



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 7, n. 3, p. 112-132, jul./set., 2011

doi:10.4270/ruc.2011325
Disponível em www.furb.br/universocontabil



PESQUISA SOBRE O ORÇAMENTO NA ESPANHA: UM ESTUDO BIBLIOMETRICO DAS PUBLICAÇÕES EM CONTABILIDADE¹

BUDGETING RESEARCH IN SPAIN: A BIBLIOMETRIC STUDY ON ACCOUNTING PUBLICATIONS

Rogério João Lunkes

Pós-Doutorado na Universidad de València – España
Bolsista da Capes – Processo n. 1189/10-7
Doutor em Engenharia de Produção na UFSC
Professor da Universidade Federal de Santa Catarina
Dirección: Avenida dels Tarongers, s/n
CEP: 46071 – Valencia – España
E-mail: lunkes@cse.ufsc.br
Teléfono: +34 96 382 82 80

Vicente M. Ripoll Feliu

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales
Profesor de la Facultad de Economía de la Universidad de Valencia
Director de Equipo Valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes
Dirección: Avenida dels Tarongers, s/n
CEP: 46071 – Valencia – España
E-mail: vicente.ripoll@uv.es
Teléfono: +34 96 382 82 80

Fabricia Silva da Rosa

Doutorado Sanduíche na Universidad de València – España
Bolsista do CNPq - Doutoranda em Engenharia de Produção na UFSC
Dirección: Avenida dels Tarongers, s/n
CEP: 46071 – Valencia – España
E-mail: fabriciasrosa@hotmail.com
Teléfono: +34 96 382 82 80

RESUMO

O orçamento é um instrumento fundamental no planejamento das atividades no atual contexto das organizações, servindo de guia para as operações e um poderoso sistema de controle. Uma

¹ Artigo recebido em 11.12.2010. Revisado por pares em 15.02.2011. Reformulado em 22.03.2011. Recomendado para publicação em 24.03.2011 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 30.09.2011. Organização responsável pelo periódico: FURB.

das formas de perceber e entender o nível de desenvolvimento é estudar as características em publicações nas principais revistas da área. Assim, o objetivo do estudo é identificar e analisar os temas, métodos de pesquisa aplicados e características específicas das revistas, artigos, autores e das citações das publicações sobre orçamento nas revistas de contabilidade da Espanha. Para tanto, foram selecionadas oito revistas espanholas listadas no IN-RECS (Índice de Impacto das Revistas Espanholas de Ciências Sociais), e analisados 30 artigos publicados no período de 2001 a 2010. Entre os principais resultados pode-se destacar que os estudos são realizados por meio da aplicação do orçamento em organizações, ou seja, através de estudo de caso. Também é possível identificar a grande presença de autores estrangeiros nas publicações de orçamento, e uma forte influencia da literatura norte-americana nas citações.

Palavras-chave: Orçamento. Orçamento de capital. Controle orçamentário.

ABSTRACT

Budgeting is a key tool in planning activities in the current context of the organization's, serving as a guide for operations and a powerful control system. One way to perceive and understand the level of development is to study the characteristics of publications in major journals of the area. Thus, the objective of the study is to identify and analyze the themes, applied research methods and specific features of the journals, articles, authors and citations of publications on budgeting in the accounting journals in Spain. To this end, eight Spanish journals listed in IN-RECS (Impact Index of Magazines Spanish Social Sciences) were selected and 30 articles in the period from 2001 to 2010 were analyzed. Among the main results it can be highlighted that studies are conducted by implementing budget in organizations, through a case study. It is also possible to identify the large presence of foreign authors in budgeting publications, and a strong influence of American literature in the citations.

Keywords: Budgeting. Capital budget. Budget control.

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas a contabilidade gerencial tem experimentado consideráveis mudanças, com a inclusão de novos temas de investigação (KAPLAN, 1983; COOPER, 1987; JOHNSON; KAPLAN, 1987; HIROMOTO, 1988; BROMWICH, 1990; DENT, 1990; YONG; SELTON, 1991; KAPLAN; NORTON, 1992; SHANK; GOVINDARAJAN, 1993; SIMONS, 1995), criação de revistas exclusivas de contabilidade gerencial, e principalmente estudos com perspectivas multidisciplinares (BAIMAN, 1982; COOPER, 1983; MACINTOCH; SCAPENS, 1990; COVALESKI et al., 1996; KAPLAN; NORTON, 2001).

Tem-se criado também a disciplina de contabilidade gerencial nas universidades, como uma ciência social. Isso aumentou a credibilidade e o *status* deste campo do conhecimento (BALDVINSDOTTIR; MITCHELL; NORREKLIT, 2010). Isto tem levado a um aumento crescente da pesquisa em contabilidade gerencial e nas teorias que a sustentam (ITTNER; LARCKER, 2001 e 2002; ZIMMERMAN, 2001; HOPWOOD, 2002; LUFT; SHIELDS, 2002; LUKKA; MOURITSEN, 2002; CHAPMAN; HOPWOOD; SHIELDS, 2007; MALMI; GRANLUND, 2009; LUKKA, 2010; MERCHANT, 2010; MODELL, 2010; VAIVIO; SIRÉN, 2010). Estas discussões versam sobre preceitos básicos, teorias centrais, enfoques (decisão ou controle), métodos de exploração (descritivo ou prescritivo).

Vários trabalhos têm sido desenvolvidos em contabilidade gerencial visando avaliar a produção científica (KIRKPATRICK; LOCKE, 1992; WHITE, 1996; ENGWALL, 1998;

TAHAI; MEYER, 1999; GROOT; GARCIA-VALDERRAMA, 2006; VALACICH et al., 2006; BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007; CARDOSO; PEREIRA; GUERREIRO, 2007; ALCOUFFE; BERLANDE; LEVANT, 2008; MALONI; CARTER; CARR, 2009; MENDONÇA; RICCIO; SAKATA, 2009; CARVALHO et al., 2010; HESFORD; POTTER, 2010; NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2010).

Mais especificamente em relação ao tema orçamento, a área carece de estudos. São raros os trabalhos desenvolvidos sobre o tema em âmbito nacional e internacional. No Brasil pode-se destacar o trabalho de Leite et al. (2008) sobre produção científica em teses e dissertações na área de orçamento empresarial.

O orçamento tem a função de converter os objetivos estratégicos em metas e valores operacionais, gerando um guia para as operações e decisões dos gestores. Em geral, o orçamento é a principal ferramenta de gestão utilizada pelas organizações, segundo estudos em 97% das organizações norte-americanas (UMAPATHY, 1987; SIMONS, 1995), 99% das empresas europeias (KENNEDY; DUGDALE, 1999); e particularmente em relação as empresas espanholas 90% o utilizam (RIPOLL; REQUENA, 2005). No Brasil, Almeida et al. (2009) apresentam um estudo sobre cooperativas agropecuárias da região sul, revelando que 62% elaboram orçamento.

Entretanto, apesar do aparente sucesso, o orçamento vem recebendo críticas, porque em muitos casos ele não atende as novas necessidades dos gestores. Estes problemas são atribuídos, em parte, a orçamentação financeira tradicional, de cima para baixo, orientada para o comando e controle e pela falta de integração entre os processos de avaliação de desempenho do planejamento e do orçamento anual (SCHMIDT, 1992; BUNCE et al., 1995; HOPE; FRASER, 1997, 2000 e 2003; WALLANDER, 1999; EKHOLM; WALLIN, 2000; MARCINO, 2000; JENSEN, 2001; HANSEN; OTHEY; VAN DER STEDE, 2003; FREZATTI, 2005; LUNKES, 2007; PFLAEGING, 2009).

A área de orçamento carece de trabalhos que avaliam a produção científica relacionada ao tema. Isto inclui estudos sobre os tópicos investigados e quais as metodologias utilizadas, além de características das revistas, artigos, autores e citações. Portanto, estudar como essas características são descritas na literatura, principalmente em revistas, é importante para conhecer seu nível de desenvolvimento e inovação. Pode-se proporcionar informações importantes para estudiosos do tema e a aplicação prática destes nas organizações. Para tanto, o objetivo do estudo é identificar e analisar essas características nas publicações sobre orçamento em revistas espanholas de contabilidade.

