda parte apresenta a evolução histórica do orçamento. A terceira parte, destinada à produção científica sobre o tema orçamento, contempla os aspectos metodológicos da pesquisa, tais como: o método, o universo, a coleta e a classificação dos dados. As considerações finais, as limitações da pesquisa e sugestões são apresentadas na última parte.



2 ORÇAMENTO: UMA FERRAMENTA PARA O PLANEJAMENTO E CONTROLE EMPRESARIAL

Vários autores que escrevem sobre a Contabilidade Gerencial, abordam o planejamento e o orçamento, dedicando, em suas obras, capítulos especiais para a explanação do assunto e enfatizando sua relevância para a gestão das empresas. Welsch (1983, p. 19), por exemplo, salienta que o planejamento e o controle de resultado na administração de empresas privadas, órgãos do governo, instituições de caridade e quaisquer outros empreendimentos coletivos, se materializam pela preparação de orçamentos para fins administrativos, uma vez que:

O processo de administração pode ser visualizado como o esforço administrativo global em dado empreendimento, envolvendo a tomada de decisões, a aplicação de determinadas técnicas e de certos procedimentos e a motivação de indivíduos ou grupos no sentido da consecução de objetivos específicos.

De acordo com Bio (1988, p. 39), o processo de gerência em uma organização compreende as decisões direcionadas para as seguintes áreas:

- a) planejamento: refere-se ao conjunto de objetivos desejados e a forma de como serão alcançados, ou seja, o que é desejado e como e quando será obtido;
- b) direção: refere-se à capacidade de obter os resultados por meio de outras pessoas;
- c) controle: refere-se à implementação dos planos e às avaliações do desempenho em relação ao planejado (*feedback*), no intuito de atingir os objetivos definidos.

Nas definições apresentadas pelos dois autores, verifica-se que ambos entendem como fundamental o planejamento e o controle no processo de gestão, na manutenção de lucros e na continuidade das organizações. Pode-se dizer que o orçamento é um elo entre o planejamento e o controle, cuja importância é confirmada por Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 230), ao citarem três principais benefícios do orçamento:

1. Os orçamentos compelem os gestores a pensar no futuro pela formalização de suas responsabilidades para planejar;
2. Os orçamentos fornecem expectativas definidas, que são a melhor estrutura para julgar o desempenho subsequente;
3. Os orçamentos ajudam os gestores na coordenação de seus esforços, de modo que os planos das subunidades da organização satisfaçam os objetivos da organização como um todo.

Para Atkinson *et al.* (2000, p. 465), o orçamento nas empresas reflete as condições quantitativas de como alocar recursos financeiros para cada subunidade organizacional, com base em suas atividades e nos objetivos de curto prazo, podendo ser considerado como expressão quantitativa das entradas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais. Também é utilizado para comunicar aos membros da empresa as metas de curto prazo, assim como para coordenar as muitas atividades empresariais, como, por exemplo, mostrando o efeito dos níveis de vendas sobre as atividades de compras, de produção e administrativas e sobre o número de funcionários que precisam ser contratados para servir aos clientes.

Outra finalidade do orçamento é a possibilidade de indicar a existência de problemas e servir como ferramenta para encontrar as respectivas soluções. Isso é verificável nas empresas que fabricam produtos sazonais e, portanto, precisam aplicar grandes quantias de dinheiro no processo de embalagem de seus produtos, os quais serão vendidos durante o ano, quando, então, a empresa recuperará o dinheiro aplicado. O orçamento prevê esse ciclo e gera informação de que a empresa terá que providenciar os recursos necessários para financiar a formação dos estoques no início desse ciclo. Se o planejamento orçamentário indicar que o potencial de produção não acompanhará as metas de vendas, pode-se desenvolver um plano para aumentar a capacidade produtiva ou reduzir as metas de vendas, as-

sim, o orçamento contribui para que a empresa desenvolva a habilidade de antecipar problemas potenciais.

Quanto à origem das informações necessárias para a elaboração do planejamento e orçamento, Bio (1988, p. 47-48) apresenta duas classificações. A primeira, de origem externa, compreende:

- a. questões políticas, leis, normas econômicas, planos do governo etc;
- b. questões sociais e demográficas: localização e posição etária das populações, distribuição de renda etc;
- c. tendências econômicas: PIB, nível de emprego, investimentos, taxas de crescimento de setor etc;
- d. informações de mercado: demanda de indústria, demanda da empresa, concorrência etc.

A segunda classificação, de origem interna, abrange:

- e. histórico da evolução de vendas, de despesas, e outros dados;
- f. capacidade de produção, custos e rentabilidade por produtos;
- g. situação financeira, fluxos de caixa etc.

A maioria das informações internas são, geralmente, fornecidas pela Contabilidade, enquanto as informações externas provêm de várias fontes, mas ambas podem e devem ser armazenadas num sistema de informação, adequada às necessidades do processo decisório escolhido pela

empresa. Welsch (1983, p. 22), confirmando o estreito relacionamento do sistema contábil com o planejamento e o controle de resultados, aponta os seguintes motivos:

- 1) A Contabilidade fornece dados históricos (geralmente quantitativos) particularmente relevantes para fins analíticos no desenvolvimento dos planos da empresa;
- 2) O componente financeiro de um plano de resultados geralmente é estruturado de acordo com um formato contábil;
- 3) Os dados efetivamente utilizados na avaliação de desempenhos (comparação entre dados reais e planejados) são fornecidos em grande parte pelo sistema de Contabilidade.

Considerando as definições, benefícios, vantagens e potencialidades que o orçamento representa na gestão empresarial, pode-se inferir que, para as organizações que desejarem se manter em mercado competitivo e impactado pelas alterações socioeconômicas, a implementação do orçamento é primordial, pois, enquanto instrumento de formalização do planejamento estratégico, é também instrumento de controle do desenvolvimento dos planos. Ao exercer essas funções, o orçamento coopera para a avaliação do desempenho empresarial, ele, por sua vez, contribuirá para a maximização da riqueza dos acionistas. —□

3 EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

A palavra “orçamento”, segundo Lunkes (2003, p. 35), tem sua origem atrelada a uma bolsa de tecido chamada *fiscus* e utilizada pelos antigos romanos para coletar os impostos. Mais tarde, a palavra foi utilizada para denominar as bolsas da tesouraria e também os funcionários que as usavam. Na França, o termo era conhecido como *bougue* ou *bouguete* e, provavelmente entre os anos de 1400 a 1450, o termo *bougett* foi incluído no vocabulário inglês.

