

INTERESSES COMPARTILHADOS NA FOLGA ORÇAMENTÁRIA E HONESTIDADE DOS ORÇAMENTOS

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Paraná - UFPR
Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Campus III - Jardim Botânico
CEP: 80210-070 – Curitiba/PR – Brasil
E-mail: ilse.beuren@gmail.com
Telefone: (41) 3360-4193

Franciele Beck

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau - FURB
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Bairro Victor Konder
CEP 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil
E-mail: beck.franciele@gmail.com
Telefone: (47) 3321 0565

Fabiane Popik

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau - FURB
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Bairro Victor Konder
CEP 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil
E-mail: fabi_popik@yahoo.com.br
Telefone: (47) 3321 0565

RESUMO

O estudo objetiva verificar como os interesses compartilhados na folga orçamentária afetam a honestidade dos relatórios orçamentários. Busca-se estabelecer um comparativo com o estudo de Church, Hannah e Kuang (2012), realizado com alunos de duas instituições de ensino superior dos Estados Unidos. Pesquisa experimental com abordagem quantitativa foi realizada em uma amostra de 90 empregados com funções de gerência e liderança em uma cooperativa. Constatou-se no Experimento 1, que na condição de não compartilhamento da folga, os gerentes tendem a criar maior folga quando o seu assistente não é conhecedor da situação, refletindo-se em um índice de honestidade inferior, quando comparado com o assistente conhecedor da situação. Na condição de compartilhamento da folga, constatou-se média superior de folga quando o assistente é conhecedor da situação. No Experimento 2, os gerentes apontaram maior índice de honestidade na situação em que fazem seu orçamento sabendo que seu assistente tem preferência desonesta. Porém, o nível de honestidade é diferente entre os gerentes que sabem que o assistente prefere maximização de valores e gerentes que não sabem a preferência do assistente. Conclui-se que os resultados deste estudo divergem em vários aspectos dos achados de Church, Hannah e Kuang (2012), configurando um campo para novas pesquisas.

Palavras chave: Interesses compartilhados. Folga orçamentária. Honestidade dos orçamentos.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento é parte integrante da estrutura de governança e possivelmente o

instrumento de gestão mais utilizado pelas organizações. Ele proporciona uma direção em um determinado espaço de tempo e é uma importante base para avaliação do desempenho da organização e seus gestores (DÁVILA; WOUTERS, 2005; FREZATTI et al., 2011). Esta última finalidade pode conduzir os gestores a promover folga no orçamento para facilitar o alcance das metas estabelecidas e quantificadas neste instrumento gerencial.

A folga orçamentária foi abordada pela primeira vez na literatura da contabilidade gerencial na década de 1950, especula-se com sua aparição no clássico *The impact of budgets on people*, de Chris Argyris, em 1952, sob o contexto orçamentário (LUKKA, 1988). A folga orçamentária visa o alcance facilitado das metas orçamentárias, tanto proveniente da subestimação das receitas, superestimação dos custos, como do viés no estabelecimento das metas, representando neste sentido a diferença entre os recursos orçados e os necessários para a consecução da atividade (MERCHANT, 1985; MOENE; 1986, LUKKA, 1988; DUNK; NOURI, 1998; NOURI; PARKER, 1998; KILFOYLE; RICHARDSON, 2011).

Church, Hannah e Kuang (2012 p. 1) ressaltam que, “embora a folga orçamentária resulte em desnecessária expropriação de recursos pelo gestor da unidade, ela não é do interesse geral da empresa”. Configura-se, dessa forma, em um fenômeno a ser inibido, e por isso torna-se interessante o conhecimento de suas características, motivações e reflexos. Kilfoyle e Richardson (2011, p. 196) aduzem que a temática do orçamento e suas especificidades, entre elas a folga orçamentária, vêm sendo apresentadas na literatura sob os mais diversos enfoques, como Teoria da Agência, Teoria Institucional, Teoria Contingencial. Os autores ressaltam que um campo fértil da pesquisa referente ao processo orçamentário diz respeito a “compreensão de como a exposição dos agentes às várias lógicas institucionais afeta a sua experiência de conflito de valores dentro do processo orçamentário”.

A honestidade nos relatórios contábeis tem sido alvo de pesquisas com o intuito de verificar o comportamento dos gestores quanto à prestação de informações à sede da empresa, considerando o benefício da folga não sendo compartilhado (EVANS et al., 2001). Em pesquisa recente, Church, Hannah e Kuang (2012) investigaram a honestidade nos relatórios orçamentários, considerando o benefício da folga ser compartilhado com seus assistentes. Os autores também analisaram a decisão do gerente quando este é conhecedor da posição do seu assistente. Ainda, qual o reflexo gerado nos relatórios orçamentários dos gerentes quando da ocorrência destas situações, isoladamente (compartilha ou não o benefício da folga, o assiste é conhecedor ou não dos valores orçados e reais) ou concomitantemente (compartilha o benefício da folga, e o assiste é conhecedor ou não dos valores orçados e reais, ou não compartilha o benefício da folga, o assiste é conhecedor ou não dos valores orçados e reais).

Neste estudo busca-se replicar a pesquisa de Church, Hannah e Kuang (2012), realizada com alunos de duas instituições de ensino dos Estados Unidos, compreendendo um laboratório de pesquisa comportamental. Tendo como alvo o ambiente empresarial brasileiro, aponta-se a seguinte pergunta de pesquisa: Como os interesses compartilhados na folga orçamentária afetam a honestidade dos relatórios orçamentários em empresa brasileira? Assim, o estudo objetiva verificar como os interesses compartilhados na folga orçamentária afetam a honestidade dos orçamentos. O intuito de replicar a pesquisa na íntegra e de forma idêntica pauta-se no interesse em estabelecer um comparativo entre os resultados desta pesquisa com os achados de Church, Hannah e Kuang (2012).

O estudo justifica-se pela importância do orçamento como instrumento de gestão e as variáveis relacionadas aos aspectos comportamentais inerentes a sua operacionalização nas organizações. Neste sentido, pretende-se contribuir ao buscar compreender a folga orçamentária, fenômeno intrinsecamente ligado a este instrumento, sob o aspecto comportamental dos envolvidos no processo orçamentário. Ainda como interesse secundário tem-se a metodologia do experimento utilizada por Church, Hannah e Kuang (2012), cuja técnica ainda é pouco empregada em âmbito internacional em pesquisas comportamentais

para a descrição de fenômenos, e menos desenvolvida ainda nesta área no Brasil.

2 FOLGA ORÇAMENTÁRIA

Os orçamentos são planos financeiros que, segundo Bruns e Waterhouse (1975, p. 180), “fornecem uma base para orientar e avaliar o desempenho dos segmentos ou indivíduos das organizações”. Estes planos, juntamente com a liderança e estrutura organizacional, apresentam potenciais meios de influenciar o comportamento em uma organização. Yuen (2004, p. 517) adverte que, “o modo pelo qual orçamentos operacionais são preparados e executados pode ter um impacto significativo sobre as atitudes, o comportamento e o desempenho das pessoas envolvidas”.