A justificativa do estudo está na percepção de que o desenvolvimento das diferentes áreas depende de estudos capazes de produzir um conjunto substantivo de conhecimento, mas também de pesquisas que se dediquem à análise e reflexão crítica sobre a produção científica gerada. Além de estudos dessa natureza servirem de instrumento de diagnóstico para a investigação do fortalecimento da contabilidade gerencial, bem como do tema orçamento.

O estudo está dividido em referencial teórico com descrição do conceito, objetivos e processos, orçamento de capital, controle orçamentário e do item estudos sobre produção científica em contabilidade gerencial. Na sequência, aborda-se a metodologia de pesquisa, seguida pela apresentação dos resultados e as conclusões da pesquisa realizada..

2 REFERENCIAL TEÓRICO - ORÇAMENTO

A revisão da literatura foi dividida em três tópicos básicos, visando abranger de forma sucinta os principais temas de orçamento, além de um quarto tópico sobre estudos científicos relacionados ao tema.

2.1 Conceito, Objetivos e Processos Orçamentários

O orçamento pode ser definido como um plano administrativo (KENSKI, 1973; WELSCH, 1973; ZDANOWICZ, 1989; TUNG, 1994; SANVICENTE; SANTOS, 1995; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; LUNKES, 2007; ACCID, 2009; BENCINI et al., 2009; MUÑIZ, 2009; ÁLVARES-DARDET ESPEJO; GUTIÉREZ HIDALGO, 2010), um guia para as operações (LUNKES, 2007); abrangendo todas as fases das operações, orientado pelos objetivos e metas (ZDANOWICZ, 1989), para um período futuro definido (KENSKI, 1973; WELSCH, 1973; ZDANOWICZ, 1989; TUNG, 1994; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; LUNKES, 2007; BENCINI et al., 2009; MUÑIZ, 2009; ÁLVARES-DARDET ESPEJO; GUTIÉREZ HIDALGO, 2010).

O orçamento pode fazer parte de um processo maior, que inicia com o desenvolvimento do planejamento estratégico da organização. Este processo é finalizado com a definição das atividades necessárias para sua operacionalização, o que gera um plano de metas e recursos. Este plano orienta a execução e pode então ser comparado com o realizado, visando analisar os desvios e implementar as medidas de adequação.

Os processos de planejamento e controle equiparam-se a um sistema que permeia todos os níveis de gestão, integrando aspectos funcionais e operacionais, não se restringindo à área controladoria ou finanças, mas buscando a participação de todas as áreas da organização. As medidas devem ser atribuídas aos responsáveis pela sua execução, podendo incluir as etapas de controle. Esta atribuição pode ocorrer de várias formas, ou seja, o centro responsável pode ser um departamento, atividade, tarefa ou variável base zero, entre outros.

Horngren, Foster e Datar (2000) destacam como características gerais de organizações adequadamente gerenciadas quanto ao aspecto orçamentário os seguintes pontos:

- a) o desempenho da organização é planejado como um todo, com aplicação do mesmo modelo para as subunidades;
- b) são fixados parâmetros de referência na forma de conjuntos de expectativas a serem comparados com os resultados reais alcançados;
- c) constante avaliação dos rumos das estratégias, com abertura para ações corretivas, se necessárias; e,
- d) na constatação de *feedback* discrepante do planejado, faz-se o replanejamento das ações por meio das medidas corretivas.

Os objetivos do orçamento devem estar alinhados com os definidos no planejamento em nível estratégico e tático. Além disso, devem estar relacionados ao ciclo administrativo: planejamento, execução e controle. No planejamento, o orçamento pode materializar os objetivos sob a forma de valor. Na execução, o orçamento contribui para orientar as ações e decisões, visando assegurar a eficácia da organização e o comando que vai possibilitar a difusão dos planos. Isto serve para coordenar os diversos centros de responsabilidade da organização, motivando e avaliando os colaboradores. O orçamento pode também contribuir na avaliação de desempenho, sendo suas medidas comparadas com o realizado. Assim, ele fornece as medidas para avaliar o resultado global da organização e o desempenho dos diferentes centros de responsabilidade por meio da análise e identificação dos desvios e em caso de necessidade, a elaboração das medidas de adequação.

O orçamento geral deve reunir as projeções relativas às peças de todas as unidades da organização. Com isto, ele permite a projeção das vendas, compras de materiais, necessidades de mão-de-obra e investimentos, com abrangência para as decisões de impacto, tanto operacional como financeiro. Esta elaboração, como todo instrumento de gestão, apresenta vantagens e oportunidades de melhoria, dependendo da aplicação prática.

O orçamento também pode ser aplicado de diferentes formas, entre os processos pode-se destacar o orçamento empresarial, contínuo, de base zero, flexível, por atividades, além do *Beyond Budgeting* (LUNKES, 2007).

2.2 Orçamento de Capital

O orçamento de capital ou investimento tem por função identificar os investimentos mais necessários e promissores para a organização. Nesta etapa são analisadas opções que melhor atendam às necessidades decorrentes do planejamento de médio e longo prazo da organização, numa lógica de custo, benefício e estratégia. A criação de um orçamento de capital tem ainda relação com a capacidade de expansão da entidade, bem como com o grau de solidez de seus projetos de médio e longo alcance (LUNKES, 2007).

Para avaliar a viabilidade de um projeto é necessário justificar o sacrifício, seja financeiro, material ou qualquer outro recurso que ele demandará. Neste caso, o problema na elaboração do orçamento em relação a projetos de investimentos reside na escolha entre as várias alternativas disponíveis (LUNKES, 2007).

Portanto, a definição do investimento a ser incentivado deve ser criteriosamente analisada. Esta análise, habitualmente é suportada com base em um ou mais métodos de análise de investimentos, entre estes podem-se destacar: o *Payback*, VPL (Valor Presente Líquido), TIR (Taxa Interna de Retorno) e Fluxo de Caixa Descontado.

2.3 Controle Orçamentário

O controle orçamentário pode ser definido como uma função do processo de gestão que, mediante a comparação com as medidas previamente estabelecidas, procura avaliar a atuação e o desempenho dos centros de responsabilidade, com a finalidade de identificar as causas dos desvios, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou retroalimentar as demais funções do processo de gestão, para assegurar que os resultados esperados sejam atingidos (LUNKES, 2007).

Isto significa que o controle orçamentário é a análise comparativa das medidas de desempenho projetadas com as realizadas e, quando necessário, a identificação dos desvios e suas causas e a aplicação das medidas de adequação.

No orçamento definem-se as medidas a serem atingidas e no controle a análise comparativa das medidas projetadas com as realizadas. Assim, o processo de controle inicia com a determinação e execução da análise comparativa, caso ocorram desvios significativos, eles devem ter suas causas identificadas e medidas de adequação devem ser tomadas.

2.4 Estudos sobre Produção Científica em Contabilidade Gerencial

Os estudos sobre contabilidade gerencial podem apresentar diferentes perspectivas. Neste estudo o foco centra-se em produção científica. Para fazer a revisão de literatura foram consultadas duas bases internacionais.

A primeira formada pelo *Scientific Electronic Library Online* (SciELO) onde foram encontrados 5 estudos sobre produção científica em contabilidade gerencial, e a segunda base foi a *International Statistical Institute* (ISI), onde foram encontrados 9 trabalhos. O Quadro 1 apresenta os autores e uma breve descrição de cada um dos trabalhos.

Conforme se pode observar no Quadro 1, são limitados os estudos sobre temas e métodos em contabilidade gerencial, e mais ainda no tema orçamento.

No Brasil, há um trabalho publicado sobre produção científica em teses e dissertações na área de orçamento empresarial no período de 1995 a 2006 (LEITE et al., 2008), no qual os autores analisam as metodologias utilizadas e constatam que a abordagem mais frequente é a aplicação de orçamentos através de estudos de casos únicos. Além disso, fazem uma aproximação sobre as áreas temáticas em orçamento, classificando-as em: administração pública, empresarial ou operacional, caixa e capital. Concentração de pesquisas houve nas temáticas: empresarial ou operacional (13 trabalhos) e administração pública (11 trabalhos).

