

Os estudos experimentais sobre comportamento disfuncional nas organizações

Silvanio Batista de Sousa (UPM) - silvaniosousa@yahoo.com.br

Resumo:

O objetivo deste trabalho é através de uma pesquisa bibliométrica identificar e analisar os principais resultados obtidos no campo de pesquisa experimental sobre comportamento disfuncional nas organizações, bastante desenvolvido na literatura internacional, procura identificar eventuais desvios de comportamentos em gestores de organizações. Este trabalho selecionou 14 artigos que realizaram estudos experimentais e discutiu seus principais resultados. Foi possível concluir que havendo condições favoráveis os subordinados criam as chamadas folgas orçamentárias, porém os autores indicam também que através de esquemas adequados de remuneração, pressão social e negociação das metas, dentre outros fatores a folga orçamentária e o comportamento disfuncional resultante dela podem ser reduzidos ou mitigados. Também os estudos experimentais demonstram em sua maioria que o processo de negociação do orçamento obtêm resultados melhores do que a sua imposição, uma vez que pode causar desestímulo dos funcionários.

Palavras-chave: *Comportamento Disfuncional, Folga Orçamentária, Assimetria de Informação*

Área temática: *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

Os estudos experimentais sobre comportamento disfuncional nas organizações

RESUMO

O objetivo deste trabalho é através de uma pesquisa bibliométrica identificar e analisar os principais resultados obtidos no campo de pesquisa experimental sobre comportamento disfuncional nas organizações, bastante desenvolvido na literatura internacional, procura identificar eventuais desvios de comportamentos em gestores de organizações. Este trabalho selecionou 14 artigos que realizaram estudos experimentais e discutiu seus principais resultados. Foi possível concluir que havendo condições favoráveis os subordinados criam as chamadas folgas orçamentárias, porém os autores indicam também que através de esquemas adequados de remuneração, pressão social e negociação das metas, dentre outros fatores a folga orçamentária e o comportamento disfuncional resultante dela podem ser reduzidos ou mitigados. Também os estudos experimentais demonstram em sua maioria que o processo de negociação do orçamento obtêm resultados melhores do que a sua imposição, uma vez que pode causar desestímulo dos funcionários.

Palavras-chave: Comportamento Disfuncional, Folga Orçamentária, Assimetria de Informação.

Área Temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos

1 Introdução

1.1 Orçamento

O orçamento é um dos artefatos da contabilidade gerencial mais utilizados e estudados e segundo Marin (2009, p. 56) para que as corporações tenham continuidade e sejam promissoras em um mercado tão competitivo, torna-se fundamental que os gestores realizem planejamento, e que as pessoas que o cercam estejam motivadas e consigam atingir as metas propostas. E conforme Fisher, Frederickson e Pfeffer (2002, p. 27) o orçamento é uma ferramenta importante para o planejamento e motivar o desempenho dos subordinados.

Frezatti (2006, p. 44) afirma que o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício e é mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Este compromisso é estabelecido entre os gestores e a administração da organização.

Conforme Frezatti (2006, p. 51) a montagem do orçamento pode ser dividida em dois blocos: etapa operacional e etapa financeira:

A etapa operacional consiste nos planos que proporcionam condições de estruturação das atividades da organização, de maneira a integrar as atividades, as operações. Por sua vez, a etapa financeira corresponde à tradução de todas as atividades para uma mesma linguagem comum, no caso a monetária.

Em algumas empresas além do controle global do orçamento, ele também é controlado por linha de produtos, unidade de negócios, departamentos ou centro de custos, dependendo da disponibilidade de informações e interesse da administração da organização.

Além disso, o acompanhamento do orçamento é necessário para que a empresa possa apurar as variações entre os valores reais e o orçado e ao interpretar as variações significativas, identificar quais foram suas causas, responsáveis e ações corretivas que devem ser adotadas. E o controle orçamentário permite à organização identificar quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período (FREZATTI, 2006, p. 80).

1.2 Definição de Comportamento Disfuncional

O orçamento deveria ser estabelecido seguindo as determinações e diretrizes estabelecidas pela administração da organização, porém durante a elaboração ou controle do orçamento podem surgir comportamentos disfuncionais, como a constituição de reservas orçamentárias.

Marin (2009, p. 57) destaca que não se pode esquecer que o orçamento é executado e conduzido por pessoas e estas possuem preferências que, muitas vezes, não são os interesses da empresa, com isso, não se pode descartar o lado intuitivo do orçamento no momento em que pessoas podem pesar atributos de formas diferentes.

Por diversos motivos as pessoas que elaboram o orçamento podem não estar com os objetivos alinhados com os da organização ou suas motivações podem ser conflitantes com os interesses da empresa.