O comportamento gerencial pode direcionar-se à propensão de criação de folga orçamentária (YUEN, 2004). A folga orçamentária vem sendo amplamente discutida em teorias organizacionais, teoria da agência e literatura de contabilidade gerencial. Isto demarca a importância da conceituação de folga orçamentária apontada por alguns autores, conforme levantamento realizado na literatura e apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Definições de folga orçamentária

Autores	Definições de folga orçamentária
Merchant (1985)	Folga orçamentária pode ser definida como o excesso do montante orçado em uma área sobre o que é realmente necessário.
Moene (1986)	Refere-se à diferença entre o orçamento apropriado e os custos mínimos reais.
Lukka (1988)	Viés orçamentário (tradicionalmente compreendido como folga orçamentária) é definido pela diferença criada entre a previsão sobre o futuro (estimativa de orçamento honesto) e o valor efetivamente orçado.
Dunk e Nouri (1998)	Compreende a subestimação intencional de receitas e capacidades produtivas e/ou superestimação de custos e recursos necessários para completar uma tarefa orçada.
Nouri e Parker (1998)	A folga orçamentária implica em: (1) excesso de recursos orçamentários, que (2) resultam de vieses deliberados em previsões de orçamento (destinado a estabelecer metas de desempenho mais fáceis de alcançar).
Kilfoyle e Richardson (2011)	É definida como a diferença entre os recursos orçados e os recursos necessários para atingir os objetivos da organização de forma eficiente.

Fonte: Elaboração própria.

Dunk e Perera (1997) sintetizam que a folga orçamentária apresenta-se como uma subestimação intencional de receitas/recursos e superestimação de custos/recursos, no intuito de garantir um cumprimento facilitado do orçamento. Além disso, se configura como um aspecto disfuncional da organização, ou seja, reflete falta de controle e/ou distorções nas informações para a tomada de decisões.

Na literatura de folga orçamentária são apontadas diversas variáveis relacionadas ao tema, como, a ênfase no orçamento (STEDE, 2000; YUEN, 2004), participação orçamentária e assimetria informacional (MERCHANT, 1985; MOENE, 1986; CHOW; COOPER; WALLER, 1988; LUKKA, 1988; WALLER, 1988; DUNK, 1993; LAL; DUNK; SMITH, 1996; NOURI; PARKER, 1998), que apresentam imbricadas relações, como nível informacional, tecnologia da informação, desempenho, remuneração, entre outros aspectos.

Outro enfoque, atribuído à folga organizacional, remete à investigação do comportamento e julgamento dos agentes envolvidos no processo orçamentário, sob o prisma de fatores como ética, honestidade e valor da verdade dos envolvidos (CHOW; COOPER; WALLER, 1988; LUKKA, 1988; EVANS et al., 2001; MAIGA; JACOBS, 2008; RANKING; SCHWARTZ; YOUNG, 2008; HARTMANN; MAAS, 2010; CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012).

A literatura tradicional referente ao orçamento e seus aspectos, de acordo com Kilfoyle e Richardson (2011), foi consubstanciada principalmente no dualismo de agência e estrutura. Os autores reforçam que, embora o foco dos estudos esteja pautado nos agentes racionais agindo para alcançar seus interesses, é perceptível a inclusão de elementos

estruturais no intuito de melhorar a capacidade explicativa do fenômeno. Entre estes elementos destaca-se a preferência pela honestidade nos relatórios orçamentários.

Este campo de pesquisa vem se proliferando no intuito de “obter uma melhor compreensão de como a exposição dos agentes às várias lógicas institucionais afetam a sua experiência de conflito de valores no processo orçamentário, e como isso afeta as lógicas institucionais que são embutidas nos orçamentos” (KILFOYLE; RICHARDSON, 2011, p. 195). De modo mais específico, Church, Hannah e Kuang (2012) ressaltam que as políticas de remuneração de incentivo praticadas pela organização representam fator importante a ser considerado no processo orçamentário, pois se reflete no nível em que o benefício da folga é compartilhado entre gestores e empregados. Os autores apontam que cada vez mais as organizações vêm aderindo aos planos de incentivos baseados em grupos.

Esta modalidade de remuneração possui como característica o fato “de que a compensação varia em função do desempenho alcançado por um grupo de funcionários” (HOLLENSBE; GUTHRIE, 2000, p. 864). Neste sentido, Church, Hannah e Kuang (2012) inferem que a criação da folga orçamentária, por meio da subestimação de metas, traria benefícios compartilhados entre o gerente e os funcionários de sua respectiva subunidade.

Decorrem assim expectativas compartilhadas, em que normas sociais podem influenciar no desempenho do grupo, indicando inclusive “como um membro do grupo deve agir em uma determinada situação” (ABUL-EZZ; DICKHAUT, 1993, p. 17). Os autores se referem ao processo orçamentário e à expectativa de desempenho quando do compartilhamento dos resultados pelo grupo, fornecendo indícios de fatores comportamentais envolvidos no processo de criação da folga orçamentária.

Outro aspecto do processo orçamentário refere-se à alocação de recursos e responsabilidades (KILFOYLE; RICHARDSON, 2011). A assimetria de informações mostra-se presente neste processo, pelo fato dos gestores das unidades estarem mais familiarizados com o ambiente operacional, o que possibilita no momento da confecção do relatório orçamentário a criação de folga, em função da retenção e ou deturpação de informações, viabilizadas por esta assimetria (YUEN, 2004). Hartmann e Mass (2010) verificaram em seu estudo que os controladores envolvidos na tomada de decisão das unidades de negócio são mais susceptíveis à pressão social para envolver-se na criação de folga orçamentária.

Evans et al. (2001) examinaram como as preferências por riqueza e honestidade afetam relatórios gerenciais, identificando que o nível de honestidade dos relatórios está associado com a parcela de recompensa, sugerindo que quanto menor a participação do gestor, menor a honestidade do relatório. Observaram também que os gestores muitas vezes sacrificam a riqueza (possibilidade de inflacionar seus relatórios ao nível máximo) em função da honestidade. No presente estudo a honestidade é compreendida como a proximidade ao valor real da tarefa orçada.

Sob o ponto de vista moral, Osofsky, Bandura e Zimbardo (2005, p. 371) explicam que, “no exercício da Agência Moral, as pessoas se abstêm de se comportar de maneira que violem seus padrões morais, porque tal conduta trará auto-condenação”. Por outro lado, Moore (2008, p. iii) destaca a Teoria do Desengajamento Moral de Bandura (1990, 1999, 2002), que define o desengajamento moral como “a propensão do indivíduo suspender o processo de auto-regulamentação que, normalmente, o obriga a se comportar moralmente”.

O desengajamento moral, conforme Church, Hannah e Kuang (2012), ocorre quando um gestor associa a elaboração do orçamento com folga, a um benefício refletido também para outras pessoas (funcionários), ou seja, remete a uma auto-justificação para sua ação, pois não está justificado em um interesse próprio, e sim, em um interesse comum. O entendimento de interesse comum leva à elaboração de relatórios com menor nível de honestidade.

A Teoria da Elasticidade, segundo Hsee (1995; 1996), trata do comportamento do gestor na elaboração do orçamento, sob o ponto de vista dos diversos fatores, justificáveis ou

não, envolvidos na tomada de decisão. Ou seja, diz respeito a atitude que o gestor deveria considerar, ou ainda a atitude que ele gostaria de considerar, mas sabe que não pode.

Este contexto auxilia no entendimento do comportamento do gestor no processo orçamentário, em específico, no que se refere à criação da folga orçamentária, sob o foco da percepção/conhecimento ou não dos funcionários da sua prática.

3 DESCRIÇÃO DO ESTUDO DE CHURCH, HANNAN E KUANG (2012)

A pesquisa realizada por Church, Hannan e Kuang (2012), nos Estados Unidos, é detalhada a seguir por consubstanciar o presente estudo. Os autores investigaram a honestidade nos relatórios orçamentários dos gestores, quando existe benefício resultante da folga orçamentária, e esta é compartilhada pelo gerente (responsável pela emissão dos relatórios) e pelos funcionários (não são responsáveis pela emissão destes relatórios).