Autores	Breve Descrição dos Trabalhos
Kirkpatrick e Locke (1992)	Este estudo apresenta uma metodologia para avaliar a concessão de bolsas. Foram utilizadas três fontes de informação (artigos, citações e as avaliações pelos pares) foram avaliados 2.229 professores de 32 escolas de negócios da Holanda.
White (1996)	O estudo identificou 125 diferentes medidas relacionadas com a estratégia, através de levantamento em contabilidade, literatura de manufatura (fabricação) e gerencial.
Engwall (1998)	O estudo analisa os autores franceses que publicam em revistas internacionais de gestão, a sua origem geográfica e a orientação destas autorias. Foram analisadas as quinze principais revistas na área de gestão durante o período de 1981 a 1992.
Tahai e Meyer (1999)	O estudo analisa 23.637 referências de periódicos acadêmicos citados em 1.275 artigos publicados em 17 revistas de gestão durante o período de 1993 e 1994.
Groot e Garcia-Valderrama (2006)	Esse trabalho analisa dados bibliométricos e realizou avaliações de revisão por pares de 169 grupos de pesquisa em economia, econometria e administração de empresas na Holanda. As avaliações são realizadas em dois turnos independentes em 1995 e em 2001.
Valacich, et al. (2006)	Este artigo analisa a proporção de artigos publicados nas melhores revistas pelas faculdades de negócios nos anos de 1994 a 2003.
Beuren, Schindwein e Pasqual (2007)	O artigo analisou o perfil da pesquisa em Controladoria nos trabalhos publicados em anais do EnANPAD e do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (Brasil), no período de 2001 a 2006.
Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007)	O trabalho diagnosticou o perfil da pesquisa em custos no âmbito da temática de contabilidade e controle gerencial do ENANPAD (Brasil), de 1998 a 2003. A análise consistiu inicialmente na revisão de 170 artigos.
Alcouffe, Berlande e Levant (2008)	O estudo tem como objetivo pesquisar o processo de construção das redes de autores através do tempo do Georges Perrin Method (GPM) e no Activity-Based Costing (ABC).
Maloni, Carter e Carr (2009)	O trabalho avaliou a pesquisa no campo da medição, verificando a concentração de autores em periódicos de logística ao longo de um período de dezesseis anos. Foram analisados 1.796 artigos de cinco revistas acadêmicas de logística de 1992 a 2007.
Mendonça, Riccio e Sakata (2009)	Este trabalho analisa a evolução temporal da produção científica em Contabilidade no Brasil e a relação entre as abordagens normativa e positiva. Foram analisados os anais dos ENANPADs, no período de 1996 a 2005.
Carvalho et al. (2010)	Este trabalho objetiva caracterizar as contribuições das teorias do ciclo de vida organizacional sobre a pesquisa em contabilidade gerencial. É desenvolvido um estudo bibliométrico por meio da base de dados ProQuest®, com a análise de 22 trabalhos.
Hesford e Potter (2010)	Uma análise dos artigos de contabilidade publicados no Cornell Hospitality Quarterly.
Nascimento, Junqueira e Martins (2010)	O estudo realizou-se uma pesquisa bibliométrica e de conteúdo dos trabalhos do Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT/Brasil) de 2007 e 2008, Congressos de Contabilidade e Controladoria da Universidade de São Paulo (Brasil).

Quadro 1 - Estudos sobre produção científica em contabilidade gerencial

Fonte: elaboração própria.

3 DESENHO DO ESTUDO

Nesta seção apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a construção do referencial teórico e do processo de seleção dos artigos e os resultados da análise bibliométrica, além da classificação dos artigos quanto ao tema e método de pesquisa.

3.1 Processo Estruturado para a Construção do Referencial Teórico

O processo de seleção e análise de referências bibliográficas está dividido em três fases: escolha das bases de dados, seleção de artigos e análise sistêmica (ROSA; ENSSLIN; ENSSLIN, 2009). A primeira fase fundamenta a escolha de bases de dados; a segunda resulta em um portfólio de artigos a partir de processo estruturado e fundamentado; e, por fim, tem-se a terceira fase para proporcionar a análise sistêmica do portfólio de artigos.

Com base nesta estrutura foram selecionados para análise sistêmica do referencial teórico 14 artigos, alinhados com o tema produção científica em contabilidade gerencial. Para

alcançar esta quantidade de artigos, as fases e etapas foram realizadas de forma sequencial.

Primeiramente, foi realizada uma consulta na base de dados *Scientific Electronic Library Online* (SciELO) e do *International Statistical Institute* (ISI), utilizando as palavras chave “*Management Accounting*”, “*Contabilidad de Gestión*” e “*Contabilidade Gerencial*”. Foram encontrados na base ISI 6.969 artigos, sendo aplicados dois filtros, somente artigos e selecionada a área de *management*, sendo a amostra formada por 412 artigos. Da base Scielo foram selecionados 472 artigos.

A partir desta amostra inicial foram lidos todos os resumos visando selecionar os artigos relacionados à produção científica em contabilidade gerencial, sendo registrados 5 artigos na base SciELO e 9 artigos da base ISI, que formam a base do referencial teórico. Esta coleta dos dados foi realizada no período de 26 de fevereiro a 6 de março de 2011.

Em relação ao tema orçamento foi realizada uma consulta na base de dados Scopus, utilizando as palavras chave “*budgeting*”, “*presupuesto*” e “*orçamento*”. Etapa em que foram encontrados 979 artigos, sendo aplicados dois filtros, somente artigos e selecionada a área de *Business, Management and Accounting*, sendo a amostra formada por 438 artigos.

A partir desta amostra inicial foram lidos todos os resumos, visando selecionar os artigos relacionados ao tema orçamento em produção científica, não sendo registradas publicações no período. Esta coleta dos dados foi realizada no dia 5 de março e a leitura e análise de 10 a 20 de março de 2011. Também foram selecionadas as revistas brasileiras de contabilidade classificadas no Qualis da Capes em B3, B2, B1, A2 e A1, especificamente: Revista de Contabilidade & Finanças (B1), Revista de Contabilidade Vista & Revista (B3), Revista Universo Contábil (B3), Revista Contemporânea de Contabilidade (B3), Revista de Contabilidade e Organizações (B3) e Revista Educação e Pesquisa em Contabilidade (B3). Sendo que a Revista de Contabilidade & Finanças apresenta um artigo sobre um levantamento da produção científica em orçamento empresarial. Para complementar a revisão de literatura foram utilizadas obras clássicas sobre orçamento.

3.2 Seleção dos Artigos

Este estudo está centrado nas publicações em revistas de contabilidade editadas na Espanha. Para seleção das revistas considerou-se o termo “*contabilidad*” ou “*contable*” e sua inclusão no IN-RECS (Índice de Impacto das Revistas Espanholas de Ciências Sociais), elaborado pelo grupo de pesquisa EC3 - *Evaluación de la Ciencia y de la Comunicación da Universidade de Granada*, sendo utilizado para a seleção das revistas o fator de impacto acumulado (citações por artigo até 0,01) do período de 2000 a 2009. Já para seleção dos artigos foi considerado um período de 10 anos (2001 a 2010).

Sendo então selecionadas oito revistas, conforme Tabela 1: *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, *Revista de Contabilidad*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, *Partida Doble – Revista de Contabilidad*, *Auditoría y Empresa*, *Técnica Contable*, *Revista Iberoamericana de Gestión*, *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*.