Além disso, em muitas empresas o orçamento é utilizado como ferramenta de avaliação de desempenho dos gestores e esta avaliação pode definir o futuro do gestor, o que se torna um fator adicional a ser considerado no processo de elaboração e revisão do orçamento da organização.

Frezatti (2006, p. 99) destaca que o orçamento pode ter impacto sobre o comportamento dos participantes, quando inadequadamente administrado, as reações podem ser negativas sob inúmeros aspectos, culminando num comportamento disfuncional, o que significa comportamento individual que conflita com a organização, levantando questões de ética.

A existência de disfuncionalidade na organização, além de levar a uma visão de curto prazo dos gestores, também inibi o surgimento de novas idéias, assim como pode ser constatado pela pesquisa de Merchant (1990).

Dinheiro que poderia ser investido em inovação, capacitação e outros avanços para a organização são cortados uma vez que os resultados somente serão vistos no longo prazo e a pressão por resultados imediatos não permite ou inibe tais investimentos.

1.3 Folga Orçamentária

Durante a elaboração do orçamento podem surgir conflitos entre a administração e os gestores, uma vez que a administração quer obter o maior nível de receitas e de redução de custos, enquanto que os gestores lutam para elaborar um orçamento que seja atingível.

Também deve ser considerado o fato de que existe assimetria de informação durante o processo orçamentário uma vez que os gestores estão mais intimamente ligados com o dia-a-dia operacional e irão aumentar a pressão para obterem orçamentos menores que sua efetiva capacidade operacional.

Webb (2002, p. 361) destaca que dadas as conseqüências potencialmente disfuncionais da folga orçamentária, uma quantidade considerável de pesquisas tem procurado identificar as condições em que ela surge e os meios pelos quais ela pode ser controlada.

Um exemplo destas pesquisas é a de Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010, p. 37) que identifica que a imposição de metas contribui para a constituição de reservas orçamentárias à medida que o gestor, na hipótese de possuir mais informações que seu superior, e sabedor de que não há diálogo na determinação das metas, inflaciona despesas ou subestima receitas de modo a ter uma folga para negociação no processo orçamentário.

De acordo com Onsi (1973, p. 535) as folgas orçamentárias surgem a partir de imperfeições no processo organizacional de alocação de recursos. Outra visão é de que quando a empresa usa o orçamento para alocar recursos escassos, os subordinados têm incentivos para exagerar a sua produtividade para adquirir uma fatia maior dos recursos fixos (FISHER, MAINES, PEFFER e SPRINKLE, 2002, p. 848).

Conforme Young (1985, p. 831) a folga orçamentária é definida como o montante pelo qual um subordinado subestima sua capacidade produtiva, quando dada a oportunidade de selecionar um padrão de trabalho contra a qual seu desempenho será avaliado.

A constituição de reservas orçamentárias não determinadas ou aceitas pela administração da organização ocorre quando o gestor adota uma ou mais das seguintes alternativas (JUNQUEIRA, OYADOMARI e MORAES, 2010, p. 32):

- Superestima os gastos;
- Subestima as receitas;
- Superestima a demanda de recursos sob sua responsabilidade, com o objetivo de proteger-se de uma avaliação de desempenho insatisfatória priorizando os seus interesses em detrimento dos da organização, ou seja, em um claro problema de conflito de agência.

Em seu trabalho Onsi (1973, p. 536) conclui que a folga orçamentária é criada como resultado da pressão e da utilização da realização de lucro orçado como critério básico para a avaliação de desempenho.

Os gestores são pressionados por suas expectativas de remuneração, carreira, poder, e fazem as folgas orçamentárias para se protegerem. Segundo Frezatti (2006, p. 88) o simples fato dos gestores saberem que serão avaliadas provoca importante impacto no comportamento de cada um, tanto no sentido de manter o desempenho como no de evitar que o desempenho negativo seja repetido.

De acordo com Onsi (1973, p. 535) a folga orçamentária é usada por membros da coalizão para satisfazer seus motivos pessoais que de outra forma não poderiam ser aprovadas explicitamente.

Existem ainda diversos outros fatores que podem levar a constituição de reservas orçamentárias, alguns deles são:

- Uso do orçamento como ferramenta de avaliação de desempenho dos gestores;
- Orientação dos gestores para o curto prazo;
- Medo das conseqüências de não atingir metas, como a perda do emprego;
- Metas muito difíceis de serem alcançadas.
- Manipulação das metas;

Em seu trabalho Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010, p. 35) destacam que o grau de ênfase dado ao orçamento no momento da avaliação de desempenho é um fator causal das reservas orçamentárias assim, quanto maior for a ênfase no orçamento como artefato utilizado

para avaliar o desempenho dos gestores, maior será a possibilidade de comportamentos incongruentes durante a sua elaboração e, conseqüentemente, constituição de reservas.