Church, Hannan e Kuang (2012) apresentaram em seu estudo dois objetivos. O primeiro foi investigar como os interesses compartilhados afetam a honestidade dos relatórios orçamentários. Mais especificamente, investigaram como a partilha dos benefícios da folga orçamentária entre o gerente da unidade, que elabora os relatórios orçamentários, e os funcionários, que não estão envolvidos na sua elaboração, afeta a honestidade destes relatórios. O segundo objetivo foi investigar como as empresas podem mitigar os efeitos negativos resultantes do interesse comum na criação de folga orçamentária. Ou seja, se o comportamento dos gerentes ao elaborar o relatório orçamentário é influenciado quando este conhece a preferência dos funcionários. Com vistas nestes dois objetivos os autores realizaram dois experimentos comportamentais em laboratório.

3.1 Experimento 1

No experimento 1 foi investigado como os interesses compartilhados afetam a honestidade dos relatórios orçamentários, com o intuito de contemplar o primeiro objetivo. Para tal elaboraram como hipóteses de pesquisa as apresentadas a seguir.

3.1.1 Hipóteses de pesquisa

Fundamentados na Teoria do Desengajamento Moral de Bandura (1990; 1999; 2002), os autores consideraram que a folga orçamentária decorrente de declarações incorretas, que beneficia somente o gerente, é moralmente negativa e injustificável. Porém, se os benefícios da folga orçamentária forem compartilhados com os demais funcionários, é positiva, pois está servindo a um interesse amplo, o que possibilita sua justificativa e a torna moralmente admissível. Com base neste entendimento, os autores elaboraram a primeira hipótese do estudo relacionada ao interesse compartilhado.

H₁ - Gerentes relatam com menor honestidade quando o benefício da folga é compartilhado com os funcionários do que quando o benefício da folga não é compartilhado.

Também consideraram a preocupação dos gerentes com o que seus funcionários vão pensar quanto ao seu comportamento de elaborar declarações incorretas. Enfatizaram que quando o benefício da folga não é compartilhado, o gerente se preocupa com os funcionários terem uma percepção dele como sendo uma pessoa oportunista e egoísta. Sendo assim, o gestor tende a informar mais honestamente quando os funcionários têm conhecimento de suas escolhas. Porém, quando o benefício da folga é compartilhado e os seus subordinados têm conhecimento de suas escolhas, possivelmente a honestidade nos relatórios orçamentários será afetada. Partindo deste entendimento, formularam as seguintes hipóteses, que tangenciam a consciência dos funcionários sobre declarações incorretas:

H_{2a} - Se o benefício da folga não é compartilhado com os funcionários, os gerentes informam com maior honestidade quando os funcionários estão cientes do comportamento do gerente quanto às informações prestadas, do que quando os funcionários não estão cientes do seu comportamento.

H_{2b} - Se o benefício da folga é compartilhado com os funcionários, a honestidade dos gerentes não é afetada pelo fato dos funcionários estarem cientes do comportamento do gerente quanto às informações prestadas.

3.1.2 Método

O experimento foi realizado em um laboratório de pesquisa comportamental para testar suas hipóteses. Neste primeiro experimento utilizaram a configuração de relatórios, semelhantes ao de um “contrato de confiança” (EVANS et al. 2001), devido a este tipo de contrato permitir ao pesquisador investigar o efeito de fatores comportamentais, quando os participantes têm significantes incentivos econômicos para agir de forma oportunista.

Participaram do experimento 174 alunos de graduação matriculados em vários cursos do Instituto Tecnológico da Georgia, sendo que estes participantes interagiram de forma anônima em uma mesma sala. Para o experimento dividiram o grande grupo em dois grupos, um fazendo papel de gerente da unidade e outro de assistente. O propósito inicial foi que o gerente apresentasse um relatório orçamentário para uma hipotética sede, solicitando fundos para financiar o custo de produção de uma determinada divisão. O gerente sabia exatamente o custo real da produção antes de submeter o relatório orçamentário, sendo que a sede proporcionaria recursos iguais ao orçado, desde que fosse um valor viável. Optaram no experimento não ter participantes que assumissem o papel da sede.

O delineamento do experimento se utilizou da manipulação de dois fatores entre os participantes. O primeiro fator é referente ao benefício da folga orçamentária ser compartilhado entre o gerente e o assistente. Quando a folga era compartilhada, o valor da diferença monetária entre o custo orçado e o custo real (a folga) seria dividido entre o gerente e o assistente. Quando a folga não era compartilhada, o gerente receberia a folga inteira. O segundo fator manipulado foi se o custo real e o relatório orçamentário do gestor são de conhecimento do assistente. Na condição de conhecedor, o assistente era informado do custo real e do valor orçado pelo gestor. Na condição de desconhecedor, o assistente não era informado do custo real e nem do valor orçado. O gerente estava ciente da condição do assistente, conhecedor ou desconhecedor das informações.

O experimento consistiu em seis períodos independentes, ou seja, os custos reais e os relatórios orçamentários não tiveram nenhuma sequência de um período para outro. Para cada período os participantes foram distribuídos aleatoriamente em gestores e assistentes, formando dois grupos de igual quantidade de indivíduos.

Para cada período de experiência foram realizados os mesmos procedimentos básicos. O gerente da divisão elaborou um orçamento para a sede da empresa a fim de financiar os custos de produção de uma determinada divisão. Os custos de produção estavam na faixa de 4,000 a 6,000 Liras (moeda fictícia designada para o experimento) e o custo real foi determinado por sorteio para cada período, a partir de um conjunto de prováveis possibilidades {4,000, 4,001, 4,002, ..., 6,000}. Após os seis períodos serem concluídos, os gerentes participantes responderam a um questionário pós-experimento.

Para melhor comparabilidade entre os gestores, os custos reais foram determinados aleatoriamente para os seis períodos, sendo que todos os gestores receberam o mesmo custo real a cada período. Duas medidas foram calculadas para avaliar a honestidade dos relatórios orçamentários dos gestores. A primeira, referida como "folga", foi computada como custo orçado - custo real. A segunda, adaptada de Evans et al. (2001), referida como "honestidade", foi calculada como $1 - [(\text{custo orçado} - \text{custo real}) / (6,000 - \text{custo real})]$, sendo que esta medida terá um valor de zero a um. Se um gerente se comporta honestamente, informando o custo real, o valor é um. Se um gerente se comporta de maneira desonesta, visando o auto interesse, informando a quantidade máxima possível de 6,000, o valor é zero.

3.1.3 Resultados

Para testar a primeira hipótese, os autores realizaram teste estatístico de normalidade, e foi confirmada a H_1 , que os gerentes relatam com menor honestidade quando o benefício da folga é compartilhado com os funcionários do que quando o benefício não é compartilhado.

Nas respostas ao questionário pós-experimento, em que foi perguntado aos gerentes se achavam que o assistente prefere um orçamento superior ao custo real, igual ao custo real ou se era indiferente, a maioria dos gerentes indicou que o assistente prefere um orçamento igual ao custo real ou seria indiferente quando o benefício da folga não é compartilhado. No entanto, quando o benefício da folga é compartilhado, praticamente todos os gerentes indicaram que o assistente prefere um orçamento maior que o custo real. Este resultado mostrou que, na condição de compartilhamento, a suposição dos gerentes é que o assistente prefere um orçamento com folga.

No segundo conjunto de hipóteses, a H_{2b} (a consciência dos funcionários não afeta a honestidade na condição de compartilhamento da folga) se confirmou e a H_{2a} (a consciência dos funcionários aumenta a honestidade do gerente na condição de não compartilhamento da folga) não se confirmou.