O desenvolvimento da Constituição Inglesa, em 1689, também foi base para as práticas contemporâneas de orçamento. Na metade do século XVIII, os planos de despesas do governo eram transportados pelo Primeiro-Ministro ao Parlamento em uma bolsa grande de couro, denominando-se esse cerimonial de “*opening of the budget*”. Em 1800, a palavra *budget* foi incorporada ao dicionário inglês.

Nos Estados Unidos, no início do século XX, foram desenvolvidos conceitos e uma série de práticas para planejamento e administração financeira que se tornaram conhecidas como o “movimento do orçamento público”, sendo que, em 1907, New York foi a primeira cidade a implementar o orçamento público (LUNKES, 2003, p. 36).

3.1 Orçamento empresarial na América do Norte e na Europa

A demanda por informações sobre transações internas às organizações tem início com o advento da Revolução In-

dustrial, que significou o começo do processo de acumulação rápida de bens de capital, com o conseqüente aumento da mecanização.

De acordo como Johnson e Kaplan (1996, p. 5-7), como conseqüência da Revolução Industrial, os proprietários de empresas passaram a direcionar significantes somas de capital para seus processos de produção e a contratarem empregados para longos prazos, objetivando máxima eficiência dos investimentos de capital. Como exemplos, encontram-se: as tecelagens fundadas na primeira metade do século XIX, as ferrovias formadas mais ou menos em meados desse século e as companhias siderúrgicas criadas na segunda metade do século. Ainda, os grandes avanços nos transportes e comunicações, combinados com economias de escala, permitiram o crescimento de grandes empresas distribuidoras, particularmente cadeias varejistas, cujos empresários desenvolveram seus próprios indicadores de desempenho interno, em apoio a suas atividades gerenciais de planejamento e controle.

Avanços adicionais na tecnologia dos sistemas de contabilidade gerencial conjugaram-se ao movimento da administração científica iniciado nas companhias metalúrgicas nas duas últimas décadas do século XIX. Segundo Taylor, um dos criadores da administração científica, o objetivo era melhorar a eficiência e a utilização da mão-de-obra e da matéria-prima.

As evoluções finais, nos sistemas de Contabilidade Gerencial, ocorreram nas primeiras décadas do século XX, em apoio ao crescimento das corporações diversificadas de múltiplas atividades. Conforme apontam Johnson e Kaplan (1996, p. 10), provavelmente todas as práticas de Contabilidade Gerencial, atualmente utilizadas, já haviam sido desenvolvidas, tais como:

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

Johnson e Kaplan (1996, p. 36), também, observam, no final do século XIX, a ausência de informações contábeis para o planejamento e controle de investimentos de capital, pois, mesmo sob a crescente incerteza dos investimentos de capital de longo prazo, essas empresas não se amparavam em previsões ou orçamentos de capital para coordenar e monitorar os desembolsos em investimentos, de forma que as decisões de investimentos se restringiam a comprar ou produzir. Para essas decisões, as empresas necessitavam apenas conhecer como o novo investimento de capital iria afetar a rotação de estoques e os custos e essas informações eram fornecidas pela maioria dos sistemas de Contabilidade Gerencial do século XIX. De acordo com os autores (p. 53-56), no início do século XX houve uma grande onda de incorporações de empresas, motivadas por novas oportunidades de expansão de lucros aos empresários, através da combinação de operações antes distintas. Entre as grandes corporações, destacaram-se as empresas *Du Pont* e a *General Electric*. Para não serem dominadas pela ineficiência burocrática, em função da complexidade das transações internas e da dificuldade em assimilar tantas informações, as empresas adotaram uma forma organizacional unitária ou centralizada, em que as operações globais eram decompostas em departamentos separados, cada qual com atividades altamente especializadas como: fabricação, distribuição, transporte, finanças e compras.

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

Outro fato importante é que gerentes dos departamentos de única atividade eram simples empregados das companhias de múltiplas atividades e não estavam necessariamente motivados para obter lucros globais para as companhias, como estavam os gerentes das firmas inde-

pendentes de única atividade. Para minimizar esses problemas de motivação e controle, a alta gerência das firmas de múltiplas atividades utilizou duas novas evoluções da Contabilidade:

Primeiro, projetando orçamentos para coordenar e equilibrar os fluxos internos de recursos, da matéria-prima ao cliente final. Segundo, desenvolvendo um novo indicador, o retorno do investimento, para comparar o desempenho das diversas partes da firma com o desempenho do todo. (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p. 56).

Tanto o orçamento quanto o retorno do investimento foram instrumentos projetados para harmonizar as ações dos departamentos com as metas globais da firma. Por outro lado, nas firmas de múltiplas atividades, o capital precisava ser distribuído entre as atividades e isso justificava a ênfase ao retorno do investimento e das informações orçamentárias.

Os relatos apresentados sobre alguns dos procedimentos de Contabilidade Gerencial adotados por empresas nos Estados Unidos, no período de 1903 a 1920, contribuem para confirmar o surgimento do orçamento empresarial, bem como a utilização das técnicas orçamentárias para o planejamento e controle das operações.

Conforme Tung (1983, p. 49), nos anos que se seguiram a 1930, a aplicação do orçamento empresarial nos Estados Unidos foi fortemente impulsionada pelo movimento científico de administração empresarial. A partir da metade do século XX, entre os anos de 1950 e 1960, o orçamento empresarial ganha relevância após a sua utilização por grandes empresas e também por duas obras que contribuíram para o seu sucesso, que foram: *Budgeting: profit, planning and control*, de Glenn A. Welsch (1957) e *Management Accounting Principles*, de Robert N. Anthony (1965). Essas duas obras constituem referência clássica para os estudos de orçamentos.

3.2 Orçamento empresarial no Brasil

No Brasil, o orçamento, também, teve sua aplicação, primeiramente, na administração pública desde a criação do Erário Régio e do Conselho da Fazenda, em 1808, com a vinda de D. João VI. Posteriormente, a Constituição de 1824 disciplinava que o Ministério da Fazenda deveria receber dos demais ministérios os orçamentos relativos às suas despesas. Já a Constituição de 1891, delegava ao Congresso Nacional o orçamento da receita e a fixação das despesas anualmente. Entretanto, a Lei nº. 4320/64 tornou-se o principal instrumento orientador e disciplinador para o processo de elaboração e execução orçamentária. Recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal nº. 101/2000, conhecida como LRF, veio regulamentar uma série de questões relacionadas à administração pública que surgiram em períodos de gestões orçamentárias e financeiras desastrosas que foram responsáveis, em grande parte, pela situação econômica do país.