Ainda conforme Webb (2002, p. 364) o grau em que a confiabilidade no orçamento afeta a reputação de um gerente irá depender de como o orçamento é importante dentro da organização para fins de planejamento e controle. Se a ênfase no orçamento é baixa, a folga pode ser encorajada para fornecer aos gestores flexibilidade para lidar com incertezas no ambiente operacional.

Quando os gerentes têm responsabilidades com o orçamento sua reputação será afetada pela maneira como desempenham em relação ao orçamento (WEBB, 2002, p. 363).

Davila e Wouters (2005, p. 588) destacam que a folga orçamentária isola os membros da organização dos efeitos motivacionais dos orçamentos, limita o esforço que estes exercem nas pessoas e leva a uma utilização ineficiente dos recursos que a organização controla.

O raciocínio de Davila e Wouters (2005) pode ser complementado pela afirmação de Onsi (1973, p. 535) que defende que a existência de folga orçamentária faz com que os lucros das empresas sejam inferiores ao ideal, já que a função custo estimado não é mínima. E também Fisher et al. (2002, p. 848) afirmam que a folga orçamentária cria um viés nos orçamentos e pode reduzir os lucros da empresa devido a erros de planejamento e maiores gastos com compensação ou gratificação para os gerentes subordinados.

Segundo Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010, p. 36) parece ser evidente a relação entre comprometimento organizacional (a aceitação, por parte dos gestores, dos objetivos da organização) e reservas orçamentárias, uma vez que indivíduos altamente comprometidos com a organização, à luz da teoria, deverão estabelecer metas que acreditem ser adequadas e exeqüíveis.

De acordo com Young (1985, p. 829) o orçamento participativo permite a um subordinado trazer suas informações para a tarefa e especificar padrões de desempenho e como tal pode levar a um maior desempenho e satisfação no trabalho. Porém Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010, p. 36) concluem que, indivíduos com alto comprometimento organizacional utilizam o orçamento participativo para propor metas organizacionais factíveis, enquanto indivíduos com baixo comprometimento podem utilizá-lo para aumentar as reservas, na tentativa de garantir avaliações de desempenho favoráveis.

Apesar de todos os aspectos negativos apresentados, Onsi (1973) e Davila e Wouters (2005) defendem que se bem utilizadas, as folgas orçamentárias podem apresentar aspectos positivos para a organização. Além disso, Webb (2002, p. 366) afirma que em uma organização, uma política de investigação das variações orçamentárias positivas é susceptível de gerar pressão por responsabilidade. Esta política vai sinalizar aos gestores que a folga não é desejável, gerando pressão para limitar a sua criação.

1.4 Assimetria de Informação

Durante a elaboração do orçamento e o seu controle é necessário o acesso a diversas informações que serão somadas para a sua constituição. Na prática estas informações nem sempre são conhecidas por todos aqueles que estão participando das negociações orçamentárias. A existência de informações privadas gera assimetria de informação entre os agentes que estão negociando o orçamento.

Em empresas descentralizadas, o processo orçamentário é muitas vezes a maneira pela qual os recursos são alocados. Para que este processo seja realizado de forma eficiente, informação imparcial deve ser obtida a partir de subordinados que estão em estreita proximidade com o uso de recursos (RANKIN, SCHWARTZ e YOUNG, 2008, p. 1).

Conforme Young (1985, p. 830) a informação é privada quando um subordinado tem informação que é desconhecida para o superior, sendo que neste caso, a informação privada cobre capacidade produtiva do subordinado.

Chow, Cooper e Waller (1988, p. 113) afirmam que em muitos contextos organizacionais, um subordinado tem informações mais precisas sobre seu desempenho do que o superior sobre os fatores que influenciam o desempenho.

Davila e Wouters (2005, p. 590) defendem que o elemento disfuncional surge mais claramente na presença de informação privada quando os subordinados usam a folga orçamental para facilitar seu trabalho ou obter ganhos pessoais.

De acordo com Young (1985, p. 832) se o subordinado possui informações privadas sobre a sua capacidade produtiva, existe a oportunidade de distorcê-las e se a administração não conhece bem a capacidade produtiva de um subordinado, ela não pode pressioná-lo diretamente para escolher um padrão mais elevado, pelo menos não no curto prazo.

A definição de um orçamento adequado pode ser um grande problema quando um subordinado tem melhor informação do que um superior sobre os fatores que influenciam o seu desempenho e a forma de remuneração depende do seu desempenho em relação ao orçamento (CHOW, COOPER e WALLER, 1988, p. 112).

Porém Waller e Bishop (1990, p. 813) destacam que a assimetria de informação não é indesejável, desde que exista congruência de metas entre o gestor central e das unidades, no entanto, quando há falta de congruência, problemas de controle podem surgir.

2 Metodologia de Pesquisa

Este trabalho adota uma abordagem bibliométrica com o objetivo de identificar e analisar os principais resultados obtidos no campo de pesquisa experimental sobre comportamento disfuncional nas organizações.