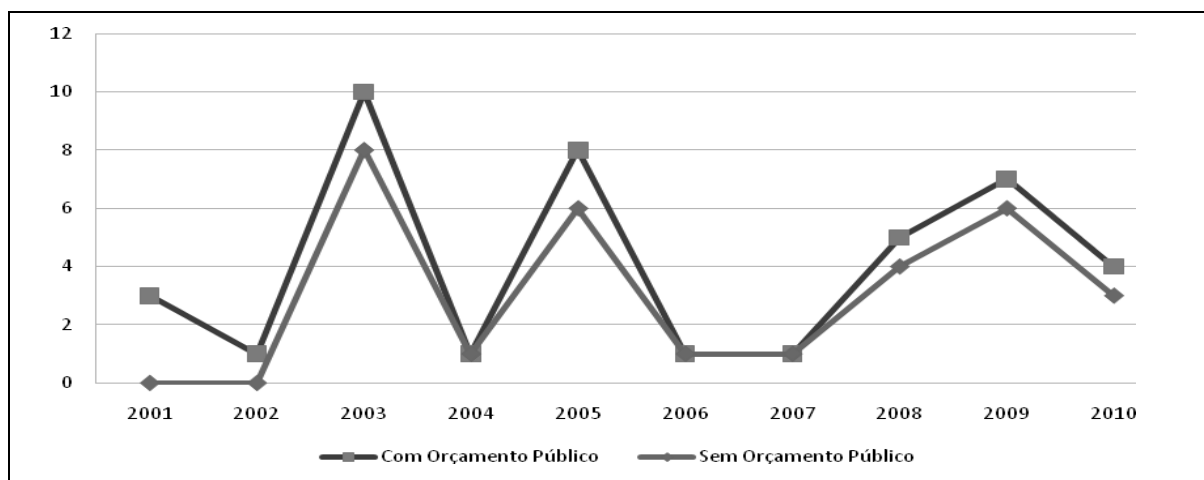
Nota-se na Tabela 1 que foram selecionados 41 artigos relacionados ao orçamento. Esta seleção foi realizada manualmente com a leitura do resumo e, quando necessária, a análise do artigo na íntegra. Não foram incluídos artigos relacionados com notas de pesquisa, entrevistas, resenhas de livros e teses, e editoriais. Os resultados mostram que aproximadamente 1% dos artigos publicados durante o período estão relacionados com orçamento. Entretanto, se excluídos da amostra os artigos relacionados ao orçamento público, esta porcentagem reduz-se a aproximadamente 0,77%, o que indica um baixo nível de publicação. Comparando-se os resultados desta pesquisa com os de Leite et al. (2008), nas dissertações e teses dos programas de pós-graduação do Brasil, onde o tema representa 1,27% das defesas no período de 1995 a 2006, percebe-se que o orçamento é pouco investigado.

Tabela 1 - Resultados das revistas selecionadas

Revistas	Total de artigos (2001 a 2010)	Artigos Selecionados (2001 a 2010)	
		Incluídos – Orçamento Público	Sem Orçamento Público
<i>Revista Española de Financiación y Contabilidad – REFC</i>	332	0 (0%)	0 (0%)
<i>Revista de Contabilidad – RC</i>	113	0 (0%)	0 (0%)
<i>Revista de Contabilidad y Tributación – RCT</i>	764	5 (12%)	0 (0%)
<i>Partida Doble Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa – RCAE</i>	921	7 (17%)	5 (17%)
<i>Técnica Contable – RTC</i>	612	3 (7%)	2 (7%)
<i>Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión – RICG</i>	125*	4 (10%)	3 (10%)
<i>Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas – RAECAE</i>	475	2 (5%)	0 (0%)
<i>Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad - RHDFC**</i>	449	20 (49%)	20 (66%)
Total	3891	41 (100%)	30 (100%)

* Disponível a partir de 2003; ** Publicação de uma edição da revista em 2001.

Os resultados mostram certa sazonalidade nas publicações em orçamento. Conforme Gráfico 1, pode-se observar três picos, o ano de 2003 com 10 e 8 artigos, 2005 com 8 e 6, e 2009 com 7 e 6 publicações. Nestes períodos foram lançados editoriais exclusivos pela RHDFC sobre o desenvolvimento do orçamento, o que inclui publicações sobre o *Beyond Budgeting*. Já os anos 2001 e 2002 tiveram apenas publicações em orçamento público.

**Gráfico 1 - Número de publicações em orçamento no período 2001 a 2010**

Fonte: dados da pesquisa.

Para a sequência do trabalho utilizaram-se apenas os 30 trabalhos de orçamento, excluindo assim da amostra os 11 artigos de orçamento público. Isto porque o orçamento público na Espanha apresenta características que são próprias da administração pública.

3.3 Procedimentos para Classificação dos Artigos

Para classificar os artigos em temas utilizou-se como referência os trabalhos de Brown e Gardner (1985), Brown et al. (1987), Shields (1997), Perez, Gallardo e Pena (2005), Schekaiban e Ripoll (2005), Hesford et al. (2007), Lunkes, Ripoll e Rosa (2010), conforme apresentado nos itens 2.1, 2.2 e 2.3 deste estudo.

Já para a classificação dos artigos de acordo com os métodos de pesquisa foi utilizada a abordagem de Birnberg et al. (1990) e Hesford et al. (2007), que dividem os métodos em nove categorias, descritas no Quadro 2.

Métodos de pesquisa	Definição
Analítica	Envolve o estudo e avaliação aprofundados de informações disponíveis na tentativa de explicar o contexto de um fenômeno.
Arquivo/documental	Envolve a utilização de informações que ainda não tiveram um tratamento científico.
Caso	Envolve a investigação de fenômenos, inclusive pessoas, procedimentos e estruturas em uma única organização.
Experimental	Envolve a manipulação e tratamento na tentativa de estabelecer relações de causa-efeito nas variáveis investigadas.
Campo	Envolve a investigação de fenômenos, inclusive pessoas, procedimentos e estruturas em duas ou mais organizações.
<i>Framework</i>	Envolve o desenvolvimento de um novo conceito, de novas perspectivas.
Revisão	Envolve basicamente síntese e revisão de literatura já conhecida.
Levantamento	Envolve a investigação de um grupo de pessoas, geralmente realizado via aplicação de questionário.
Outros	Não se enquadra em nenhum dos outros métodos.

Quadro 2 - Classificação e definição dos métodos de pesquisa

Fonte: elaborado com base em Birnberg et al. (1990) e Hesford et al. (2007).

4 ESTUDO E ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS DAS PUBLICAÇÕES

Para aprofundar o estudo do perfil das publicações em orçamento procede-se a classificação dos artigos em temas e métodos de pesquisa, para na sequência realizar a análise das características da revista, dos artigos, dos autores e das citações.

4.1 Classificação dos Artigos

Baseado em trabalhos de Brown e Gardner (1985), Brown et al. (1987), Shields (1997), Perez, Gallardo e Pena (2005), Schekaiban e Ripoll (2005) e Hesford et al. (2007), classificaram-se os artigos primeiramente em temas e métodos de pesquisa.

4.1.1 Temas

Para a classificação dos artigos de orçamento foi utilizada a tradicional divisão já aceita na literatura, entre orçamento e orçamento de capital ou investimento, além do tema específico denominado controle orçamentário. A divisão dos temas em subdivisões levou em consideração os principais tópicos abordados em obras editadas sobre orçamento (KENSKI, 1973; WELSCH, 1973; SANVICENTE e SANTOS, 1995, HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000; ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001; LUNKES, 2007, MUÑIZ, 2009; ACCID, 2010; ÁLVARES-DARDET ESPEJO; GUTIÉRREZ HIDALGO, 2010).

O tema orçamento foi subdividido em “elaboração do orçamento”, que envolve estudos relacionados a preparação das peças orçamentárias. Já as “vantagens e limitações” incluem estudos sobre as potencialidades e possíveis limitações na utilização do orçamento. Na sequência, o item “estudos e práticas de orçamento” abrange as pesquisas sobre o orçamento e sua aplicação em empresas, que inclui os estudos de levantamento de dados. O item “integração com o planejamento” envolve estudos sobre alinhamento entre o planejamento e o processo orçamentário, o que inclui trabalhos de alinhamento entre orçamento e o *Balanced Scorecard*. O tema “evolução do processo orçamentário” inclui estudos sobre desenvolvimento e evolução dos processos orçamentários.

O orçamento de capital foi dividido em “avaliação de orçamentos de capital ou investimento”, que envolve temas como decisões de investimento e métodos de análise de investimentos (VPL, TIR, *Payback*, Taxa de Retorno Contábil e Fluxo de Caixa Descontado). Finalmente, o controle orçamentário foi subdividido em “análise dos desvios”, que inclui estudos sobre as etapas do processo de controle (análise comparativa, identificação dos desvios e ações corretivas).