As respostas ao questionário pós-experimento, que questionava sobre a preocupação dos gerentes quanto à impressão passada aos funcionários, indicam que os gerentes pouco se preocupariam com a impressão que os assistentes teriam deles. Os resultados sugerem que o conhecimento do assistente das declarações incorretas não influenciaria no comportamento do gerente, mesmo quando a folga não beneficiaria o assistente.

3.2 Experimento 2

No experimento 2 foi investigado se o comportamento dos gerentes ao elaborar o relatório orçamentário é influenciado quando este conhece a preferência dos funcionários, com vistas ao segundo objetivo. Para tal formularam as hipóteses a seguir apresentadas.

3.2.1 Hipóteses de pesquisa

Fundamentados na Teoria da Justificação Elástica de Hsee (1995; 1996), a qual sugere que o grau em que os indivíduos se engajam em comportamentos oportunistas depende da elasticidade de tal comportamento, ou seja, da oportunidade para se justificar quanto ao comportamento. Church, Hannan e Kuang (2012) consideraram que, se os gerentes sabem que os funcionários preferem um orçamento honesto, a elasticidade do gerente é reduzida.

Pautado na Teoria de Justificação Elástica, propuseram que os gestores estão menos propensos a maximizar os valores nos relatórios orçamentários quando os funcionários têm preferência por relatos verdadeiros do que quando a preferência deles é desconhecida ou quando a preferência é de inflar o orçamento. Isto levou à formulação da terceira hipótese:

H_3 - Gerentes que sabem que os funcionários preferem um orçamento honesto apresentaram um relatório mais honesto do que os gerentes que sabem que os funcionários preferem a maximização de valores ou os gerentes que não sabem a preferência.

Também foi considerado que o comportamento dos gerentes é influenciado quando a preferência dos funcionários é de inflar o orçamento, em comparação a preferência desconhecida. No entanto, foi proposta uma quarta hipótese de forma nula.

H_4 - O nível de honestidade não é diferente entre os gerentes que sabem que os funcionários preferem a maximização de valores e gerentes que não sabem a preferência .

3.2.2 Método

Para o experimento 2 foi utilizada a mesma configuração e condições do primeiro experimento. Participaram da pesquisa 90 alunos de graduação matriculados em diferentes cursos da Universidade Estadual da Georgia. O delineamento do experimento foi voltado a três níveis de preferência: honesto, egoísta ou não divulgado. Os três níveis foram obtidos pela mensuração da preferência de cada assistente por meio de um questionário.

O experimento foi realizado em duas fases. A primeira consistiu somente de assistentes e a segunda somente de gerentes. Na primeira fase, os participantes foram informados que eles seriam os assistentes. E ao serem emparelhados com um gerente em uma sessão posterior, seriam pagos com base na decisão do gerente. Os assistentes indicaram em que medida eles pensavam que o orçamento deveria ser inflado a partir do custo real.

Na segunda fase, os gerentes foram informados que tinham sido emparelhados com um assistente. Desta forma, conheceriam a preferência por orçamentos honestos ou egoístas deste assistente, e com base nisso, estabeleceriam sua decisão. Em seguida, estes gerentes receberam um relatório de custos contendo as informações do custo real, que foi um dos custos utilizados no Experimento 1, em que tiveram que demonstrar o valor orçado. Depois disso, eles preencheram um questionário pós-experimento e foram liberados.

3.2.3 Resultados

Os testes estatísticos aplicados para testar as hipóteses confirmaram a H_3 e a H_4 . Os resultados sugerem que, se o assistente tem preferência pelo orçamento honesto, a decisão do gestor nos relatórios será inelástica porque o interesse comum prevê menos justificativas para inflar o orçamento. Por conseguinte, o gerente é menos inclinado a inflar o orçamento. Porém, se a preferência do assistente é desconhecida ou se ele é favorável à maximização dos valores, o gerente estará mais inclinado a relatar de forma a maximizar os valores.

No questionário pós-experimento, os gerentes foram instigados a responder sobre a influência da opinião do assistente na sua tomada de decisão sobre o orçamento. Os resultados apontaram que a decisão do gestor ocorre independente da preferência do assistente.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para investigar como os interesses compartilhados na folga orçamentária afetam a honestidade dos relatórios orçamentários em uma organização, utilizou-se como base os experimentos desenvolvidos e aplicados por Church, Hannah e Kuang (2012). Desta forma, o estudo caracteriza-se como uma pesquisa experimental com abordagem quantitativa.

4.1 Amostra da pesquisa

A amostra para a realização do experimento compreendeu gerentes e lideranças de uma cooperativa de produção do Sul do Brasil, totalizando 90 participantes. Esta amostra difere da utilizada por Church, Hannah e Kuang (2012), que realizou a pesquisa com alunos de graduação matriculados em vários cursos do Instituto Tecnológico da Georgia para o experimento 1 e da Universidade Estadual da Georgia para o experimento 2.

O fato do presente estudo não utilizar amostra semelhante ao estudo de Church, Hannah e Huang (2012) não trás implicações na comparabilidade dos estudos, já que na investigação busca-se averiguar aspectos comportamentais dos indivíduos, estando portanto sua caracterização em segundo plano. A utilização da mesma amostra para o desenvolvimento dos dois experimentos no presente estudo não prejudica a análise, uma vez que as hipóteses do estudo base, em cada experimento, trazem a inferência de continuidade da pesquisa, não objetivando um comparativo entre os resultados de amostras distintas.

Ambos os experimentos foram realizados com gerentes e líderes de uma cooperativa de produção do Sul do Brasil para investigar o fenômeno da folga orçamentária e a honestidade dos orçamentos nesta amostra, e estabelecer um comparativo com os achados da pesquisa de Church, Hannah e Kuang (2012). Para os experimentos, os papéis de gerentes e assistentes foram sorteados aleatoriamente entre os participantes, como tratado no artigo base.

A seleção desta amostra decorre em especial pela acessibilidade aos possíveis participantes no desenvolvimento do experimento na organização. A utilização de uma amostra diferente da investigada no estudo base também pode trazer reflexos nos resultados, necessitando parcimônia e observação deste fator na análise dos resultados, já que são

profissionais que se deparam com esta situação real dentro da organização. Além disso, as cooperativas pertencem a um cenário ainda pouco explorado em pesquisas acadêmicas.

4.2 Coleta dos Dados

Os dados da pesquisa foram obtidos por meio de dois experimentos desenvolvidos e aplicados por Church, Hannah e Kuang (2012). Para operacionalizar sua replicação, o estudo foi traduzido e organizado de modo a estabelecer os procedimentos necessários para a obtenção dos dados requeridos para análise. Estabeleceu-se, desta forma, um roteiro de experimentação. Alguns aspectos dos experimentos são abordados superficialmente no estudo base, o que confere certo grau de subjetividade e a necessidade de inferências na descrição dos procedimentos utilizados para a réplica. No entanto, as características das informações finais foram observadas, o que permite a análise comparativa sem prejuízo.

Alguns pontos do estudo base não foram utilizados na presente pesquisa. O primeiro aspecto refere-se a sistemática de remuneração simbólica dos participantes, em função da amostra selecionada para aplicação do experimento, que é composta por gerentes e líderes, familiarizados com o processo orçamentário, incluindo os incentivos pelo cumprimento do orçamento. Portanto, a intenção dos autores do estudo base com a aplicação de incentivos econômicos simbólicos aos participantes não é prejudicada. Outro ponto não utilizado na réplica do estudo base refere-se à análise suplementar realizada no experimento 1, por se tratar de uma abordagem explicativa alternativa aos resultados obtidos neste experimento.