A seleção dos artigos utilizados neste trabalho foi feita inicialmente baseada no estudo de Brown, Evans III e Moser (2009), que analisou 21 artigos sobre orçamento participativo e também baseado no estudo de Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010) que analisou em 11 artigos a definição de reservas, a metodologia de trabalho e os principais resultados. A partir destes dois trabalhos foram selecionados somente artigos que realizaram estudos experimentais e que estavam relacionados ao tema pesquisado, além destes outros artigos foram acrescentados, através de pesquisa nas bases de dados *Jstor* e *Scopus*, sendo que as seguintes palavras chave foram pesquisadas: assimetria de informação, folga orçamentária e comportamento disfuncional. Assim foram pesquisados 42 artigos em 14 periódicos, o Quadro 1 apresenta a quantidade de artigos pesquisados em cada periódico.

Periódico	Artigos Pesquisados
Accounting, Organization and Society	5
American Accounting Association	2
American Economic Association	1
Econometrica	1
Economic Theory	1
International Economic Review	1
Journal of Accounting Research	3

Continuação...

Periódico	Artigos Pesquisados
Journal of Management Accounting Research	3
Management Accounting Research	1
The Academy of Management Journal	3
The Accounting Review	16
The American Economic Review	2
The Quarterly Journal of Economics	2
The Review of Economic Studies	1

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 1: Relação dos artigos e periódicos pesquisados.

O Quadro 2 apresenta os 14 artigos selecionados a partir da pesquisa efetuada para a elaboração deste trabalho, bem como os objetivos de estudo e o tipo de amostra utilizada em cada um deles. Em cada um dos artigos foi analisado o método de pesquisa, quem eram os sujeitos de pesquisa e principais resultados. É interessante notar que em todos os experimentos realizados os sujeitos foram estudantes.

Autor (es)	Amostra	Objetivo	Periódico
Young	43 estudantes de MBA	Testar empiricamente o efeito da informação privada sobre a capacidade produtiva, preferência por risco e participação em folga orçamentária.	JAR, 1985
Chow, Cooper e Waller	40 estudantes	Fornecer evidências empíricas sobre um esquema de pagamento de indução da verdade amplamente discutido e analisado na literatura de contrato de incentivo.	TAR, 1988
Evans III, Hannan, Krishnan e Moser	28 estudantes de MBA	Examina como as preferências para a riqueza e honestidade afetam relatórios gerenciais.	TAR, 2001
Fisher, Maines, Peffer e Sprinkle	174 estudantes	Examina se usar o orçamento para alocar recursos escassos ou fornecer informações sobre os colegas de trabalho reduz folga orçamentária e aumenta o desempenho dos subordinados quando a organização usa os orçamentos para a avaliação de desempenho.	TAR, 2002
Fisher, Frederickson e Peffer	104 estudantes de contabilidade	Examina o efeito da assimetria de informação sobre o processo de negociação do orçamento e a criação de folga orçamentária.	AOS, 2002

Continuação...

Autor (es)	Amostra	Objetivo	Periódico
Zhang	60 estudantes de administração	Examina como a comunicação entre os agentes e sua percepção sobre justiça quanto a sua remuneração afeta a honestidade da comunicação.	TAR, 2008
Rankin, Schwartz e Young	60 estudantes	Examina a preferência por honestidade dos subordinados na negociação do orçamento.	TAR, 2008
Chow	86 estudantes de administração	Explora as formas que os padrões de rigor de trabalho e o tipo de esquema de remuneração afeta o desempenho do trabalho.	TAR, 1983
Waller e Bishop	72 estudantes de administração	Examina os efeitos de esquemas de pagamentos de incentivos alternativos para controlar o comportamento do gerente de unidade nas configurações de alocação de recursos.	TAR, 1990
Fisher, Peffer e Sprinkle	188 estudantes de contabilidade	Investiga os efeitos do orçamento baseado em contrato e os níveis de orçamento no desempenho do grupo.	JMAR, 2003
Young, Fisher e Lindquist	96 estudantes de contabilidade	Examina como o tipo de feedback competitivo afeta o desempenho e a criação de reserva orçamentária dentro de grupos de trabalho.	JAR, 1993
Webb	90 estudantes de contabilidade	Examina o impacto da preocupação com reputação e a investigação de variações nas decisões de orçamento.	AOS, 2002
Kim	81 estudantes de contabilidade	Examina o orçamento participativo no contexto da psicologia do risco.	JAR, 1992
Fisher, Frederickson e Peffer	185 estudantes de contabilidade	Examina as consequências econômicas do orçamento quando é definido através de negociação versus quando é definido unilateralmente e as consequências econômicas entre folga orçamentária e desempenho dos subordinados.	TAR, 2000

Fonte: elaborado pelo autor.