Os resultados da classificação, de acordo com a Tabela 2, mostram que as revistas RTC e RICG centram (100%) suas publicações no tema orçamento. A RHDFC apesar de também ter o foco principal em orçamento (85%), apresenta duas publicações em orçamento de capital e outra em controle orçamentário. E por fim, a RCAE, como as demais revistas, também contribui principalmente para o tema orçamento (80%), e adicionalmente contribui com 2 artigos (20%) sobre o tema controle orçamentário.

Tabela 2 - Resultados da classificação das publicações segundo o tema

Temas de Pesquisa	RCAE	RTC	RICG	RHDFC	Total
Orçamento					
Elaboração do Orçamento	2 (40%)	1 (50%)	1 (33%)	6 (30%)	10 (33%)
Vantagens e Limitações				1 (5%)	1 (3%)
Estudos e Práticas de Orçamento	1 (20%)	1 (50%)	2 (67%)	4 (20%)	8 (27%)
Integração com o Planejamento				2 (10%)	2 (7%)
Evolução do Processo Orçamentário	1 (20%)			4 (20%)	5 (17%)
Sub-total	4 (80%)	2 (100%)	3 (100%)	17 (85%)	26 (87%)
Orçamento de Capital					
Avaliação de Orçamentos de Capital				2 (10%)	2 (6,5%)
Sub-total				2 (10%)	2 (6,5%)
Controle Orçamentário					
Análise dos Desvios	1 (20%)			1 (5%)	2 (6,5%)
Sub-total	1 (20%)			1 (5%)	2 (6,5%)
Total	5 (100%)	2 (100%)	3 (100%)	20 (100%)	30 (100%)

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados demonstram também, que os itens específicos de elaboração do orçamento (33%) e estudos e práticas de orçamento (27%) dominam as publicações, isto se deve principalmente ao enfoque prático dado ao orçamento.

No estudo de Leite et al. (2008), dos 27 trabalhos de orçamento, 11 eram em orçamento público, 13 em orçamento empresarial, 2 em orçamento de caixa e 1 em orçamento de capital. Portanto, os resultados coadunam com os dados encontrados na presente pesquisa, demonstrando que os trabalhos em orçamento de capital e controle orçamentário são raros.

Comparando-se estes resultados com outras pesquisas internacionais, como a de Hesford et al. (2007), realizada em revistas de língua inglesa no período de 1981 a 2000, o tema orçamento representava 14,6% e orçamento de capital 5,1% das publicações em contabilidade gerencial. Essa pesquisa já demonstrava que em termos relativos o tema orçamento havia diminuído de 20% no período de 1981 a 1990, para 11,7% no período de 1991 a 2000, o que também pode ser observado na presente pesquisa.

4.1.2 Métodos de Pesquisa

De acordo com a Tabela 3, a classificação dos artigos mostra uma predominância dos métodos estudo de caso e revisão, além da analítica. Já os métodos arquivo/documental e *framework* não são foco de pesquisas em orçamento nas revistas espanholas.

Os resultados demonstram uma predominância pela investigação de fenômenos, procedimentos e estruturas em uma única organização, bem como a síntese e revisão de literatura já conhecida. Ao comparar os resultados com os obtidos por Hesford et al. (2007), encontram-se algumas diferenças sensíveis, as revistas de língua inglesa procuram publicar artigos que envolvem o desenvolvimento de novos conceitos e perspectivas (*framework*), além da avaliação aprofundada das informações disponíveis na tentativa de explicar o contexto de um fenômeno (analítico).

Tabela 3 - Resultados da classificação dos artigos segundo o método de pesquisa

Métodos de pesquisa	Artigos (2001-2010)	Percentual (%)
Analítica	6	20
Arquivo/documental		
Caso	8	27
Experimental		
Campo	2	6
<i>Framework</i>	3	10
Revisão	8	27
Levantamento/ <i>survey</i>	3	10
Outros		
Total	30	100

Fonte: dados da pesquisa.

4.2 Características das Revistas

A análise das características é uma forma de compreender as linhas e tendências editoriais da revista. Conforme Tabela 4, os resultados mostram que 87% dos artigos têm foco no tema próprio de orçamento, enquanto 6,5% em orçamento de capital e controle orçamentário, respectivamente.

Tabela 4 - Classificação dos artigos segundo as revistas e os temas

Revistas	Orçamento	Orçamento de Capital	Controle Orçamentário	Total
RCAE	4 (80%)		1 (20%)	5 (100%)
RTC	2 (100%)			2 (100%)
RICG	3 (100%)			3 (100%)
RHDFC	17 (85%)	2 (10%)	1 (5%)	20 (100%)
Total	26 (87%)	2 (6,5%)	2 (6,5%)	30 (100%)

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4, que as revistas têm foco em tópicos diretamente relacionados ao orçamento, tendo limitadas publicações em temas como orçamento de capital e controle orçamentário. A RCAE tem um artigo em controle orçamentário e a RHDFC duas publicações em orçamento de capital e uma em controle orçamentário.

Quanto à metodologia aplicada nas pesquisas, a RCAE apresenta trabalhos focados no método analítico e de revisão, com 40%, e estudo de caso, com 20%. A RTC tem metade das publicações com utilização do método estudo de caso e revisão, já a RICG tem 67% em levantamento e 33% em estudo de caso. Os métodos mais utilizados na RHDFC são o estudo de caso e revisão com 25%, respectivamente, e analítico com 20%. Os métodos de levantamento (5%), estudo de campo (10%) e *framework* (15%) são os de menor aplicação nos estudos de orçamento, conforme Tabela 5.

Tabela 5 - Classificação dos artigos segundo as revistas e o método

Revistas	Analítico	Caso	Campo	<i>Framework</i>	Revisão	Levanta-mento	Total
RCAE	2 (40%)	1 (20%)			2 (40%)		5 (100%)
RTC		1 (50%)			1 (50%)		2 (100%)
RICG		1 (33%)				2 (67%)	3 (100%)
RHDFC	4 (20%)	5 (25%)	2 (10%)	3 (15%)	5 (25%)	1 (5%)	20 (100%)
Total	6 (20%)	8 (27%)	2 (6%)	3 (10%)	8 (27%)	3 (10%)	30 (100%)

Fonte: dados da pesquisa.

Estes resultados mostram uma grande gama de métodos utilizados, não havendo concentrações ou revistas com um único método de pesquisa. Uma particularidade chama a

atenção nos resultados em relação aos métodos empregados, é o número limitado de pesquisas com grupos maiores de pessoas ou organizações, com aplicação de questionário para a coleta das informações. A pesquisa realizada por Leite et al. (2008) apresenta que a grande maioria das teses e dissertações na área de contabilidade no Brasil está centrada em estudos de casos únicos, e em pesquisas norte-americanas este percentual chega a ser de aproximadamente 20% do total das publicações em contabilidade gerencial (HESFORD et al., 2007).

4.3 Características dos Artigos

As pesquisas em orçamento são predominantemente desenvolvidas por meio de revisão da literatura (27%), estudo de caso (23%) e analítica (23%), conforme Tabela 6. Isto deve-se particularmente ao desenvolvimento de um novo processo de planejamento operacional nas organizações denominada de *Beyond Budgeting*.

Tabela 6 - Classificação dos artigos segundo o tema e o método

Revistas	Orçamento	Orçamento de Capital	Controle Orçamentário	Total
Analítico	6 (23%)			6 (20%)
Caso	6 (23%)	1 (50%)	1 (50%)	8 (27%)
Campo	1 (4%)	1 (50%)		2 (6%)
Framework	3 (12%)			3 (10%)
Revisão	7 (27%)		1 (50%)	8 (27%)
Levantamento	3 (11%)			3 (10%)
Total	26 (100%)	2 (100%)	2 (100%)	30 (100%)

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme Tabela 6, os trabalhos de orçamento de capital são desenvolvidos por meio de estudos práticos, de campo e de caso. Já o tema controle orçamentário tem a aplicação do método de revisão, que envolve o estudo e análise comparativa dos resultados e um estudo aplicado em organização.