Segundo Moreira (1989) e Schubert (1985), a partir da década de 1960, o ensino do planejamento financeiro

foi introduzido no Brasil, objetivando o controle do lucro, mas, nessa época, não havia como oferecer aos estudantes um material de ensino adequado às condições brasileiras, tão diversas das condições americanas.

Para Lunkes (2003, p. 37), o orçamento passou a ser foco de estudos no Brasil a partir de 1940, mas adquiriu seu apogeu somente na década de 1970, quando as empresas passaram a adotá-lo com mais frequência.

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

Por outro lado, para Schubert (1985, p. 5), a utilização de técnicas modernas de orçamento nas empresas privadas tem sido morosa e de iniciativa legal. Refere-se o autor à Circular nº. 179/72 do Banco Central que disciplinava Princípios e Normas de Contabilidade para empresas, inclusive as sociedades de economia mista, que, para terem suas ações negociadas no mercado de capital, inclusive na Bolsa de Valores, deveriam ter seus balanços e as demonstrações do resultado do exercício padronizadas. Outro documento relevante citado pelo autor foi a Lei 6404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, que, vigorando a partir de 1º de janeiro de 1978, além de estabelecer normas sobre demonstrações financeiras e o balanço patrimonial, sugeria que a complexidade dos problemas econômicos levaria a Direção das empresas a implantar sistemas orçamentários dentro dos princípios do orçamento-programa. Também, a edição do Decreto-Lei nº. 1598/78 procurou adaptar a legislação fiscal à nova legislação societária das sociedades por ações, incentivando as empresas na utilização de um sistema de Contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração. Diante desse contexto, Schubert (1985, p. 5) afirma que:

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

A partir da era Vargas, 1930 até 1980, período denominado de Nacional-Desenvolvimentista, os olhos dos empresários estavam voltados para a produção e comercialização, não se importando com o controle financeiro. No período de tempo entre os anos 1980 e 1989, o governo brasileiro desenvolveu vários planos econômicos como o

Plano Verão e o Plano Cruzado, que adotou o cruzado e, posteriormente, o cruzado novo como unidade monetária nacional, os quais visavam ao controle da inflação, mas não obtiveram sucesso. Tung (1983, p. 49) destaca que, na década de 1980, devido ao estágio do desenvolvimento do Brasil, um maior número de empresas começava a considerar o controle orçamentário como um dos meios para alcançar maior rentabilidade. Segundo o autor:

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

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

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

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

Discorrendo sobre a relação orçamento e inflação, Padoveze (2000, p. 392) afirma que as técnicas orçamentárias são válidas para qualquer entidade em qualquer situação conjuntural. Nas economias inflacionárias, como os níveis dos preços dos produtos e serviços sofrem constantes alterações, o volume de trabalho operacional é elevado,

dificultando a introdução de um plano de orçamento em função das constantes revisões dos orçamentos de vendas. Outra dificuldade são as análises das variações, pois, ao se confrontarem valores orçados com gastos reais, é difícil encontrar o porquê das variações e o controle e o acompanhamento orçamentário fica prejudicado.

Entretanto, a inflação não deve ser elemento impeditivo da aplicação do orçamento empresarial. A esse respeito o autor comenta:

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

Apesar de as taxas de inflação não serem baixas, os agregados macroeconômicos têm estado sob controle, facilitando a implantação de orçamentos. Outro ponto destacado pelo autor é que a crescente internacionalização das economias tem levado o país e, por conseguinte, as empresas, a se habituarem ao “uso de moedas mais estáveis de outros países como o dólar norte-americano, o marco alemão, a lira italiana e o iene japonês, a libra esterlina etc”. As técnicas orçamentárias podem ser aplicadas em qualquer economia, para qualquer entidade, bastando apenas o entendimento dos efeitos decorrentes da inflação, para que se construam sistemas de elaboração e acompanhamento de orçamentos, tanto em moeda corrente como em outra opção monetária.

Para Sá e Moraes (2005, p. XII), as décadas sucessivas de descontrole inflacionário influenciaram negativamente a administração das empresas, pois, se deixou de pensar estrategicamente. A instabilidade e o grau de incerteza,

predominantes até 1994, frustravam qualquer tentativa de se prever um cenário futuro, ainda que para curto período de tempo. Além disso, nos 30 anos que antecederam o advento do Plano Real, houve sete unidades monetárias¹ diferentes, seis planos econômicos² e três constituições³, além de uma moratória⁴. Nesse contexto, o casuísmo inteligente era mais eficaz do que o pensamento estratégico e, em função disso, a ênfase foi dada às questões operacionais. Como a atividade orçamentária decorre das estratégias, ela foi negligenciada nesse longo período, tornando-se um procedimento quase exclusivo de grandes empresas ou de companhias multinacionais. Porém, segundo o autor:

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

A noção distorcida refere-se ao fato de o setor orçamentário das empresas gastarem muita energia nas rotinas do processo orçamentário, descuidando-se da visão estratégica que deve contemplar a atividade orçamentária.

O processo orçamentário refere-se ao conjunto das atividades de planejamento, coordenação, preparação, controle e reprogramação das operações empresariais. Implica a existência de um plano de contas contábil que não atenda apenas às necessidades administrativas e financeiras, mas contemple a missão e o negócio da empresa. O esforço de unir os conceitos contábeis como ferramenta importante para a tomada de decisões pressupõe que o orçamento é peça importante no processo decisório e, nesse sentido, o sucesso do processo orçamentário está na integração, na sinergia e nas políticas, diretrizes, planos e metas que devem ser repassadas para os gestores de todos os departamentos ou setores da organização.



4 PRODUÇÃO CIENTÍFICA DO TEMA ORÇAMENTO ENTRE 1995 E 2006

4.1 Aspectos Metodológicos

Utilizando a classificação proposta por Collis e Hussey (2005, p. 23), a metodologia que se delineou para essa investigação, quanto aos objetivos e processo, foi, respectivamente, a pesquisa descritiva e qualitativa, em função de identificar e obter informações sobre as características da produção científica na área temática orçamento.

A pesquisa documental foi a técnica utilizada para a coleta de dados, uma vez que, segundo Beuren (2006, p. 89), é o tipo de pesquisa que se baseia em “materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que po-

dem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.” Como fontes estão os relatórios disponibilizados pelas Instituições com informações sobre o títulos dos trabalhos, a classificação em dissertações ou teses, o nome do autor, o ano de defesa, entre outros dados.