Quadro 2 – Relação dos artigos analisados.

Lista dos periódicos: JAR – Journal of Accounting Research; TAR – The Accounting Review; AOS – Accounting Organization and Society; JMAR – Journal of Management Accounting Research.

Para uma melhor compreensão e estudo dos resultados dos artigos estudados, as conclusões foram analisadas dentro de quatro grupos, Assimetria de Informação, Esquema de Remuneração, Folga Orçamentária e Pressão Social. A seguir serão apresentados e discutidos os principais resultados dos trabalhos estudados.

2.1 Assimetria de Informação

Na definição de orçamentos participativos, superiores menos informados obtêm informações de subordinados que possuem informações privadas, por isso, as preferências de honestidade dos subordinados devem reforçar consideravelmente a eficiência do processo orçamentário (RANKIN, SCHWARTZ e YOUNG, 2008). Sendo a assimetria de informação um tema relevante ele vem sendo estudado por diversos autores.

Young (1985) em seu trabalho concluiu que quem tem informação privada não constrói mais folga orçamentária, entretanto estudos mais recentes, tais como Chow, Cooper e Waller (1988), Fisher et al. (2002) e Fisher, Frederickson e Pfeffer (2002) contrariam sua descoberta ao concluírem que a presença de assimetria de informação afeta a folga orçamentária, porém estes trabalhos não podem ser considerados conclusivos uma vez que a folga orçamentária foi maior ou menor dependendo de outras variáveis que estavam presentes nos experimentos realizados.

Os resultados do trabalho de Fisher, Frederickson e Pfeffer (2002, p. 28) indicam que a assimetria de informação afeta tanto o processo de negociação quanto o nível de folga orçamentária. Com relação ao processo de negociação, a assimetria de informação afetou a diferença entre as posições iniciais de negociação dos superiores e subordinados e o grau em que os superiores confiam nas ofertas e contrapropostas dos subordinados. Orçamentos continham mais folga orçamentária quando as negociações terminaram em acordo com a presença de assimetria de informação.

Fisher et al. (2002, p. 862) concluíram que o grau de assimetria de informação entre os subordinados afeta os resultados do orçamento, mas só quando os superiores não usam o orçamento para alocar recursos. Quando o superior podia usar o orçamento para alocar recursos escassos, o grau de assimetria de informação não afetou significativamente as propostas iniciais de orçamento dos subordinados ou a folga no orçamento final.

De acordo com Chow, Cooper e Waller (1988, p. 120) um resultado importante foi que o sistema de indução de verdade produz significativamente menor folga quando a assimetria de informação superior-subordinado sobre a capacidade de desempenho do subordinado estava presente.

Estes trabalhos nos dão indícios de que a assimetria de informação pode ser um fator que contribui para a criação de folga orçamentária, porém sobre determinadas condições esses efeitos podem ser mitigados. Fisher et al. (2002, p. 847) sugerem que através da concepção de sistema de informação interna para reduzir a assimetria de informação entre os subordinados, a empresa pode aumentar os incentivos dos subordinados para fornecer orçamentos mais precisos.

2.2 Esquema de Remuneração

Conforme Chow (1983, p. 683) os resultados do estudo indicam que os padrões de trabalho e sistemas de compensação podem desempenhar tanto um papel significativo de triagem quanto motivacional.

Outro fator bastante estudado é como a percepção do subordinado sobre o seu esquema de remuneração afeta a sua disposição para comunicar informações de maneira mais ou menos honesta. Evans III, Hannan, Krishnan e Moser (2001, p. 537) concluíram que os indivíduos muitas vezes sacrificam riqueza para fazer relatórios honestos ou parcialmente honestos e eles geralmente não mentem mais conforme o retorno por mentira aumenta.

Zhang (2008) verificou que sob um sistema de comunicação entre pares, os agentes relatam seus custos mais honestamente quando percebem o salário como justo do que como injusto.

Waller e Bishop (1990) examinaram os efeitos de esquemas de pagamentos de incentivos alternativos para controlar o comportamento do gerente de unidade nas configurações de alocação de recursos e verificaram que diferentes esquemas de remuneração produzem níveis diferentes de folga orçamentária. De maneira semelhante Fisher, Pfeffer e Sprinkle (2003) verificaram que diferentes esquemas de remuneração também afetam o seu desempenho.

Os resultados de Evans III et al. (2001, p. 537) sugerem que o grau de honestidade pode depender de como o excedente é dividido entre o gestor e a empresa. Estes resultados sugerem que as empresas podem ser capazes de projetar contratos de trabalho mais rentáveis do que aqueles identificados pela análise econômica convencional.