Desta forma, destaca-se que as adequações para a réplica do estudo base fizeram-se necessárias pela forma de apresentação e nível de descrição dos experimentos, e pelas próprias características da amostra do presente estudo. Reforça-se que a análise destes dados não prejudica os resultados. Todavia, na comparação dos resultados obtidos é necessário ter parcimônia em função destas adequações realizadas.

4.3 Análise dos dados

Conforme observado nos experimentos descritos no estudo base, as variáveis da pesquisa mostram-se classificadas quanto as suas características no Quadro 2.

Quadro 2 - Variáveis do estudo

Controle	Variáveis	Fórmula	Descrição	Autores
Dependente	Folga orçamentária	CO - CR	Intencional superestimação no orçamento de custos e recursos necessários ao alcance da tarefa.	Nouri; Dunk (1998); Church, Hannah e Kuang (2012)
	Honestidade	$1 - \frac{CO-CR}{6000-CR}$	Refere-se ao grau de honestidade identificada nos orçamentos.	Evans et al. (2001); Church, Hannah e Kuang (2012)
Independente	Compartilha / Não compartilha	Situação do experimento	Verificar se a partilha e/ou não partilha do benefício da folga orçamentária entre o gerente e assistentes influencia no montante de folga orçada e no grau de honestidade dos gerentes responsáveis pela elaboração do orçamento.	Evans et; al. (2001); Church, Hannah e Kuang (2012)
	Conhecido / Desconhecido	Situação do experimento	Verificar se o conhecimento e/ou desconhecimento por parte dos assistentes referente a prática da folga orçamentária influencia, no montante de folga orçada e no grau de honestidade dos gerentes responsáveis pela elaboração do orçamento.	Hsee (1995; 1996); Evans et; al. (2001) Church, Hannah; Kuang (2012)

Legenda: CO (Custo Orçado); CR (Custo Real)

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados coletados nos experimentos, separados de acordo com as variáveis e situações analisadas, receberam o mesmo tratamento estatístico utilizado no estudo de Church, Hannah e Kuang (2012), viabilizando assim a comparação dos achados. Utilizou-se estatística descritiva para apresentar a média da folga e o nível de honestidade verificado nos experimentos, e a realização do teste paramétrico Anova e o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis para testar as hipóteses formuladas nos experimentos 1 e 2 do estudo base.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

5.1 Resultados da pesquisa no experimento 1

O experimento 1 buscou investigar como os interesses compartilhados afetam a honestidade dos relatórios orçamentários, em consonância com o primeiro objetivo da pesquisa e as hipóteses delineadas a esse contexto. A folga orçamentária e a honestidade foram medidas nos seis períodos do experimento, resultando na média conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Média da folga orçamentária e da honestidade no experimento 1

	Desconhecido	Conhecido
Não compartilha	Folga = 770,56 Honestidade = 0,56	Folga = 370,22 Honestidade = 0,59
Compartilha	Folga = 255,33 Honestidade = 0,64	Folga = 430,89 Honestidade = 0,61

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1 alta variação das médias em cada condição do experimento. Na condição de não compartilhamento os gerentes tendem a criar maior folga orçamentária quando o seu assistente não conhece a situação (770,56), se refletindo em um índice de honestidade inferior (0,56), se comparado com a situação em que o assistente é conhecedor da situação, com a média de folga de 370,22 e honestidade de 0,59. Considera-se que o assistente é conhecedor quando este sabe tanto o valor do custo real quanto do custo orçado.

Na condição em que o gerente compartilha a folga orçamentária, os resultados apontaram uma média superior de folga quando o seu assistente é conhecedor (430,89). Nessa condição do experimento os gerentes apresentaram maior honestidade na condição de desconhecido, representando um índice de 0,64, mais próximo de 1,00.

Desta forma, os resultados apontam que os gerentes tendem a criar mais folga orçamentária quando não compartilham os valores com seus assistentes e estes não conhecem os custos reais e nem os valores orçados, refletindo-se em menor honestidade. Por outro lado, os gerentes tendem a criar menos folga orçamentária quando esta é compartilhada com o seu assistente e ele está na condição de desconhecido, refletindo-se em maior honestidade.

A análise geral das situações do experimento aponta que para a amostra pesquisada prevalece o interesse pessoal do gerente e a preocupação com sua imagem perante os assistentes, em função das médias maiores nas condições de não compartilhamento da folga e desconhecimento dos assistentes. Estes resultados não estão em linha com os fundamentos da Teoria do Desengajamento Moral (BANDURA, 1990, 1999, 2002), que toma como base a justificativa do interesse comum para a prática do aumento dos valores da folga orçamentária. Isto implica uma análise mais crítica para inferir sobre a aceitação ou não das hipóteses.

Para testar a H_1 realizou-se inicialmente o Teste-t, em que se verificou a homoscedasticidade dos dados, que apresentou significância ao nível de 5% para a variável folga. Para a variável honestidade, o teste revelou alta variabilidade das variâncias entre os grupos, não configurando significância. Posteriormente realizou-se o teste Anova, considerando folga orçamentária e honestidade na condição de compartilhamento e não compartilhamento como variáveis independentes, conforme Church, Hannah e Kuang (2012).

Para a primeira hipótese do experimento, os achados estatísticos são descritos na

Tabela 2. Esta expõe também os resultados advindos do teste de Kruskal-Wallis, técnica não paramétrica utilizada no intuito de corroborar na aceitação ou não das hipóteses, uma vez que os dados para esta situação não apresentaram distribuição normal para as duas variáveis independentes analisadas. Este posicionamento se mantém para as demais hipóteses.

Tabela 2 – Honestidade no compartilhamento da folga orçamentária

		Média	Teste paramétrico - Anova		Teste não paramétrico – Kruskal-Wallis		
			F	Sig	Ranking	Q	Sig
Folga	Não compartilha	684,34	11,331	0,001	99,88	5,951	0,015
Orçamentária	Compartilha	413,93			81,12		
Honestidade	Não compartilha	0,654	0,745	0,389	87,70	0,532	0,466
	Compartilha	0,696			93,30		

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 2 significância ao nível de 5% na condição de folga orçamentária compartilhada com o assistente, pois os dados estatísticos apontam um *F-Statistic* de 11,331 e *Sig* de 0,001. Já os resultados obtidos para honestidade, com um *F* 0,745 e *Sig* 0,389, não alcançaram significância a 5%, o que indica alta variância dos índices entre as situações analisadas. Estes resultados são confirmados também pela aplicação do método não paramétrico, indicando uma tendência dos dados.

Apesar da pequena variação entre os índices médios em honestidade (0,654 e 0,696) e comparados os valores médios da folga (684,34 e 413,93), os resultados sugerem que os gerentes relatam com menor honestidade quando o benefício da folga não é compartilhado com os assistentes. Assim rejeita-se a H_1 , que os gerentes relatam com menor honestidade quando o benefício da folga é compartilhado com os assistentes do que quando o benefício da folga não é compartilhado. Este resultado não coaduna com os achados das pesquisas de Evans (2001), Hartmann e Mass (2011) e Church, Hannah e Kuang (2012), demonstrando, assim, uma característica da amostra pesquisada no processo orçamentário.

O segundo conjunto de hipóteses busca verificar se a conscientização do assistente quanto as declarações incorretas aumenta a honestidade do gestor quando o benefício da folga não é compartilhado (H_{2a}) e quando o benefício da folga orçamentária é compartilhada, buscando inferir que nesta situação a honestidade não é afetada (H_{2b}). O Teste-t realizado indicou homoscedasticidade dos dados, tanto para a folga como para a honestidade.