Quanto ao tipo de processo orçamentário aplicado (orçamento empresarial, contínuo, de base zero, flexível, por atividades e *Beyond Budgeting*), o *Beyond Budgeting* e o empresarial com 6 e 5 artigos, respectivamente, são os processos mais utilizados. Também há a aplicação do orçamento por atividades em dois estudos e um contínuo, além de publicação explorando em conjunto o orçamento por atividades e o *Beyond Budgeting*. Não há estudos e aplicações do orçamento flexível e do orçamento de base zero.

Para verificar o nível de citação dos artigos foi realizada uma consulta no Google Acadêmico (Google Scholar), onde constatou-se que apenas 4 artigos foram referenciados em outras publicações. O artigo da RHDFC, *La inteligencia competitiva en la planificación estratégica y financiera*, de 2003, de autoria de Joaquín Tena Millán e Alessandro Comai, teve 6 citações. Outros dois artigos da mesma revista foram referenciados: *Planificación financiera y presupuestos como herramientas de gestión*, de 2005, de autoria de Jim Gahagan, com 2 citações; e *La innovación en la gestión y elaboración de presupuestos*, de 2005, de autoria de Michael F. Latimer, com 1 citação.

A RCAE, com o artigo *Modelo presupuestario basado en las actividades: aplicación en las empresas constructoras y promotoras inmobiliarias*, de 2003, de autoria de Jose A. Cavero Rubio, José F. Gonzáles Carbonell e Manuel E. Sansalvador Sellés, também foi referenciada 3 vezes.

Estes resultados mostram que os trabalhos não são referenciados em novas pesquisas. Das 30 publicações da amostra, apenas 4 tiveram citações na rede. Embora, os artigos de 2009 e 2010 ainda não tivessem tempo suficiente para serem citados em novas pesquisas, os de anos anteriores deveriam já ter sido referenciados. Isto mostra de certa forma que não há

continuidade nas pesquisas em orçamento, dificultando o aperfeiçoamento e melhoria dos temas com a formação de redes de pesquisa e centros de excelência na área.

4.4 Características dos Autores

Em relação ao número de autores por artigo, 47% apresentam um único autor por artigo, 43% dois autores, 7% três autores e apenas 3% quatro autores, conforme Tabela 7. Não há publicação com 5 ou mais autores por artigo.

Tabela 7 - Número de autores por artigo

Autores	RCAE	RTC	RICG	RHDFC	Total
1	1 (20%)		1 (33%)	12 (60%)	14 (47%)
2	3 (60%)	2 (100%)		8 (40%)	13 (43%)
3	1 (20%)		1 (33%)		2 (7%)
4			1 (34%)		1 (3%)
5 ou + 5					
Total	5 (100%)	2 (100%)	3 (100%)	20 (100%)	30 (100%)

Fonte: dados da pesquisa.

Ao analisar os resultados da Tabela 7, com a pesquisa realizada por Moya e Prior (2008) no período de 1996 a 2005 em periódicos de contabilidade da Espanha, onde em 1996 artigos com 1 autor representavam 41%, 2 autores 37%, 3 autores 14,5%, 4 autores 3% e 5 autores 4%. Em decorrência dos resultados, os autores da pesquisa já mostravam certa preocupação com a falta de publicações a partir de grupos de pesquisa e redes sociais.

Conforme Tabela 8, a maioria dos autores (98%) publicou apenas um artigo na revista e 2% dois artigos. Isto mostra que as revistas não apresentam grande concentração em termos de autores. A autora Marie-Anne Lorain publicou dois artigos na RCAE e o autor Oliver Greiner tem uma publicação na RICG e outra na RHDFC.

Tabela 8 - Quantidade de artigos publicados por autor nas revistas

Artigos	RCAE	RTC	RICG	RHDFC	Total
1	8 (89%)	4 (100%)	8 (100%)	28 (100%)	48 (98%)
2	1 (11%)				1 (2%)
3 ou + 3					
Total	9 (100%)	4 (100%)	8 (100%)	28 (100%)	49 (100%)

Fonte: dados da pesquisa.

Analisando os resultados, percebe que não há um autor predominante nas publicações de orçamento nas revistas espanholas. Isto se deve em parte porque na Espanha poucos autores têm foco exclusivo em orçamento, ou seja, dedicam-se a pesquisar apenas o tema orçamento. Inclusive em grande parte das publicações os autores não são espanhóis, e sim norte-americanos, alemães, brasileiros, venezuelanos, entre outras nacionalidades.

4.5 Características das Citações

A identificação e análise das citações das publicações é uma forma de entender as bases referenciais do tema orçamento. Assim, foram identificadas 378 citações referentes aos 30 artigos da amostra, média de aproximadamente 13 referências por artigo. Conforme Tabela 9, Kaplan, R.S. com 19 referências é o autor com maior número de citações. Deste total de citações, 10 são em conjunto com Norton, D., relacionadas a ferramenta *Balanced Scorecard* e 5 com Cooper, R. relacionadas ao custo e avaliação de desempenho, o que inclui estudos sobre orçamento.

Os autores Hope, J. (18) e Fraser, R. (16) estão entre os mais citados nas publicações

de orçamento, sendo que as referencias de Fraser são todas em conjunto com Hope, J. Os referidos autores desenvolvem pesquisas sobre novas formas de gerenciamento, o que inclui processos de gestão visando abandonar por completo o orçamento, como o *Beyond Budgeting*.

Entre outras linhas, Simons, R. (7) tem suas publicações direcionadas ao controle, principalmente em relação ao controle estratégico. Othey, D. trabalha com sistemas de controle gerenciais, voltados aos controles orçamentários. Já Argyris, C (6), Jensen, M.C. (5) e Van der Stede, W. (4) são autores que tem suas pesquisas voltadas à área de orçamento, entre seus temas de investigação estão o orçamento em corporações, controle orçamentário e sistemas de remuneração relacionados com as metas orçamentárias. Weber, J. (4) tem sua linha de pesquisa voltada ao orçamento, bem como à área de controladoria, e Collins, F. (5) tem sua principal linha de investigação direcionada à aplicação de jogos em orçamento.

A Tormo & Associados e Horváth & Partner são empresas de consultoria na área de gestão. Bunce, P. publica sobre o desenvolvimento de novos modelos de orçamento, como o *Advanced Budgeting*. Ripoll, V. (3), Mallo, C. (3) e Horngren, C. (3) são autores generalistas, que escrevem sobre contabilidade gerencial.

Tabela 9 - Número de citações por autor

Autores	Número de Citações	Autores	Número de Citações
Kaplan, R.S.	19	19	4
Hope, J.	18	18	4
Fraser, R.	16	16	3
Norton, D.	10	10	3
Anthony, R.N.	9	9	3
Simons, R.	7	7	3
Cooper, R.	6	6	3
Argyris, C.	6	6	3
Jensen, M.C.	5	5	3
Collins, F.	5	5	3
Weber, J.	4	4	

Fonte: dados da pesquisa.

De um lado surpreende a citação de Porter, M. (3) e Hofstede, G.H.(3) em artigos de orçamento, já que não são autores diretamente relacionados a área. Por outro lado, a falta de citações de clássicos de orçamento, como a obra de Weslch, G. (2), pode indicar um redirecionamento onde se busca autores e obras que contemplam formas mais abrangentes de gerenciamento das atividades operacionais.

Quanto aos períodos das referências tem-se o ano de 2001 com 40, 1999 com 38, 2000 com 27, 2002 com 20, 2003 com 19, 1995 com 15, 1998 e 1994 com 12 e 2005 e 1987 com 10 publicações. Do total das citações, 51% são publicações em revistas, sendo 7% da própria amostra da pesquisa, os livros correspondem a 44% e outros 5% das referencias. As citações de orçamento também formam pequenas redes sociais, tendo como núcleos Kaplan, R.S., com 7 participantes e Collins, F. e Anthony, R.N., ambos com 5 participantes.