Uma explicação para este efeito pode ser o trabalho de Chow (1983, p. 667) que identificou que os indivíduos que foram autorizados a escolher os seus próprios esquemas de compensação, (dado um padrão de trabalho atribuído) os selecionaram com base em suas habilidades e que esta escolha pode inclusive melhorar o desempenho do subordinado.

Os resultados de Young, Fisher e Lindquist (1993, p. 479) indicam que se as empresas desejam reduzir a folga orçamentária, oferecer a combinação certa de incentivos para os trabalhadores irá fornecer este resultado.

2.3 Folga Orçamentária

Os resultados da pesquisa de Young (1985, p. 829) confirmam a hipótese de que um subordinado que participa do orçamento constrói folga orçamentária e que a folga é em parte atribuível às preferências de risco de um subordinado. A quantidade de folga foi positivamente associada com a medida de aversão ao risco, apoiando a idéia de que a construção em folga é uma resposta à incerteza.

Entretanto outras pesquisas identificaram ações que podem levar a redução da folga orçamentária. A pesquisa de Fisher et al. (2002, p. 847) demonstra que o uso de orçamentos para atribuição de recursos e avaliação de desempenho não só elimina a folga orçamentária, mas também aumenta o esforço dos subordinados e do desempenho nas tarefas. Além disso, descobriram que um sistema interno de informação que forneça informações sobre os orçamentos e desempenho dos subordinados para os seus colegas de trabalho reduz a folga orçamentária quando os superiores não usam orçamentos como base para a alocação de recursos.

Conforme Webb (2002, p. 376) em organizações onde os orçamentos são enfatizados no sistema de planejamento e controle, tornam os gestores conscientes de que a confiabilidade do orçamento afetará sua reputação podem resultar em menor folga orçamentária. Os resultados também sugerem que apenas a existência de uma política de investigar variações significativas favoráveis podem resultar em menor folga. Enquanto os gestores acreditarem que há uma possibilidade de que investigações de variações possam ocorrer, a pressão resultante da responsabilidade pode reduzir a folga orçamentária.

Também foi verificado que o valor absoluto de folga é significativamente menor para as negociações que terminam em acordo, o que significa que a negociação de um acordo está associada com orçamentos mais perto da capacidade de desempenho dos subordinados (FISHER, FREDERICKSON e PEPPER, 2000, p. 111).

2.4 Pressão Social

Outro fator em comum que foi encontrado nos trabalhos analisados é que a presença de algum tipo de pressão social ou penalidade, também contribui para a redução da folga orçamentária. Young (1985, p. 830) afirma que a pressão social é um sentimento que desencoraja o subordinado de distorcer informação sobre si mesmo quando um superior tem informações sobre sua capacidade produtiva.

Conforme Zhang (2008, p. 1127) quando um agente de uma firma multidivisional relata sua informação local para o principal, sua capacidade de exagerar custo local pode ser seriamente comprometida se houver outros agentes, que podem observar a sua informação. Porém, isso depende da vontade de outros agentes para relatar o exagero de custo para o principal.

Por outro lado Waller e Bishop (1990, p. 834) concluíram que a presença de algum tipo de penalidade força o gerente a investir recursos suficientes para alcançar lucro unitário orçado. Embora eufemismo de produtividade possa ocorrer, a competição dentro da empresa por recursos poderia mitigar a tendência de subestimar, com o objetivo de criar folga.

Young (1985, p. 830) afirma que enquanto a posse de informações dá mais oportunidade dos subordinados de distorcer sua capacidade produtiva, esta oportunidade é mitigada pela pressão social para revelar informações verdadeiras. Em sua pesquisa a medida da pressão social sentida foi altamente correlacionada com a quantidade de folga, conforme a pressão social aumentou, a quantidade de folga diminuiu.

Em conclusão semelhante também chegaram Chow, Cooper e Waller (1988, p. 120), quando a assimetria de informação estava presente a pressão social para não distorcer informações pode ter sido relativamente maior, de tal forma que os incentivos econômicos foram menos importantes, levando a nenhuma diferença entre os regimes de pagamento. Por outro lado, quando a assimetria de informação estava ausente, a pressão social para não distorcer foi relativamente baixa e os incentivos econômicos podem ter sido mais importantes.

Os resultados de Webb (2002, p. 361) mostram que a preocupação para manter uma reputação favorável leva a menor folga orçamentária assim como a existência de uma política de investigação de variações.

A descoberta mais significativa do trabalho de Kim (1992) foi que a preferência de risco é uma função do efeito combinado do contexto e disposição. As descobertas são consistentes com a visão de que os subordinados definem seu ponto de referência (ou nível de aspiração) para o desempenho médio dos demais trabalhadores, bem como a visão de que os subordinados são avessos ao risco para os resultados acima do ponto de referência e não avessos ao risco em busca de resultados abaixo deste ponto de referência.