Na Tabela 3 apresentam-se os achados estatísticos, relativos a verificação da honestidade na condição de não compartilhamento e conhecimento da folga orçamentária, a fim de testar a hipótese (H_{2a}).

Tabela 3 – Honestidade no não compartilhamento e conhecimento da folga orçamentária

			Média	Anova	F	SIG
Folga	não	Desconhece	954,97	Entre grupos	13,957	0,000
	compartilhada	Conhece	482,60	No grupo		
Honestidade		Desconhece	0,665	Entre grupos	0,125	0,724
		Conhece	0,713	No grupo		

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 3 que o teste Anova mostra explicação estatística para a variação entre as situações analisadas (desconhece e conhece) com um *F-Statistic* de 13,957 e *Sig* de 0,000 para a variável folga. Portanto, se o benefício da folga não é compartilhado com os assistentes e estes se encontram na situação de desconhecido, os gerentes tendem a informar com menor honestidade (0,665), do que quando os assistentes são conhecedores da prática da folga orçamentária (0,713). Estes resultados permitem confirmar a H_{2a} .

Ao analisar se a honestidade dos gerentes não é afetada pelo fato dos assistentes

estarem cientes do comportamento do gerente quanto às informações prestadas, quando o benefício da folga é compartilhado (H_{2b}), para esta situação do experimento o conjunto de dados apresentou uma distribuição homogênea para a variável folga. No entanto, o mesmo não ocorreu para a variável honestidade, em função da variabilidade das variâncias entre as situações (desconhece e conhece). Neste sentido, apresentam-se também os resultados obtidos pelo teste não paramétrico realizado. Os resultados estatísticos estão descritos na Tabela 4.

Tabela 4 – Honestidade no compartilhamento e conhecimento da folga orçamentária

		Média	Teste paramétrico - Anova		Teste não paramétrico – Kruskal-Wallis		
			F	Sig	Ranking	Q	Sig
Folga compartilhada	Desconhece	255,33	6,437	0,013	40,43	3,466	0,063
	Conhece	430,88			50,57		
Honestidade	Desconhece	0,634	0,122	0,728	46,96	0,286	0,593
	Conhece	0,607			44,04		

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados descritivos e o teste Anova apresentados na Tabela 4 indicam que a Hipótese (H_{2b}) se confirma, pois os valores de *F-Statistic* de 6,437 e *Sig* de 0,013 evidenciam coeficientes significativos apenas para a folga, não para a honestidade. Assim, infere-se que se o benefício da folga é compartilhado com os funcionários, a honestidade dos gerentes não é afetada, pelo fato dos funcionários estarem cientes do comportamento do gerente, de acordo com os índices médios de 0,607 na situação de conhecido e 0,634 de desconhecido. Este resultado também é corroborado pelo teste não paramétrico realizado.

Os resultados obtidos para o segundo conjunto de hipóteses (H_{2a} e H_{2b}) estão em consonância com a Teoria da Elasticidade de Hsee (1995; 1996), a qual preconiza que o comportamento do gestor no relatório orçamentário é influenciado pelo conhecimento ou desconhecimento de seus funcionários da prática de folga, limitando a elasticidade das ações.

Para concluir o experimento 1, aplicou-se o questionário pós-experimento, em que se solicitou que os gerentes indicassem as situações que eles achavam que seriam preferidas pelos assistentes. Foram disponibilizadas três opções de respostas aos 45 participantes que respondiam como gerentes na situação. Encontrou-se variação relativa nas respostas. Na percepção de 19 gerentes, os assistentes preferem que o orçamento seja superior ao valor do custo real; 18 gerentes optaram pela resposta de que os assistentes preferem que o valor do orçamento seja igual ao valor de custo real; 8 indicaram que o assistente seria indiferente ao valor do orçamento ser inflado ou ser igual ao custo real.

Estes resultados direcionam a discussão para o que é tratado no experimento 2, que busca inferências sobre a prática da folga orçamentária e honestidade, considerando também a opinião dos assistentes neste processo e a sua influência na decisão da criação de folga.

5.2 Resultados da pesquisa no experimento 2

No experimento 2 investiga-se se as preferências dos assistentes sobre como o orçamento deve ser feito influencia o comportamento de criação de folga dos gerentes. Para tal, iniciou-se questionando aos assistentes quanto a sua preferência de orçamento, instigando-os a responder em que medida eles concordavam que o orçamento deveria ser inflado.

Dos 45 assistentes, a maioria indicou preferir que o orçamento não seja inflado, ou seja, 21 respondentes optaram pela honestidade. Para 14 assistentes o orçamento deve ser inflado, concordando que o gerente deve orçar um valor maior que o custo real. E 10 respondentes se mostraram indiferentes, não se posicionando nem favoráveis nem contra a prática da folga orçamentária.

A partir destas informações sobre a preferência dos assistentes, os gerentes analisaram o relatório orçamentário, considerando cada qual a opinião do assistente atribuída a ele

aleatoriamente. Verificou-se inicialmente por meio do Teste-t, que ambas as variáveis (folga e honestidade) apresentam distribuição de dados homogênea. Os resultados constam na Tabela 5 e contribuem para analisar a Hipótese 3 da pesquisa.

Tabela 5 – Honestidade em relação à preferência dos assistentes

		Média	Anova	F	SIG
Folga	Honesto	628,10	Entre grupos	2,062	0,140
	Indiferente	930,00	No grupo		
	Desonesto	351,79			
Honestidade	Honesto	0,641	Entre grupos	2,062	0,140
	Indiferente	0,468	No grupo		
	Desonesto	0,798			

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 5, por meio da análise descritiva das médias e pelo índice obtido no teste Anova, que a (H_3) não se confirma. Tal decorre do fato de não se ter obtido significância nas variáveis, o que indica que nenhum dos grupos se destaca estatisticamente, impossibilitando a aceitação da hipótese. Adicionalmente, verifica-se uma dispersão nas médias, o que vai de encontro com o proposto na hipótese analisada.

Os gerentes que sabem da preferência dos assistentes por relatórios honestos, apresentaram propensão à folga com média de 628,10, bem superior a média de 351,79 dos gestores que sabem que o assistente tem preferência para inflar o orçamento. Os resultados indicam maior honestidade no caso em que o gestor sabe que seu assistente tem preferência pela folga (0,798), seguido pela preferência de honestidade (0,641) e, por fim, com menor índice de honestidade quando seu assistente é indiferente à criação da folga (0,468). Os testes estatísticos indicam que nesse caso a honestidade não alcançou significância estatística quando a preferência do assistente é honestidade, pois a *F-Statistic* é de 2,062 e *Sig* de 0,140.

Com isso a hipótese H_3 , que gestores que sabem que o assistente prefere um orçamento honesto apresentarão um relatório mais honesto do que os gestores que sabem que o assistente prefere maximização de valores ou os gerentes que não sabem a preferência do assistente, foi rejeitada. O maior índice de honestidade configurou-se na situação em que o gerente faz seu orçamento sabendo que seu assistente tem uma preferência desonesta. Estes resultados também implicam na rejeição da hipótese H_4 , a qual prevê que o nível de honestidade não será diferente entre os gestores que sabem que o assistente prefere a maximização de valores e os gerentes que não sabem a preferência do assistente.

Os resultados obtidos nas hipóteses testadas no experimento 2 não se mostram em consonância ao que preconiza a Teoria do Desengajamento Moral (BANDURA, 1990, 1999, 2002) e a Teoria da Elasticidade (HSEE, 1995. 1996). Isto sugere que o processo orçamentário em uma cooperativa pode ser influenciado de forma mais incisiva por outras variáveis, configurando um campo para o desenvolvimento de novas pesquisas.