Os resultados indicam forte influência de autores e citações norte-americanas, consequência em parte do grande sucesso que as ferramentas de avaliação e mensuração de desempenho obtiveram na literatura e na prática das organizações. Aliado a isto, a influencia dos novos sistemas gerenciais que defendem o abandono parcial ou total dos processos orçamentários, como o *Beyond Budgeting*.

5 CONCLUSÕES

Para atender o objetivo proposto de identificar e analisar as características relacionadas ao tema e método de pesquisa em orçamento, utilizou-se um processo estruturado para seleção de 30 artigos publicados em revistas de contabilidade da Espanha. A partir deste

portfólio de artigos, buscou-se: (1) classificar as publicações de orçamento em temas e métodos de pesquisa; e (2) identificar e analisar suas principais características relacionadas às revistas, artigos, autores e citações.

Quanto aos temas pesquisados, foi constatada forte predominância do tópico orçamento, se comparado ao orçamento de capital e controle orçamentário; com aplicação dos métodos de estudo de caso e revisão, em uma menor proporção a analítica. Comparando-se esses resultados com a pesquisa de Leite et al. (2008), percebem-se simetrias com raras publicações em orçamento de capital e nenhuma publicação em controle orçamentário. Já em relação aos estudos realizados por Hesford et al. (2007) nos EUA, nas revistas espanholas são limitadas as publicações de orçamento com aplicação do estudo de campo e de levantamento. Isto mostra que há um grande potencial para a realização de estudos com a aplicação dos métodos de estudo de campo e de levantamento em futuras pesquisas na Espanha.

Entre os principais resultados da pesquisa pode-se destacar a baixa citação das publicações, dos 30 artigos da amostra apenas 4 tiveram citações na rede. Isto em parte pela influencia da literatura norte-americana, mas também pela falta de continuidade das pesquisas, o que reflete a pouca incidência de pesquisadores centrados no tema orçamento.

Entre os estudos publicados no período, praticamente a metade deles apresenta apenas um autor, o que pode ser outro forte indicio da falta de pesquisas conjuntas e resultantes de grupos de pesquisa e redes sociais formados por pesquisadores de diferentes países e culturas.

Quanto as citações, há predominância da literatura norte-americana, com Kaplan e Norton, que publicaram temas relacionados à avaliação e mensuração de desempenho; Hope e Fraser desenvolveram pesquisas sobre o desenvolvimento de novos processos orçamentários, como o *Beyond Budgeting*. Além de Anthony, que tem pesquisas voltadas ao controle gerencial, e Simons, que é uma referência mundial em controle estratégico. As publicações de Cooper são em conjunto com Kaplan, sobre custo e desempenho, o que inclui estudos sobre os diferentes tipos de processos orçamentários. Estas citações têm basicamente como fonte revistas e livros.

Entre as principais contribuições das pesquisas publicadas em revistas espanholas estão os estudos sobre controle orçamentário e as aplicações práticas em organizações, que podem servir de referencia para novos estudos e modelos para aplicações práticas. Entre os trabalhos pode-se destacar a pesquisa realizada por José Oriol Amat Salas, sob o título *Confeción y control de presupuestos en la empresa hotelera*, e por Vicente Serra Salvador e Salvador Vercher Bellver, sob o título *Metodologia para el diseño de sistemas de control de gestión (II): el control presupuestario*, como exemplos para ilustrar a qualidade das publicações, além de excelentes trabalhos sobre desenvolvimento e implementação do *Beyond Budgeting*.

Como recomendações para futuros trabalhos, está a possibilidade de ampliar a pesquisa com inclusão de outras revistas espanholas e de países de língua portuguesa, entre outras possibilidades.

REFERÊNCIAS

ACCID – Comisión de Contabilidad de Gestión. Manual de Control de Gestión. Barcelona: Profit, 2010.

ALCOUFFE, S.; BERLANDEE, N.; LEVANT, Y. Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: a comparative study. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 1, p. 1-17, 2008. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2007.04.001>

ALMEIDA, L.B.; MACHADO, E.A.; RAIFUR, L.; NOGUEIRA, D.R. 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. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 3, p. 65-99, jul./set. 2009.

ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, M. C.; GUTIÉRREZ HIDALGO, F. **Contabilidad de Gestión**. Madrid: Pirámide, 2010.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BAIMAN, S. Agency research in managerial accounting: a survey. **Journal of Accounting Literature**, v. 1, p.154–213, 1982.

BALDVINSDDOTTIR, G.; MITCHELL, F.; NORREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 79-82, 2010. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.006>

BENCINI, F.; FERRAGINA, F.; FERRAGINA, V.; MANCARUSO, M. **Come si prepara il budget: finalità, implicazioni e metodologie di costruzione**. Milano: Grupo24ora, 2009.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000400003>

BROMWICH, M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 1, p.27-46, 1990. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90011-I](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I)

BROWN, L. D.; GARDNER, J. C. Applying citation analysis to evaluate the research contributions of accounting faculty and doctoral programs. **The Accounting Review**, p. 262-277, 1985.

BROWN, L. D.; GARDNER, J. C. Using citation analysis to assess the impact of journals and articles on contemporary accounting research (CAR). **Journal of Accounting Research**, p. 84-109, 1985. <http://dx.doi.org/10.2307/2490908>

BROWN, L. D.; GARDNER, J. C.; VASARHELYI, M. A. An analysis of the research contributions of Accounting, Organizations and Society, 1976–1984. **Accounting, Organizations and Society**, p.193-204, 1987. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90006-7](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(87)90006-7)

BUNCE, P.; FRASER, R.; WOODCOCK, L. Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. **Management Accounting Research**, v. 6, n. 3, p. 253-265, 1995. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1995.1017>

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 3, p. 177-198, 2007. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552007000300008>

CARVALHO, K. L.; SARAIVA JÚNIOR, A. F.; FREZATTI, F.; COSTA, R. P. A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. **RAM. Revista de Administração da Mackenzie (Online)**, v. 11, n. 4, p. 98-130, 2010. <http://dx.doi.org/10.1590/S1678-69712010000400005>

CHAPMAN, C.S.; HOPWOOD, A.G.; SHIELDS, M.D. **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. <http://dx.doi.org/10.1016/S1751->

3243(07)03017-9

COOPER, D. J. Tidiness, muddle, and things: commonalities and divergencies in two approaches to management accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 8, n. 2/3, p.269-286, 1983. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90034-X](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(83)90034-X)

COOPER, R. Does your company need a new cost system? **Journal of Cost Management**, v. 1, n. 1, p.45-49, 1987.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, v. 8, p.1-35, 1996.

DENT, J. F. Strategy, organization, and control: some possibilities for accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 1/2, p.3-25, 1990. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90010-R](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(90)90010-R)

EKHOLM, B.; WALLIN, J. Is the annual budget really dead? **European Accounting Review**, v. 9, p. 519-539, 2000. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180020024007>

ENGWALL, L. Research note: Asterix in Disneyland. Management Scholars from France on the world stage. **Organizations Studies**, v. 19, n. 5, p. 863-881, 1998. <http://dx.doi.org/10.1177/017084069801900507>

FREZATTI, F. Beyond Budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 23-33, abr./jun. 2005. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902005000200003>

GARRISON, R. H.; NOREEN E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GONZÁLES, C. L. Producción científico en contabilidad: el caso de España (1992-2002). **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 34, n. 5, p. 363-393, abr./jun., 2005.

GROOT, T.; GARCIA-VALDERRAMA, T. Research quality and efficiency: an analysis of assessments and management issues in Dutch economics and business research programs. **Research Policy**, v. 35, n. 9, p. 1362-1376, 2006. <http://dx.doi.org/10.1016/j.respol.2006.07.002>

HANSEN, S. C.; OTHEY, D. T.; VAN DER STEDE, W.A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 95-116, 2003. <http://dx.doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>

HESFORD, J.W.; LEE, S.; VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, S. M. Management accounting: a bibliographic study. In: CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. (Org.). **Handbook of management accounting research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. pp. 3-26. vol.1. [http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01001-7](http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01001-7)

HESFORD, J. W.; POTTER, G. Accounting research in the cornell quarterly: a review with suggestions for future research. **Cornell Hospitality Quarterly**, v. 51, n. 4, p. 502-512, 2010. <http://dx.doi.org/10.1177/1938965510375030>

HIROMOTO, T. Another hidden edge: Japanese management accounting. **Harvard Business Review**, v. 66, n. 4, p.22-25, 1988.