Para análise e interpretação dos dados foi utilizada a análise de conteúdo que, segundo Bardin (1991, p. 42), resume-se em:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das

1 Unidades monetárias: cruzeiro (1942); cruzeiro novo (1967); cruzado (1986); cruzado novo (1989); cruzeiro (1991); cruzeiro real (1993) e o real (1994).

2 Planos Econômicos: Plano Cruzado; Plano Verão; Plano Bresser; Plano Collor 1; Plano Collor 2 e o Plano Real.

3 Constituições brasileiras: 1946; 1967 e 1988.

4 Moratória: Em 20 de fevereiro de 1987, o Brasil suspende de forma unilateral, por prazo indeterminado, o pagamento de sua dívida externa.

mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

O processo da análise de conteúdo fundamentou-se na análise de todos os títulos dos trabalhos com categorização *a priori*, considerando-se a presença ou ausência do termo “orçamento” nos títulos das dissertações e teses.

4.2 Definição do Universo

O universo deste estudo é o conjunto das dissertações e teses produzidas nos cursos de mestrado e doutorado na área de Ciências Contábeis. A análise partiu do todo, não existe, portanto, amostra. A primeira fase da pesquisa foi identificar os Programas de Mestrado e Doutorado em Ciências Contábeis reconhecidos pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), com edições no período compreendido entre 1995 e 2006, cujas teses e dissertações defendidas constituem o objeto principal da pesquisa que originou este artigo. A partir de consultas no *site* da CAPES, constatou-se que, na área de Ciências Sociais Aplicadas, existem 255 mestrados acadêmicos, 97 doutorados e 36 mestrados profissionais, totalizando um universo de 388 cursos. Além do número elevado, havia a necessidade de saber quantos desses cursos estavam relacionados ao ramo de conhecimento da Contabilidade. Foi necessário, então, identificar a quantidade de programas na área de avaliação de “Administração

e Turismo” em que está incluso o ramo do conhecimento da Contabilidade, contemplando 57 mestrados, 18 doutorados e 20 mestrados profissionais, totalizando 95 cursos. Nesse novo universo, buscou-se identificar os programas específicos em Ciências Contábeis os quais estão, a seguir, relacionados. A Tabela 1  sumariza as informações desses programas de pós-graduação *strictu sensu*.

Como o objetivo da pesquisa era levantar a produção científica sobre a temática “orçamento empresarial”, foram selecionadas, na grande área de Administração, cinco sub-áreas de avaliação: Ciências Contábeis; Ciências Contábeis e Atuariais; Contabilidade; Controladoria; Controladoria e Contabilidade. A etapa seguinte foi identificar as instituições, as localidades, os títulos dos programas, o nível de titulação, a data de início e os conceitos de avaliação dos cursos.

Atualmente, no Brasil, existem doze instituições que oferecem pós-graduação em Ciências Contábeis, sendo quatro privadas e nove públicas. Apenas duas instituições oferecem doutorado: a Universidade de São Paulo-USP, tendo o curso iniciado em 1978 e conceito cinco na avaliação da CAPES e a Universidade de Brasília-UNB, cujo curso ainda não havia iniciado quando da realização desta pesquisa. Quanto ao título do programa, os treze cursos de mestrado estão distribuídos da seguinte forma: seis em Ciências Contábeis (UNB, FUCAPE, UFRJ, UERJ, UNISINOS E FURB), dois em Contabilidade (UFPR E UFSC), dois em Controladoria e Contabilidade (USP/SP e USP/RP), um em Controladoria (UFC), um em Controladoria e Contabilidade Estratégica

■ **Tabela 1** ■ Programas de mestrado, doutorado e mestrado profissional na área de administração

ÁREA DE AVALIAÇÃO	Total	M	D	F
ADMINISTRAÇÃO	54	34	12	9
ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS	10	4	3	3
ADMINISTRAÇÃO DE ORGANIZAÇÕES	1	1		
ADMINISTRAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL	1			1
ADMINISTRAÇÃO E DESENVOLVIMENTO RURAL	1	1		
ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS	2	1		1
ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA	1	1		
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	1	1		
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO	2	1	1	
ATUÁRIA	1	1		
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	8	6	1	1
CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS	1	1		
CONTABILIDADE	2	2		
CONTROLADORIA	1			1
CONTROLADORIA E CONTABILIDADE	3	2	1	
GESTÃO DE NEGÓCIOS	1	1		
GESTÃO DO DESENVOLVIMENTO LOCAL SUSTENTÁVEL	1			1
GESTÃO E ESTRATÉGIA EM NEGÓCIOS	1			1
GESTÃO EMPRESARIAL	1			1
GESTÃO SOCIAL E TRABALHO	1			1
Total Área Ciências Sociais	95	57	18	20

Fonte: Capes (atualização 19/09/06)

Legenda: M – Mestrado D – Doutorado F – Mestrado Profissional

(UniFECAP) e um em Controladoria, Finanças e Contabilidade (PUC/SP). Apenas dois mestrados são profissionalizantes (UFC e FUCAPE) e os demais são mestrados acadêmicos. Os dados podem ser observados na Tabela 2.

Quanto ao conceito de avaliação da CAPES, o mestrado da USP/SP tem nota cinco, os mestrados da UNB e da PUC/SP têm nota quatro e os outros têm nota três, conforme pode ser visualizado no Gráfico 1.

O primeiro mestrado foi na USP/SP em 1970, oito anos depois inicia o segundo curso na PUC/SP; treze anos depois o terceiro na UERJ e mais sete anos para o quarto curso na UFRJ-1998. Entretanto, a partir de 1999, verifica-se

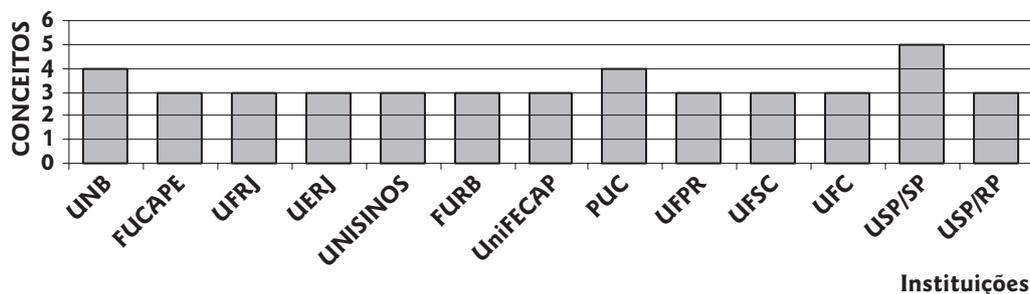
que, praticamente a cada ano, um novo curso de mestrado teve início, o que demonstra a preocupação com a qualificação dos docentes e, em consequência, o desenvolvimento da produção científica. O gráfico 2 demonstra esse incremento.