Os resultados de Young, Fisher e Lindquist (1993, p. 467) mostram que o tipo de feedback competitivo recebido pelos grupos afeta tanto a sua produção, quanto a folga criada. E Kim (1992) verificou que o subordinado é mais propenso a preferir um orçamento apertado quando está abaixo do desempenho médio dos colegas e um orçamento seguro quando está acima do desempenho médio dos colegas.

Uma implicação de organizações que empregam a concorrência interna é que algum nível de competição é bom para a motivação, mas grupos de trabalho que começam a ficar para trás podem tornar-se debilitados ao longo do tempo e a produção pode diminuir. Por outro lado, alguns grupos de trabalho podem se destacar em desempenho. Esse desequilíbrio pode causar problemas de coordenação, tanto dentro de uma divisão como entre divisões. Assim, as organizações terão que considerar como as competições afetam o desempenho de produção global e estratégico e o planejamento da produção (YOUNG, FISHER e LINDQUIST, 1993, p. 479).

2.5 Negociação Orçamentária

A autoridade final sobre no processo de negociação do orçamento também é um fator que interfere na folga orçamentária, Fisher, Frederickson e Pfeffer (2000) e Rankin, Schwartz e Young (2008) chegaram a conclusões complementares em seus estudos.

Fisher, Frederickson e Pfeffer (2000) afirmaram que a folga orçamentária será maior quando os superiores têm autoridade final no processo de negociação e o processo termina em acordo do que quando os superiores têm autoridade final e o processo de negociação não termina em acordo ou quando superiores unilateralmente definem orçamentos. Por outro lado Rankin, Schwartz e Young (2008, p. 4) verificaram que quando os subordinados têm autoridade final sobre o orçamento, eles demonstram preferências significativas para a honestidade. Estas preferências resultaram em menor folga orçamentária e maiores ganhos para os superiores.

Fisher, Frederickson e Pfeffer (2002, p. 27) também verificaram que incompatível com uma perspectiva puramente econômica, tendo os superiores imposto um orçamento após uma negociação fracassada, causam considerações de justiça e equidade para desmotivar os subordinados. Esta visão também é compartilhada por Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010, p. 37):

a imposição de metas contribui para a constituição de folga orçamentária à medida que o gestor, na hipótese de possuir mais informações que seu superior, e sabedor de que não há diálogo na determinação das metas, inflaciona despesas ou subestima receitas de modo a ter uma folga para negociação no processo orçamentário. Posteriormente, na avaliação de desempenho, se o intento for atingido essa folga poderá contribuir para que a sua avaliação seja considerada adequada.

Outra conclusão importante do trabalho de Fisher, Pfeffer e Sprinkle (2003, p. 51) é em relação a dificuldade do orçamento, eles concluíram que níveis de orçamento de dificuldade moderada levaram a um desempenho do grupo significativamente maior do que níveis de dificuldade de orçamento baixo ou alto.

Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010, p. 39) ressaltam que as metas devem ser difíceis, mas não impossíveis de serem alcançadas, pois, nesse caso, podem provocar um efeito contrário, ou seja, desestimular os funcionários.

3 Análise e Discussão dos Resultados

O objetivo deste trabalho foi identificar e analisar os principais resultados obtidos no campo de pesquisa experimental sobre comportamento disfuncional nas organizações, através de uma análise bibliográfica.

Os trabalhos analisados verificaram principalmente como a participação dos agentes afeta a elaboração do orçamento, como a assimetria de informação, os esquemas de remuneração e a pressão social podem influenciar na criação de folga orçamentária. Alguns trabalhos também identificaram mecanismos que podem evitar ou reduzir a folga orçamentária na elaboração do orçamento.

Dentre os principais resultados pode ser concluído que havendo condições favoráveis os subordinados criam folga orçamentária, porém os autores indicam também que através de esquemas adequados de remuneração, pressão social e negociação das metas, dentre outros fatores a folga orçamentária pode ser reduzida ou mitigada. Também foi verificado que a negociação do orçamento é melhor do que a sua imposição, uma vez que pode causar desestímulo dos funcionários.

Assim foi verificado que os estudos analisados concluem que a assimetria de informação afeta a criação de folga orçamentária, porém estes estudos chegam a essa conclusão quando outras variáveis são consideradas em conjunto, existindo então uma lacuna que deve ser melhor estudada, que é como somente a presença da variável assimetria de informação afeta a criação de folga orçamentária.

Também foi possível verificar que existe um consenso entre os estudos em relação à influência dos esquemas de remuneração na criação de folga orçamentária, quanto mais justo é percebida a remuneração pelo empregado, reportes mais honestos eles fazem. Outro consenso refere-se à eficiência do esquema de pressão social para a redução da folga orçamentária, seja através de investigação de variações, penalidades ou sistemas de indução da verdade. A presença de pressão reduz a folga orçamentária e aumenta a preferência por honestidade uma vez que o empregado teme por sua reputação.