HOPE, J.; FRASER, R. **Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap**. Boston, MA: Harvard Business School Press, 2003.

HOPE, J.; FRASER, R. Beyond budgeting: breaking through the barrier to “The Third

- Wave". **Management Accounting**, v. 75, p. 20-26, Dec. 1997.
- HOPE, J.; FRASER, R. Beyond budgeting. **Strategic Finance**, v. 82, n. 4, p. 30-35, 2000.
- HOPWOOD, A. G. If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. **European Accounting Research**, v. 11, n. 4, p. 777-785, 2002. <http://dx.doi.org/10.1080/0963818022000047073>
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, K. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- JENSEN, M. Corporate budgeting is broken-let's fix it. **Harvard Business Review**, v. 67, n. 5, p. 95-101, Nov. 2001.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost: the rise and fall of management accounting**. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1987.
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349-410, 2001. [http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00026-X](http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00026-X)
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? **European Accounting Research**, v. 11, n. 4, p. 787-794, 2002. <http://dx.doi.org/10.1080/0963818022000047082>
- KAPLAN, R. S. Measuring manufacturing performance: a new challenge for management accounting research. **The Accounting Review**, v. 58, n. 4, p.686-705, 1983.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. The balanced scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, v. 70, n. 1, p.71-79, 1992.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. **Alinhamento: usando o *Balanced Scorecard* para criar sinergias corporativas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- KENNEDY, A.; DUGDALE, D. Getting the most from Budgeting. **Management Accounting**, v. 79, n. 2, p. 22-24, 1999.
- KENSKI, A. C. **Manual de orçamento na empresa**. Rio de Janeiro: Apex, 1973.
- KIRKPATRICK, A.S.; LOCKE, E.A. The development of measures of faculty scholarship. **Group & Organization Management**, v. 17, n. 1, p. 5-23, 1992. <http://dx.doi.org/10.1177/1059601192171002>
- LEITE, R.M.; CHEROBIM, A.P.M.S.; SILVA, H.F.N.; BUFREM, L.S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772008000200006>
- LUFT, J.; SHIELD, M. D. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research? **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 169-249, 2003. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00026-0](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00026-0)
- LUFT, J.; SHIELD, M. D. Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. **European Accounting**

Review, v. 11, n. 4, p. 795-805, 2002. <http://dx.doi.org/10.1080/0963818022000047091>

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUKKA, K.; MOURITSEN, J. Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? **European Accounting Review**, v.11, n. 4, p. 805-811, 2002. <http://dx.doi.org/10.1080/0963818022000047109>

LUKKA, K. The roles and effects of paradigms in accounting research. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 110-115, 2010. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.002>

MACINTOSH, N. B.; SCAPENS, R. W. Structuration theory in management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 5, p.455-477, 1990. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90028-S](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(90)90028-S)

MALMI, T.; GRANLUND, M. In search of management accounting theory. **The European Accounting Review**, v. 18, n. 3, p. 597-620, 2009. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180902863779>

MALONI, M. J.; CARTER, C. R.; CARR, A. S. Assessing logistics maturation through author concentration. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 39, n. 3/4, p. 250-268, 2009. <http://dx.doi.org/10.1108/09600030910951728>

MARCINO, G. R. Obliterate traditional budgeting. **Financial Executive**, v. 16, n. 6, p. 29-31, Nov./Dec., 2000.

MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Dez anos de pesquisa contábil no Brasil: análise dos trabalhos apresentados nos EnANPADs de 1996 a 2005. **RAE. Revista Administração de Empresas**, v. 49, n. 1, p. 62-73, 2009. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902009000100008>

MERCHANT, K.A. Paradigms in accounting research: a view from North America. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 116-120, 2010. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.004>

MODELL, S. Bridging the paradigm divide in management accounting research: the role of mixed methods approaches. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 124-129, 2010. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.005>

MOYA, S. ¿Quién publica en las Revistas Españolas de Contabilidad? Análisis bibliométrico del periodo 1996-2005. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 34., n. 138, p.353-374, abr./jun., 2008.

MUÑIZ, L. **Control presupuestario: planificación, elaboración y seguimiento del presupuesto**. Barcelona: Profit, 2009.

NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. A. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **RAC. Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, 2010. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552010000700008>

PALANZUELA, V.A.; MORENO, B.P.; ARROYO, A.S. Verificación empírica y método del caso: revisión de algunas experiencias en contabilidad de gestión a la luz de su metodología. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 33, n. 121, p. 349-377, 2004.

PANOZZO, F. The making of the good academic accountant. **Accounting Organizations and Society**, v. 22, n. 5, p. 447-480, 1997. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00043-8](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00043-8)

PFLAEGING, N. **Liderando com metas flexíveis**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

PEREZ, B. E.; GALLARDO, A. L.; PEÑA, C.R. La investigación empirica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 34., n. 124, p.183-210, Enero/Marzo, 2005.

RIPOLL, V. M.; REQUENA, A. Puntos débiles de la presupuestación y su impacto em la competitividad de la empresa. **Revista Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad**, v. 66, p. 42-49, 2005.

SANVICENTE, A Z.; SANTOS, C. C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. São Paulo: Atlas, 1995.

SCHMIDT, J. A. Is it time to replace traditional budgeting? **Journal of Accountancy**, v. 174, p.103-107, Oct. 1992.

SHANK, J.; GOVINDARAJAN, V. **Strategic cost management: the new tool for competitive advantage**. New York, NY: Free Press, 1993.

SHIELDS, M. D. Research in management accounting by North Americans in the 1990s. **Journal of Management Accounting Research**, v. 9, p. 3-61, 1997.

SIEGEL, G.; KULESZA, C. From statement preparer to decision-support specialist: the coming changes in management accounting education. **Management Accounting**, p. 43-47, jan., 1996.

SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business, 1995.

TAHAI, A.; MEYER, M.J. A revealed preference study of management journals' direct influences. **Strategic Management Journal**, v. 20, p. 3, p. 279-296, 1999. DOI: 10.1002/(SICI)1097-0266(199903)20:3<279::AID-SMJ33>3.0.CO;2-2

TUNG, N. H. **Orçamento empresarial e custo-padrão**. 4. ed. São Paulo: Edições Universidade - Empresa, 1994.

UMAPATHY, S. **Current budgeting practices in U.S. industry**. New York, Quorum Books, 1987.

VAIVIO, J.; SIRÉN, A. Insights into method triangulation and “paradigms” in interpretive management accounting research. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 130-141, 2010. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.03.001>

VALACICH, J.S.; FULLER, M.A.; SCHNEIDER, C.; DENNIS, A.R. Issues and opinions - Publication opportunities in premier business outlets: How level is the playing field? **Information System Research**, v. 17, n. 2, p. 107-125, 2006. <http://dx.doi.org/10.1287/isre.1060.0089>

WALLANDER, J. Budgeting: an unnecessary evil. **Scandinavian Journal of Management**, v. 15, p. 405-421, 1999. [http://dx.doi.org/10.1016/S0956-5221\(98\)00032-3](http://dx.doi.org/10.1016/S0956-5221(98)00032-3)

WATTS, R.; ZIMMERMAN, J. The demand dor and supply of accounting theories: the market for excuses. **The Accounting Review**. v. 59, p. 273-305, 1979.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1973.

WHITE, G.P. A survey and taxonomy of strategy-related performance measures for manufacturing. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 16, n. 3, p. 42-68, 1996. <http://dx.doi.org/10.1108/01443579610110486>

YOUNG, S. M.; SELTO, F. H. New manufacturing practices and cost management: a review of the literature and directions for future research. **Journal of Accounting Literature**, v. 10,

p. 265–298, 1991.

ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento operacional**. Porto Alegre: Sagra, 1989.

ZIMMERMAN, J.L. The cost and benefits and cost allocations. **The Accounting Review**, v. 54, p. 504-521, 1979.

ZIMMERMAN, J. L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 411-427, 2001. [http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00023-4](http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00023-4)