Os dados apresentados nessa subsecção foram necessários para identificar as instituições e o período de coleta das dissertações e teses a partir da data de início de cada curso. Além disso, foi possível elaborar um quadro geral sobre os programas de pós-graduação em ciências contábeis.

Tabela 2 Instituições, programas, nível, data de início e conceito dos Programas de Mestrado e Doutorado reconhecidos pela CAPES na área de Ciências Contábeis

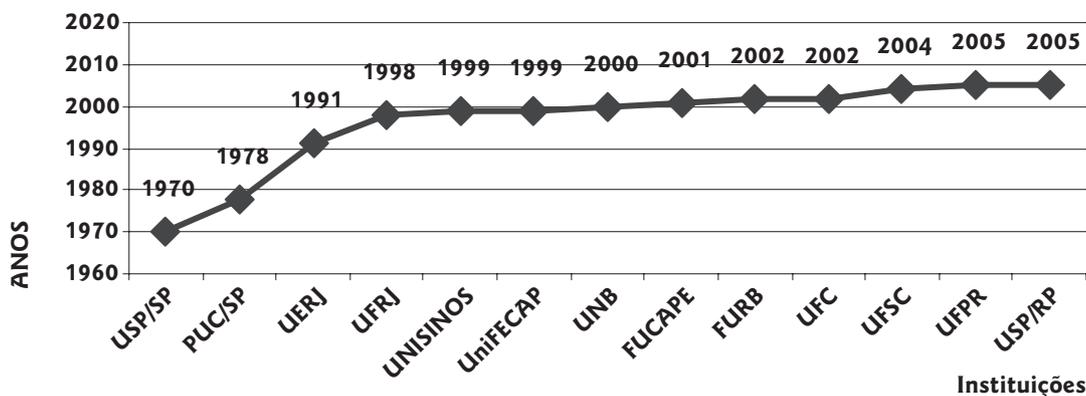
INSTITUIÇÃO	SIGLA	UF	Pública ou Privada	CURSO	NÍVEL	INÍCIO CURSO	CONCEITO CAPES
Universidade de Brasília	UNB	DF	Pública Federal	Ciências Contábeis	M	2000	4
				Contabilidade	D	-	4
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade Economia e Finanças	FUCAPE	ES	Privada	Ciências Contábeis	F	2001	3
Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ	RJ	Pública Federal	Ciências Contábeis	M	1998	3
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	UERJ	RJ	Pública Estadual	Ciências Contábeis	M	1991	3
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	UNISINOS	RS	Privada	Ciências Contábeis	M	1999	3
Universidade Regional de Blumenau	FURB	SC	Pública Municipal	Ciências Contábeis	M	2002	3
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado	FECAP	SP	Privada	Controladoria e Contabilidade Estratégica	M	1999	3
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	PUC	SP	Privada	Controladoria, Finanças e Contabilidade	M	1978	4
Universidade Federal do Paraná	UFPR	PR	Pública Federal	Contabilidade	M	2005	3
Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	SC	Pública Federal	Contabilidade	M	2004	3
Universidade Federal do Ceará	UFC	CE	Pública Federal	Controladoria Profissional	F	2002	3
Universidade de São Paulo	USP	SP	Pública Estadual	Controladoria e Contabilidade	M	1970	5
				Controladoria e Contabilidade	D	1978	5
Universidade de São Paulo-Campus Ribeirão Preto	USP/RP	SP	Pública Estadual	Controladoria e Contabilidade	M	2005	3

Fonte: Pesquisa das autoras a partir de dados da CAPES, ANPCONT e das INSTITUIÇÕES



Fonte: Pesquisa das autoras

Gráfico 1 Conceitos dos Programas de Mestrado em Ciências Contábeis sob Avaliação da CAPES



Fonte: Pesquisa das autoras

Gráfico 2 Início dos Programas de Mestrado em Ciências Contábeis

4.3 Dissertações e Teses sobre o Tema Orçamento nos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis

A coleta de informações da base de dados da CAPES, especificamente das relações nominais das teses e dissertações defendidas por programas e instituições, foi parcial, em virtude de as informações estarem disponibilizadas apenas para o período de 1998 a 2004. Por isso, foi necessário pesquisar nos sites das instituições e, como nem todas disponibilizam nos sites as relações das dissertações produzidas, buscou-se obter as informações por meio de e-mail enviado às respectivas coordenações dos Programas de Pós-Graduação. Depois de reunidas e analisadas todas

as relações de dissertações e teses, foi possível elaborar as Tabelas 3 e 4, contendo o total de dissertações e teses por instituição correspondentes ao período de 1995 a 2006 e quantificando os trabalhos por subárea da temática orçamento.

Embora a Tabela 3 não contemple todas as dissertações defendidas no período determinado em virtude da indisponibilidade dos dados da UERJ e da PUC/SP, até o encerramento desta pesquisa (Janeiro/2007), verifica-se que, de 1995 até 2006, foram 1257 dissertações defendidas nos Programas de Mestrado em Ciências Contábeis, sendo que apenas 27 versaram sobre a temática orçamento, representando um percentual de 2,15%.

Tabela 3 Total de dissertações e quantidade por áreas da temática: orçamento (continua)

INSTITUIÇÃO	UF	CURSO MESTRADO	ANO	TOTAL DISSERTAÇÕES	OUTRAS ÁREAS	ÁREAS DA TEMÁTICA ORÇAMENTO			
						ADM. PÚBLICA	EMPRESARIAL OU OPERACIONAL	CAIXA	CAPITAL OU INVEST.
FURB	SC	Ciências Contábeis	2005	52	52				
			2006	25	25				

(continuação)