Por último a negociação das metas é um fator relevante, pois a simples imposição de metas pode levar ao descontentamento dos empregados ou a constituição de reservas indesejadas, ao passo que a negociação do orçamento quando a autoridade final é do subordinado aumenta a preferência por reportes mais honestos.

Também foi possível concluir que a presença ou combinação de alguns dos fatores estudados acima podem levar à redução da folga orçamentária, como a negociação de metas, investigação e responsabilização por variações, esquemas adequados de remuneração, principalmente aqueles escolhidos pelos subordinados, dentre outros. Entretanto um estudo mais aprofundado sobre quais fatores mais contribuem para a redução da criação de folga e consequentemente reportes mais honestos, traria relevante contribuição tanto do ponto de vista teórico quanto prático, uma vez que este não foi o tema principal de estudo dos trabalhos analisados.

Referências

BROWN, J. L.; EVANS III, J. H.; MOSER, D. V.. Agency Theory and Participative Budgeting Experiments. **Journal of Management Accounting Research**, v. 21, p. 317-345, 2009.

CHOW, C. W.. The Effects of Job Standard Tightness and Compensation Scheme on Performance: An Exploration of Linkages. **The Accounting Review**, v. 58, n. 4, p. 667-685, outubro 1983.

CHOW, C. W.; COOPER, J. C.; WALLER, W. S.. Participative Budgeting: Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance. **The Accounting Review**, v. 63, n. 1, p. 111-122, janeiro 1988.

DAVILA, T.; WOUTERS, M.. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 587-608, 2005.

EVANS III, J. H.; HANNAN, R. L.; KRISHNAN, R.; MOSER, D. V.. Honesty in Managerial Reporting. **The Accounting Review**, v. 76, n. 4, p. 537-559, outubro 2001.

FISHER, J. G.; FREDERICKSON, J. R.; PEFFER, S. A.; Budgeting: An Experimental Investigation of the Effects of Negotiation. **The Accounting Review**, v. 75, n. 1, p. 93-114, janeiro 2000.

FISHER, J.; FREDERICKSON, J. R.; PEFFER, S. A. The Effect of Information Asymmetry on Negotiated Budgets: an Empirical Investigation. **Accounting, Organization and Society**, n. 27, p. 27-43, 2002.

FISHER, J. G.; PEFFER, S. A.; SPRINKLE, G. B.. Budget-Based Contracts, Budget Levels, and Group Performance. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 51-74, 2003.

FISHER, J. G.; MAINES, L. A.; PEFFER, S. A.; SPRINKLE, G. B.. Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance. **The Accounting Review**, v. 77, n. 4, p. 847-865, outubro 2002.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JUNQUEIRA, E.; OYADOMARI, J. C. T.; MORAES, R. O.. Reservas Orçamentárias: Um Ensaio Sobre os Fatores que Levam à sua Constituição. **ConTexto**, v. 10, n. 17, p. 31-42, 1o semestre 2010.

KIM, D. C.. Risk Preferences in Participative Budgeting. **The Accounting Review**, v. 67, n. 2, p. 303-318, abril 1992.

MARIN, Rodrigo de Souza. **Aplicação de um modelo cognitivo para análise da tomada de decisão em ambiente de desenvolvimento orçamentário**. 2009. 127 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2009.

MERCHANT, K.A. The Effects of Financial Controls on Data Manipulation and Management Myopia. **Accounting Organization and Society**, v. 15, n. 4, p. 297-313, 1990.

ONSI, Mohamed. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. **The Accounting Review**, v. 48, n. 3, p. 535-548, julho 1973.

RANKIN, F. W.; SCHWARTZ, S. T.; YOUNG, R.. The Effect of Honesty Preferences and Superior Authority on Budget Proposals. **The Accounting Review**, v. 83, p. 1083-1099, 2008.

WALLER, W. S.; BISHOP, R. A.. An Experimental Study of Incentive Pay Schemes, Communication, and Intrafirm Resource. **The Accounting Review**, v. 65, n. 4, p. 812-836, outubro 1990.

WEBB, R. A.. The Impact of Reputation and Variance Investigations on the Creation of Budget Slack. **Accounting Organization and Society**, v. 27, p. 361-378, 2002.

YOUNG, M. S.. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. **Journal of Accounting Research**, v. 23, n. 2, p. 829-842, 1985.

YOUNG, S. M.; FISHER, J.; LINDQUIST, T. M.. The Effects of Intergroup Competition and Intragroup Cooperation on Slack and Output in a Manufacturing Setting. **The Accounting Review**, v. 68, n. 3, p. 466-481, julho 1993.

ZHANG, Y.. The Effects of Perceived Fairness and Communication on Honesty and Collusion in a Multi-Agent Setting. **The Accounting Review**, v. 83, n. 4, p. 1125-1146, 2008.