Finalizando o experimento, aplicou-se um questionário pós-experimento aos gerentes, a fim de evidenciar o quanto eles consideram a opinião do assistente para elaborar o orçamento. Dos 45 respondentes, a maioria expressiva (38 gerentes) respondeu que considera muito importante a opinião do assistente ao elaborar o relatório orçamentário.

No entanto, ao comparar estes achados com as estatísticas apresentadas na Tabela 5, verifica-se que as maiores médias de folga constam nas situações em que os assistentes tem preferência pela criação da folga orçamentária: a) indiferente (930,00); e b) honestidade (628,10). Foi atribuído o maior índice de honestidade na condição em que o assistente tem preferência por um orçamento inflado (0,798). Estes achados podem refletir uma característica própria da amostra, sugerindo a necessidade de realizar novos estudos.

5.3 Comparação dos resultados da pesquisa com os de Church, Hannah e Kuang (2012)

Um comparativo dos resultados obtidos no presente estudo com os da pesquisa de Church, Hannah e Kuang (2012) é apresentado neste tópico. Na Tabela 6 são apresentados os resultados das médias de folga e honestidade encontrados em cada uma das pesquisas.

Tabela 6 – Comparação dos resultados desta pesquisa com os de Church, Hannah e Kuang (2012)

	Pesquisa		Church, Hannah e Kuang (2012)	
	Desconhecido	Conhecido	Desconhecido	Conhecido
Não compartilha	Folga = 770,56	Folga = 370,22	Folga = 981,00	Folga = 969,00
	Honestidade = 0,56	Honestidade = 0,59	Honestidade = 0,19	Honestidade = 0,20
Compartilha	Folga = 255,33	Folga = 430,89	Folga = 1106,00	Folga = 1077,00
	Honestidade = 0,64	Honestidade = 0,61	Honestidade = 0,09	Honestidade = 0,11

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 6 que neste estudo ocorreu uma variação maior entre as médias de valores de folga nas situações analisadas, o que trouxe reflexos ao índice de honestidade, comparativamente às médias obtidas no estudo de Church, Hannah e Kuang (2012). A principal justificativa apontada para este resultado comparativo, concentra-se na diferença das amostras em que os experimentos foram realizados. O processo orçamentário, em particular a propensão à criação de folga orçamentária, é muito específico de cada organização (LUKKA, 1988). Desta forma, resultados divergentes nesta temática são esperados.

Outra diferença está na situação de compartilhamento da folga. Na pesquisa de Church, Hannah e Kuang (2012), apesar da pequena variação, a folga apresentou um valor médio superior na modalidade e em que o funcionário não conhece a prática da folga do que na modalidade em que ele é conhecedor. Enquanto que no presente estudo mostrou-se contrário, mas com maior variação entre os valores médios. Infere-se, que na cooperativa em que o experimento foi realizado, o fato do benefício da folga ser compartilhado e esta prática ser conhecida pelo assistente, contribui para um relatório com menor honestidade.

Na Tabela 7 apresentam-se os resultados encontrados para as hipóteses H₁, H₃ e H₄. O segundo conjunto de hipóteses é apresentado de forma descritiva, devido a forma de apresentação distinta das informações na análise dos resultados.

Tabela 7 – Comparativo dos resultados das hipóteses 1, 3 e 4

	Hipótese 1	Pesquisa		Church, Hannah e Kuang (2012)	
		Média	Sig. Anova	Média	Sig. Anova
Folga	Não compartilha	684,34	0,001	975,00	0,04
	Compartilha	413,93		1093,00	
Honestidade	Não compartilha	0,654	0,389	0,19	0,04
	Compartilha	0,696		0,10	
Hipótese 3 e 4		Média	Sig. Anova	Média	Sig. Anova
Folga	Honesto	628,10	0,140	473,00	0,01
	Indiferente	930,00		939,00	
	Desonesto	351,79		970,00	
Honestidade	Honesto	0,641	0,140	0,62	0,01
	Indiferente	0,468		0,25	
	Desonesto	0,798		0,23	

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 7, que nos resultados da hipótese H₁, tanto neste estudo como no realizado por Church, Hannah e Kuang (2012), houve significância estatística. No entanto, os resultados descritivos das médias neste estudo indicaram um resultado contrário ao previsto na hipótese e ao obtido pelos autores, rejeitando-se desta forma a H₁. Este resultado sugere um comportamento mais voltado aos interesses próprios da amostra investigada, aspecto este, portanto, diferente do apontado pela Teoria do Desengajamento Moral (BANDURA, 1990, 1999, 2002), e dos achados de Church, Hannah e Kuang (2012).

O segundo conjunto de hipóteses, H_{2a} e H_{2b}, mostrou-se significativo estatisticamente,

inferindo-se que a conscientização do assistente quanto as declarações incorretas aumenta a honestidade do gerente quando o benefício da folga não é compartilhado (H_{2a}). Mas quando o benefício da folga orçamentária é compartilhado, nesta situação a honestidade não é afetada (H_{2b}). Estes resultados confirmaram-se também na pesquisa de Church, Hannah e Kuang (2012), no que tange a H_{2b} , mas não para a H_{2a} , que segundo os autores é influenciado pelo fato dos gerentes pouco se preocuparem com a impressão que os assistentes teriam deles. Já no presente estudo, desenvolvido na cooperativa, verificou-se uma maior preocupação por parte dos gerentes com a impressão dos assistentes.

Nas hipóteses H_3 e H_4 , observa-se que a amostra deste estudo comporta-se de forma diferenciada no processo orçamentário em comparação a da pesquisa de Church, Hannah e Kuang (2012). Na presente investigação não se obteve significância estatística, e a média de valores da folga na situação em que o gestor sabe que seu assistente prefere um orçamento honesto não se mostrou a menor, não evidenciando, desse modo, aspectos da teoria da elasticidade na amostra pesquisada.

Depreende-se do exposto que há várias diferenças entre os achados das pesquisas. Diferenças culturais, experiências acumuladas, homogeneidade *versus* heterogeneidade de atuação em empresas, características de gestão de cooperativas, que podem ser alguns dos elementos explicativos para as diferenças encontradas. Este cenário revela um campo interessante de análise das possíveis características e variáveis que possam ter influenciado estes achados, instigando realizar novas investigações sobre o processo orçamentário.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo investigou como os interesses compartilhados na folga orçamentária afetam a honestidade dos relatórios orçamentários. Buscou também estabelecer um comparativo com o estudo de Church, Hannah e Kuang (2012), realizado com alunos de duas instituições de ensino superior dos Estados Unidos. Pesquisa experimental com abordagem quantitativa foi realizada em uma amostra de 90 empregados com funções de gerência e liderança em uma cooperativa de produção do Sul do Brasil. Na coleta dos dados adotaram-se os mesmos procedimentos do estudo de Church, Hannah e Kuang (2012), viabilizando a comparação dos resultados. O cálculo da média foi efetuado para determinar a folga e o nível de honestidade, e os testes Anova e Kruskal-Wallis para testar as hipóteses de pesquisa dos experimentos 1 e 2.

Constatou-se no Experimento 1 que houve variação significativa em cada condição do experimento. Na condição de não compartilhamento da folga, verificou-se que os gerentes tendem a criar maior folga orçamentária quando o seu assistente não é conhecedor da situação, refletindo-se em um índice de honestidade inferior, quando comparado com a situação em que o assistente é conhecedor da folga no orçamento. Na condição em que o gerente compartilha a folga orçamentária, os resultados apontam uma média superior de folga quando o seu assistente é conhecedor da situação.