INSTITUIÇÃO	UF	CURSO MESTRADO	ANO	TOTAL DISSERTAÇÕES	OUTRAS ÁREAS	ÁREAS DA TEMÁTICA ORÇAMENTO			
						ADM. PÚBLICA	EMPRESARIAL OU OPERACIONAL	CAIXA	CAPITAL OU INVEST.
UFC	CE	Controladoria	2005	23	22		1		
			2006	26	25		1		
USP	SP	Controladoria e Contabilidade	1995	14	14				
			1996	16	16				
			1997	9	9				
			1998	17	17				
			1999	14	14				
			2000	27	25		2		
			2001	25	25				
			2002	42	42				
			2003	68	68				
			2004	46	45		1		
2005	24	22	1				1		
2006	13	13							
USP	RP	Controladoria e Contabilidade	2006	1	1				
UFSC	SC	Contabilidade	2006	1	1				
FUCAPE	ES	Ciências Contábeis	2004	23	22	1			
			2005	2	2				
			2006	28	28				
UNB	DF	Ciências Contábeis	2002	10	10				
			2003	23	23				
			2004	21	20	1			
			2005	25	24		1		
			2006	26	26				
UFRJ	RJ	Ciências Contábeis	2000	2	2				
			2001	2	2				
			2002	11	11				
			2003	20	20				
			2004	15	13	2			
			2005	8	8				
			2006	14	14				
UNISINOS	RS	Ciências Contábeis	2002	18	17		1		
			2003	18	18				
			2004	20	19	1			
			2005	14	14				
			2006	16	16				
Subtotal				759	745	6	7	0	1

(continuação)

INSTITUIÇÃO	UF	CURSO MESTRADO	ANO	TOTAL DISSERTAÇÕES	OUTRAS ÁREAS	ÁREAS DA TEMÁTICA ORÇAMENTO			
						ADM. PÚBLICA	EMPRESARIAL OU OPERACIONAL	CAIXA	CAPITAL OU INVEST.
UERJ	RJ	Ciências Contábeis	1995	7	7				
			1996	10	10				
			1997	15	13	2			
			1998	14	12	1	1		
			1999	10	10				
			2000	12	12				
			2001	12	12				
			2002	19	19				
			2003	26	25	1			
			2004	*					
			2005	*					
2006	*								
Unifecap	SP	Controladoria e Contabilidade Estratégica	2001	9	9				
			2002	43	43				
			2003	39	38		1		
			2004	23	22		1		
			2005	39	39				
			2006	21	20		1		
PUC	SP	Controladoria, Finanças e Contabilidade	1995	*					
			1996	*		1			
			1997	*					
			1998	4	3			1	
			1999	12	12				
			2000	29	27		1		
			2001	16	16				
			2002	27	26		1		
			2003	25	25				
			2004	26	25			1	
			2005	29	29				
2006	31	31							
Total				1257	1230	11	13	2	1

Fonte: Pesquisa das autoras a partir de dados da CAPES e das Instituições (*Dados não fornecidos)

Do total de 112 teses defendidas no mesmo período, apenas 1 (uma) discorre sobre o orçamento, representando 0,89%, conforme a Tabela 4.

Esses dados revelam que o estado da arte da produção científica sobre o tema orçamento não apresentou acentuado desenvolvimento, ou seja, o número de pesquisas, nessa área, é ínfimo em relação ao total da produção científica dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis no período da pesquisa.

Porém, a metodologia adotada no estudo base deste artigo não permite aprofundar a investigação sobre o porquê da ausência de pesquisas sobre orçamento nos Programas de Mestrado. Possivelmente, o tema “orçamento” pode estar sendo abordado nas linhas de pesquisa de Contabili-

dade Gerencial, não existindo nos programas uma linha de pesquisa consolidada para “orçamento”.

4.4 Títulos das Dissertações e Teses sobre o Tema Orçamento

A segunda questão da pesquisa tem como objetivo identificar em quais áreas o tema orçamento vêm sendo investigado. Por meio da análise individual dos títulos, as dissertações e teses foram classificadas em duas áreas: Administração Empresarial – Quadro 1, e Administração Pública conforme o Quadro 2, sendo que, das 27 dissertações, 16 abordam o orçamento na área da Administração Empresarial e 11 na área da Administração Pública. Em relação às teses, dos 112 títulos analisados apenas 1 tese aborda o Orçamento Público.

Tabela 4 Total de teses e quantidades por áreas da temática orçamento

INSTITUIÇÃO	UF	CURSO	ANO	TOTAL TESES	OUTRAS ÁREAS	ÁREAS DA TEMÁTICA ORÇAMENTO			
						ADMINIST. PÚBLICA	EMPRESARIAL OU OPERACIONAL	CAIXA	CAPITAL
USP	SP	Doutorado em Controladoria e Contabilidade	1995	4	4				
			1996	9	9				
			1997	3	3				
			1998	5	5				
			1999	7	7				
			2000	19	19				
			2001	14	14				
			2002	13	13				
			2003	11	10	1			
			2004	7	7				
		2005	17	17					
		2006	3	3					
Total				112	111	1			

Fonte: Pesquisa das autoras a partir de dados da CAPES e das Instituições

INSTITUIÇÃO	UF	ANO	ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL
UNB	DF	2005	1-Métodos Estatísticos de Previsão de Vendas: Metodologia para Elaboração de Orçamentos no Setor de Energia Elétrica
UERJ	RJ	1998	2-Orçamento Racional
UNISINOS	RS	2002	3-Sistema Integrado de Custo Padrão, Orçamento e Contabilidade como Instrumento de Mensuração e Avaliação de Desempenho Econômico - estudo de caso da GERDAU
UnifECAP	SP	2003	4-O estudo Exploratório do Orçamento Empresarial Aplicado às Empresas do Comércio Tradicional e do Comércio Eletrônico, Auxiliando na Identificação de suas Principais Convergências e Divergências
		2004	5-Estudo de Caso de uma Empresa Brasileira de Grande Porte do Ramo de Alimentos, para Analisar sua tendência ao Modelo <i>Beyond Budgeting</i>
		2006	6-Análise das Práticas de Orçamento segundo a Visão dos Executivos da Controladoria das Empresas Petroquímica e de Petróleo: um estudo de multicaso
PUC	SP	1998	7-Administração de Caixa nas Micro, Pequenas e Médias empresas: uma contribuição ao setor varejista do Brasil
		2000	8-Planejamento e Controle Econômico-Financeiro da Unidade de Negócio Agrícola Algodão por Pequenos e Médios Produtores Rurais
		2002	9-Planejamento e Orçamento Base-zero: as possibilidades utilização desse instrumento para melhoria gerencial da Universidade Federal de Mato Grosso
		2004	10-Caráter Organizacional e o Processo de Planejamento Financeiro
UFC	CE	2005	11-Modelo Conceitual de Controle Orçamentário à Luz do GECON em Empresas de Pequeno Porte: Estudo de Caso
		2006	12-Uma Contribuição à Implantação do Orçamento Empresarial no Sistema Integrado de Gestão
USP	SP	2000	13-Orçamento Empresarial: um Estudo em Empresas de Médio Porte da Região de Campinas
			14-Contribuição ao Estudo de Modelo de Planejamento Empresarial Integrado com Sistemas de Informações sob a Ótica da Gestão Econômica
		2004	15-Characterização do Uso de Sistemas de Controle Orçamentários: um estudo multicaso
		2005	16-Potencialidade da utilização das Opções Reais no Orçamento de Capital para Mensuração de Ativos

Fonte: Pesquisa das autoras a partir dos dados da CAPES e das Instituições

Quadro 1 Dissertações sobre orçamento na subárea da Administração Empresarial

	INSTITUIÇÃO	UF	ANO	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
DISSERTAÇÃO	UNB	DF	2004	1-A estabilidade na execução orçamentária dos programas sociais do Governo Federal Brasileiro: análise empírica no período de 2000 a 2002
	FUCAPE	ES	2004	2- Desempenho das Ações Orçamentárias na Gestão Municipal: Um estudo exploratório na Prefeitura de Vitória utilizando indicadores de execução
	UFRJ	RJ	2004	3- O orçamento gerencial na administração pública: o sistema do plano diretor da marinha. 4-Gestão orçamentário-financeira em entidade pública: Estudo de caso exploratório descritivo do sistema de controle financeiro e de custos da Universidade Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO
	UERJ	RJ	1997	5- O Controle das Contas Públicas: um Enfoque na Avaliação e no Desempenho do Orçamento-programa da Administração Pública Federal
			1998	6-Orçamento Público no Brasil: Sua Evolução, Controle e Prestação de Contas
			2003	7- Sistema de Orçamento do Hospital Naval Marcilio Dias: estudo de caso
	UNISINOS	RS	2004	8- Aplicação do Orçamento Baseado em Atividades na Mensuração de Indicadores de Desempenho em Organização Hospitalar do Comando da Aeronáutica: um Estudo de Caso
PUC	SP	2000	9- Modelo orçamentário-financeiro para município de pequeno porte: o caso do município de Nova Esperança do Sul – RS	
USP	SP	2005	10- Orçamento Público como Sistema de Informações Gerenciais	
TESE	USP	SP	2003	11- Indicadores Sociais no Processo Orçamentário do Setor Público Municipal de Saúde: Um Estudo de Caso
	USP	SP	2003	1-Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental

Fonte: Pesquisa das autoras a partir de dados da CAPES e sites das Instituições

■ Quadro 2 ■ Dissertações e tese sobre o tema orçamento na subárea da Administração Pública

Na área da Administração Empresarial, também por meio da análise dos títulos, a abordagem do orçamento foi ainda classificada em três subáreas conforme mostra o Quadro 1, constatando-se que 13 dissertações abordam o orçamento operacional ou empresarial, 2 dissertações discorrem sobre o orçamento de caixa e apenas 1 (uma) trata do orçamento de capital.

Com base nos dados apresentados, pode-se inferir que o tema orçamento vem sendo investigado com maior ênfase na área da Administração Empresarial, uma vez que as dezesseis (16) dissertações representam 59,26%, em comparação com as onze (11) dissertações da área pública que representam 40,74% do total das vinte e sete (27) dissertações.

Ainda, utilizando-se da análise dos títulos buscou-se identificar as abordagens mais frequentes do tema, as quais estão apresentadas nas Tabelas 5 e 6. Na Administração Empresarial, 31,25% das dissertações buscaram identificar a utilização do orçamento em empresas, 18,75% abordam o uso do orçamento para o planejamento, assim como para avaliação da gestão e do desempenho, visualizado na Tabela 5.

Os trabalhos sobre a utilização do orçamento indicam que o tema foi explorado em empresas de diferentes setores, conforme o campo de estudo observado nas dissertações: a número 2 apresenta um modelo de orçamento de uma indústria de moinho de trigo e milho, conjugando-se o sistema contábil com o sistema orçamentário; a número

■ Tabela 5 ■ Freqüência das Abordagens na área Administração Empresarial

ABORDAGENS	DISSERTAÇÕES					F	%
Métodos Previsão de Vendas	1					1	6,25
Estudo da Aplicação do Orçamento em Empresas	2	4	5	6	13	5	31,25
Administração de Caixa	7					1	6,25
Utilização no Planejamento	8	10	14			3	18,75
Modelo ou Instrumento de Controle	11	15				2	12,50
Instrumento de Gestão e Avaliação de Desempenho	3	9	12			3	18,75
Uso de Opções Reais no Orçamento de Capital	16					1	6,25
TOTAL						16	100

Fonte: Elaborada pelas autoras

4 discorre sobre as divergências e convergências do orçamento em empresas do comércio tradicional comparativamente a empresas de comércio eletrônico; a número 6 trata das práticas de orçamentos em empresas do setor petroquímico e de petróleo; a número 13 estuda o orçamento em empresas de médio porte da região de Campinas-SP.

A dissertação de número 5 trata de um tema recente, ou seja, procura identificar a tendência ao modelo *Beyond Budgeting*, cuja abordagem critica o processo tradicional de orçamento por considerar, entre outros fatores, um processo caro, defasado em relação ao ambiente competitivo, rígido e centralizado, propondo uma forma de gerenciamento sem a existência de um orçamento organizacional anual (FREZATTI, 2004).

Segundo a Teoria Contábil, o orçamento exerce importância fundamental no processo de gestão empresarial, entretanto, deve existir a preocupação de confirmar essa importância no mundo real, como sugerem os trabalhos relacionados.

Na Administração Pública, conforme Tabela 6, é possível verificar que as dissertações abordam mais o estudo da utilização do orçamento em órgãos públicos (36,36%) do que em prefeituras municipais (18,18%), ou para controle das contas públicas (18,18%), ou para avaliação da execução orçamentária dos programas sociais (18,18%). Em relação às teses, o sistema de informação de custo foi o objeto de estudo na área da administração pública. Também na Administração Pública, pelos títulos de seis dissertações, predominou o interesse em conhecer a prática orçamentária.

Embora a análise de conteúdo não tenha sido aplicada, nesta pesquisa, ao conteúdo das dissertações, pode-se dizer, de modo geral, que as pesquisas sobre o tema orçamento se encaminharam para o processo de gestão empresarial e pública, fundamentado no ciclo planejamento, controle e execução.