Ao testar as hipóteses do experimento 1, os resultados indicam que os gerentes relatam com menor honestidade quando o benefício da folga não é compartilhado com os assistentes, assim rejeita-se a hipótese H_1 . No segundo conjunto de hipóteses, pautado na conscientização do assistente quanto as declarações incorretas, constatou-se que se o benefício da folga não é compartilhado com o assistente e este não é conhecedor da prática da folga orçamentária, o gerente tende a informar com maior honestidade do que quando o assistente é conhecedor da situação. Com estes resultados aceita-se a hipótese H_{2a} . Aceita-se também a hipótese H_{2b} , já que, se o benefício da folga é compartilhado com os assistentes, a honestidade dos gerentes não é afetada pelo fato dos funcionários estarem cientes do seu comportamento.

No Experimento 2, voltado a investigar se as preferências dos assistentes sobre como o orçamento deve ser feito influencia o comportamento dos gerentes, os resultados mostram que os gerentes apresentaram um maior índice de honestidade na situação em que o gerente faz seu orçamento sabendo que seu assistente tem uma preferência desonesta. Com esse resultado

rejeita-se a hipótese H_3 e também implica na rejeição da hipótese H_4 , que o nível de honestidade não será diferente entre os gestores que sabem que o assistente prefere a maximização de valores e os gerentes que não sabem a preferência do assistente.

A análise comparativa das médias deste estudo com as da pesquisa de Church, Hannah e Kuang (2012) revela uma maior variação neste estudo entre as médias de valores de folga nas situações analisadas, refletindo-se no índice de honestidade. Estes resultados indicam maior preocupação dos gerentes com a impressão dos assistentes sobre a prática de criação de folga orçamentária, assim como revelam um comportamento voltado ao interesse próprio dos gerentes na criação de folga. Quanto às hipóteses de pesquisa, verificou-se que somente a hipótese H_{2a} apresentou consonância nos dois estudos, sendo que o teste das demais hipóteses (H_1 , H_{2b} , H_3 , H_4) nesta pesquisa apresentou resultado divergente em relação ao estudo de base.

Conclui-se que os resultados deste estudo divergem em vários aspectos dos achados de Church, Hannah e Kuang (2012), mas que estão sujeitos a limitações, como a necessidade de interpretações e inferências para a réplica dos experimentos do estudo base. Também a amostra do presente estudo pode representar uma limitação, pois apesar do experimento ter sido realizado aleatoriamente com gestores e lideranças nos papéis de gerentes e assistentes, trata-se do ambiente real de uma organização, que utiliza o orçamento como instrumento de gestão e controle, desta forma pode refletir-se nas escolhas dos participantes do experimento.

Embora a amostra possa se configurar como limitação, ela auxilia na ampliação da discussão de Church, Hannah e Kuang (2012) sobre a honestidade e folga nos orçamentos, e traz contribuições ao refletir resultados diferentes dos obtidos pelos autores do estudo de base quando da aplicação dos experimentos em uma organização real. Desta forma, recomenda-se a realização de novos estudos em outras cooperativas ou organizações que utilizam o orçamento na gestão, a fim de encontrar possíveis explicações para as diferenças constadas. Sugere-se ainda a realização de estudos que investiguem as características do processo orçamentário nesta amostra, para inferir sobre aspectos próprios que caracterizam os achados.

REFERÊNCIAS

- ABUL-EZZ, M.E.; DICKHAUT, J.W. Incentive structure and group performance expectations in a budgeting setting: a descriptive study. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 6, n. 2, p. 17-31, 1993.
- BANDURA, A. Selective activation and disengagement of moral control. **Journal of Social Issues**, v. 46, n. 1, p. 27-46, 1990,
- BANDURA, A. Moral disengagement in the perpetration of inhumanities. **Personality and Social Psychology Review**, v. 3, n. 3, p. 193-209, 1999.
- BANDURA, A. Social cognitive theory in cultural context. **Applied Psychology**, v. 51, n. 2, p. 269-250, 2002.
- BRUNS, W.J.; WATERHOUSE, J.H. Budgetary Control and Organization Structure. **Journal of Accounting Research**, v. 13, n. 2, p. 177-203, 1975.
- 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, 1988.
- CHURCH, B.K.; HANNAN, R.L.; KUANG, X. Shared interest and honesty in budget reporting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 37, n. 3, p. 155-167, 2012.
- 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.

- DUNK, A.S.; PERERA, H. The incident of budgetary slack: a field study exploration. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 10, n. 5, p. 649-664, 1997.
- DUNK, A.S. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. **The Accounting Review**, v. 68, n. 2, p.400-410, 1993.
- DUNK, A.S.; NOURI, H. Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis. **Journal of Accounting Literature**, v. 17, p. 72–96, 1998.
- 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, 2001.
- FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E.; RELVAS, T.R.S. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da Grounded theory. **O&S. Organizações & Sociedade**, v. 18, n. 58, p. 445-466, jul./set. 2011.
- HARTMANN, F.G.H.; MAAS, V.S. Why business unit controllers create budget slack: involvement in management, social pressure, and machiavellianism. *Behavioral Research in Accounting*, v. 22, n. 2, p. 27-49, 2010.
- HOLLENSBE, E.C.; GUTHRIE, J.P. Group pay-for-performance plans: The role of spontaneous goal setting. **The Academy of Management Review**, v. 25, n.4, p. 864-872, 2000.
- HSEE, C.K. Elastic justification: how tempting but task-irrelevant factors influence decisions. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 62, n. 3, p. 330-337, 1995.
- HSEE, C.K. Elastic justification: how unjustifiable factors influence judgments. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 66, n. 1, p. 122-129, 1996.
- KILFOYLE, E.; RICHARDSON, A.J. Agency and structure in budgeting: thesis, antithesis and synthesis. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 22, p. 183-199, 2011.
- LAL, M.; DUNK, A.S.; SMITH, G.D. The propensity of managers to create budgetary slack:a cross-national re-examination using Random Sampling. **The International Journal of Accounting**, v. 31, n. 4, p. 483-496,1996.
- LUKKA, K. Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13, n. 3, p. 281-301, 1988.
- MAIGA, A.S.; JACOBS, F.A. The moderating effect of manager's ethical judgment on the relationship between budget participation and budget slack. **Advances in Accounting**, v. 23, p.113-145, 2008.
- MERCHANT, K.A. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, n. 2, p. 201-210, 1985.
- MOENE, K. Types of bureaucratic interaction. **Journal of Public Economics**, v. 29, p. 333-345, 1986.
- MOORE, C. **Moral disengagement in processes of organizational corruption: The effect of moral disengagement**. 223 p. These (Dorctor of Philosophy) - University of Toronto, 2008.
- NOURI, H.; PARKER, R.J. The relationship between budget participation and job performance: the roles of budget adequacy and organizational commitment. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 5/6, p. 467-483, 1998.
- OSOFSKY, M.J.; BANDURA, A.; ZIMBARDO, P.G. The role of moral disengagement in

the execution process. **Law and Human Behavior**, v. 29, n. 4, p. 371-393, 2005.

RANKING, F.W.; SCHWARTZ, S.T.; YOUNG, R. The effect of honesty and superior authority on budget proposals. 2005. Disponível em: <http://www.cob.ohio-state.edu/~young_53/Honesty_Authority.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2012.

STEDE, W.A.V.D. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. **Accounting Organizations and Society**, v. 25, p. 609-622, 2000.

WALLER, W.S. Slack in participative budgeting: the joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preference. **Accounting Organizations and Society**, v. 13, n. 1 p. 87-98, 1988.

YUEN. D.C.Y. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. **Managerial Auditing Journal**, v. 19 n. 4, p. 517-532, 2004.