5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo busca contribuir para o conhecimento da produção científica sobre a temática orçamento nos Programas de Pós-Graduação *strictu sensu* em Ciências Contábeis. Inicia apresentando o problema de pesquisa e a sua justificativa. Prossegue resgatando o histórico sobre a origem e evolução do orçamento na atividade empresarial. O cerne do trabalho está no levantamento dos conteúdos pesquisados sobre orçamento empresarial nos programas. Verificou-se que, do total de 1257 de dissertações e 112 teses produzidas pelos programas pesquisados no período de 1995 a 2006, apenas 27 dissertações e 1 tese abordam o tema orçamento. Especificamente sobre orçamento empresarial, das 27 dissertações, apenas 16 contemplam o tema, ou seja, 1,27% da produção científica em Contabilidade, no período estudado. As demais dissertações (11) e uma única tese tratam do orçamento público. Os resultados revelam que o tema “orçamento” é muito pouco investigado entre a produção científica mais expressiva em Instituições de Ensino Superior. Essa baixa produção na área pode estar relacionada à estrutura acadêmica dos programas que não

necessariamente contemplam linhas de pesquisa em orçamento; mas também pode estar relacionada à dificuldade de acesso às informações relativas às empresas, dificultando a obtenção de dados para o desenvolvimento da parte empírica nas pesquisas. A abordagem mais freqüente das pesquisas está no estudo da aplicação dos orçamentos nas empresas, precisamente em estudos de casos únicos, o que demonstra a preocupação ou necessidade do mundo acadêmico em conhecer como as empresas fazem o orçamento na prática. Por outro lado, na área pública as pesquisas abordaram com mais freqüência o orçamento em órgãos da administração pública e não nos municípios.

Conclusão complementar da pesquisa, decorrente da forma como os títulos das dissertações e teses foram coletados, é a falta de sistematização do conhecimento produzido nos diversos programas. Não existem relatórios disponibilizados ao público dos temas pesquisados pelos alunos de alguns dos programas. Recomenda-se a obrigatoriedade da disponibilização dos estudos, dissertações e teses em meio eletrônico para a comunidade em geral. É

Tabela 6 | Freqüência das Abordagens na área Administração Pública

ABORDAGENS	DISSERTAÇÕES				F	%
Aplicação do Orçamento em Prefeituras Municipais	2	9			2	18,18
Aplicação do Orçamento em Órgãos da Administração Pública	3	4	7	8	4	36,36
Avaliação da Execução Orçamentária dos Programas Sociais	1	11			2	18,18
Controle das Contas Públicas	5	6			2	18,18
Sistema de Informações Gerenciais	10				1	9,09
Total					11	100
					F	%
	TESES					
Sistema de Informação de Custo	12				1	100
TOTAL					1	100

Fonte: Elaborada pelas autoras

redundante destacar a atual facilidade operacional para que essas informações estejam nos *sites* dos programas.

Uma limitação deste estudo é a não inclusão no universo pesquisado dos programas de pós-graduação em Engenharia da Produção, Administração e Economia que podem contemplar pesquisas na área, o que sugere novas pesquisas, incluindo as dissertações e teses dessas áreas. Outra limitação é o período de abrangência da pesquisa, de 1995 a 2006, não levando em conta a produção anterior ao ano de 1995, sendo, portanto, excluídas as produções científicas da PUC/SP e da USP/SP, Instituições que iniciaram seus programas na década de 1970.

Como esta pesquisa se desenvolveu com base na aná-

lise dos títulos das dissertações e teses que continham a palavra “orçamento”, é possível existir trabalhos que discorram sobre ele, mas deixaram de ser selecionados, em função de o referido termo não constar nos títulos. Assim, uma complementação da pesquisa poderia ser feita se as relações de teses e dissertações, constantes dos bancos de dados das instituições contivessem informações sobre a área temática, as palavras-chave e resumo da pesquisa. Nesse sentido, como auxílio às pesquisas de modo geral, poder-se-ia pensar em uma forma de padronização para a divulgação dos dados referentes a dissertações e teses. □

Referências

- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/arquivos/pesquisa_pos2005.pdf>. Acesso em: 20 out. 2006.
- ANSOF, H. I. *Estratégia empresarial*. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1997.
- ANTHONY, R. N. *Contabilidade gerencial: introdução à contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1972.
- ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1991. p. 225.
- BEUREN, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.
- BIO, S. R. *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1988.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR – CAPES. Disponível em: <<http://www1.capes.gov.br/Scripts/Avaliacao/MeDoReconhecidos/Area/GArea.asp>>. Acesso em: 19 ago. 2006.
- FERNANDES, M. R. *Orçamento Empresarial: uma abordagem conceitual e metodológica com prática através de simulador*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005.
- FREZATTI, F. Além do orçamento: existiria alguma chance de melhoria de gerenciamento? *Brazilian Business Review*, Vitória, v. 1, n. 2, p.166-184, 2004.
- _____. *Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- JIAMBALVO, J. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: LTC, 2002.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *A relevância da contabilidade de custos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- LUNKES, R. J. *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas, 2003.
- MAHER, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.
- MOREIRA, J. C. *Orçamento empresarial: manual de elaboração*. São Paulo: Atlas, 1989.
- PADOVEZE, C. L. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- RACHLIN, R.; SWEENEY, H.W. A. *Handbook of budgeting*. 3. ed. New York: John Willy & Sons, Inc, 1993.
- SÁ, C. A.; MORAES, J. R. *O orçamento estratégico: uma visão empresarial*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. C. *Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle*. São Paulo: Atlas, 1995.

- SCHUBERT, P. *Orçamento empresarial integrado*. Rio de Janeiro: LTC, 1985.
- SOBANSKI, J. J. *Prática de orçamento empresarial: um exercício programado*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- TUNG, N. H. *Orçamento empresarial no Brasil: para empresas industriais e comerciais*. 3. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1983.
- WÁLTER, M. A. *Orçamento integrado: operação, investimentos e caixa*. São Paulo: Saraiva, 1980.
- WELSCH, G. A. *Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- _____. *Orçamento empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- ZDANOWICZ, J. E. *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. 2. ed. Porto Alegre: Sagra, 1984.

NOTA – Endereço dos autores

Universidade Estadual de Ponta Grossa
Departamento de Contabilidade
Campus Central - Bloco D - Sala 104
Praça Santos Andrade, 01 – Centro
Ponta Grossa – PR
84010-919

Universidade Federal do Paraná
Setor de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Administração Geral e Aplicada
Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 – 2º andar – Jardim Botânico
Curitiba – PR
80210-170

Universidade Federal do Paraná
Setor de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciência e Gestão da Informação
Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 – 1º andar – Jardim Botânico
Curitiba – PR
80210-170