
Folga Orçamentária: Características das Publicações em Periódicos Internacionais

Vanderlei dos Santos ¹

Ilse Maria Beuren ²

Leandra Vanessa Nardi ³

Terezinha Vicenti ⁴

▪ Artigo recebido em: 07/01/2014 ▪▪ Artigo aceito em: 13/01/2016 ▪▪▪ Segunda versão aceita em: 01/04/2016

RESUMO

O estudo objetiva descrever as características bibliométricas e sociométricas dos artigos sobre folga orçamentária publicados em periódicos internacionais da *ScienceDirect* e do *ProQuest*. Para tanto, realizou-se estudo descritivo com abordagem quantitativa, por meio de análises de conteúdo e citação em 12 artigos da base de dados da *ScienceDirect* e 14 do *ProQuest*, totalizando 26 artigos. Os resultados revelam que as publicações sobre folga orçamentária intensificaram-se a partir de 2000 e que o tema foi objeto de publicação em 17 periódicos, destacando-se a *Accounting, Organizations and Society (AOS)*, que publicou 9 dos 26 artigos analisados. Diversas variáveis organizacionais foram objeto de estudo num curto período de tempo ou constam apenas em um artigo, enquanto que outras variáveis vêm sendo objeto constante de investigação, como participação no orçamento, assimetria da informação e ênfase orçamentária. Em estudos mais recentes a ênfase está na relação de aspectos psicológicos e comportamentais dos gestores com a folga orçamentária. A análise de citação mostrou que foram citados 1.764 autores nos 26 artigos analisados, destacando-se Merchant com 46 citações, Waller com 31 citações, Chow e Dunk com 28 citações cada um. Concluiu-se que os estudos sobre folga

¹ Doutorando em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Professor da Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC. Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n, – Bairro Trindade. CEP 88040-900 – Florianópolis/SC – Brasil. Telefone: (48) 3721-6608. E-mail: vanderleidossantos09@gmail.com

² Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n, – Bairro Trindade. CEP 88040-900 – Florianópolis/SC – Brasil. Telefone: (48) 3721-6608. E-mail: ilse.beuren@gmail.com

³ Bacharel em Ciências Contábeis na Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC. Endereço: Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822 – Bairro Bela Vista. CEP 89140-000 – Ibirama/SC – Brasil. Telefone: (47) 3357-3077. E-mail: lelanardi@yahoo.com.br

⁴ In memoriam

orçamentária estão em ascensão, com novos autores, universidades, países e periódicos.

Palavras-chave: Folga Orçamentária; Bibliometria; Sociometria; Periódicos Internacionais.

Budgetary Slack: Characteristics of the Publications in International Journals

ABSTRACT

The goal of this study is to describe the bibliometric and sociometric characteristics of the articles on budgetary slack published in international journals of the ScienceDirect and ProQuest. To this end, a descriptive study with a quantitative approach was performed through content and reference analysis in 12 articles in ScienceDirect database and 14 in ProQuest, totalizing 26 articles. The results reveal that the literature on budgetary slack has been intensified since 2000 and that the subject was published in 17 journals, especially in *Accounting, Organizations and Society (AOS)*, which published 9 of the 26 articles analyzed. Several organizational variables have been studied in a short period of time or only appear in one article, while other variables have been constant object of investigation, such as participation in the budget, information asymmetry and budgetary emphasis. In more recent studies the emphasis is on the relationship of psychological and behavioral aspects of the managers with the budgetary slack. The reference analysis showed that 1,764 authors were referred to in the 26 articles analyzed, standing out Merchant with 46 references, Waller with 31 references, Chow and Dunk with 28 references each. It was concluded that studies on budgetary slack are on the rise, with new authors, universities, countries, and journals.

Keywords: Budgetary Slack; Bibliometrics; Sociometrics; International Journals.

1 INTRODUÇÃO

A folga orçamentária vem sendo investigada como um problema organizacional e comportamental e é considerada um fenômeno complexo e multifacetado, resultante da interação de diversos fatores (YOUNG, 1985; LUKKA, 1988). Elmassri e Harris (2011) comentam que a folga orçamentária, caracterizada como um comportamento disfuncional, tem sido investigada ao longo dos últimos 30-40 anos num paradigma negativo. Porém, os autores são enfáticos ao mencionar que esta corrente de pesquisa revela resultados contraditórios. Diversos estudos (ONSI, 1973; MERCHANT, 1985; YOUNG, 1985; LUKKA, 1988; DUNK, 1990; LAL; DUNK; SMITH, 1996; DUNK; PERERA, 1997; FISCHER; FREDERICKSON; PEFFER, 2000) isolaram um pequeno número de variáveis e mediram seu efeito numa abordagem positivista, ignorando os diversos fatores pessoais e contextuais que podem ter um efeito moderador.

Nesta perspectiva, a folga orçamentária tem sido relacionada com participação no orçamento (ONSI, 1973; MERCHANT, 1985; DUNK, 1993; LAL;

DUNK; SMITH, 1996); assimetria da informação (MERCHANT, 1985; DUNK, 1993; FISCHER; FREDERICKSON; PEPPER, 2000), ênfase orçamentária (ONSI, 1973; MERCHANT, 1985; DUNK, 1993), preferência ao risco (YOUNG, 1985; WALLER, 1988); esquemas de remuneração (CHOW; COOPER; HADDAD, 1991), comprometimento organizacional (NOURI; PARKER, 1996) reputação e ética (STEVENS, 2002; WEBB, 2002), percepção de justiça organizacional (OZER; YILMAZ, 2011).

Apesar de alguns avanços logrados com essas pesquisas, os estudos ainda não são conclusivos quanto às características das organizações que apresentam maior propensão para a criação de folga orçamentária, bem como, os instrumentos necessários para evitá-las (JUNQUEIRA; OYADOMARI; MORAES, 2010). Diversas pesquisas apresentaram resultados divergentes, não sendo possível concluir sobre o que ocasiona a criação da folga, muito menos, dos seus impactos nas organizações.

Pesquisadores (LUKKA, 1988; WEBB, 2002; YUEN, 2004) também tem se dedicado a estudar os procedimentos necessários para evitar a constituição das reservas orçamentárias. Os efeitos da folga também tem recebido atenção dos pesquisadores nas últimas décadas, com ênfase nas variáveis de satisfação no trabalho, motivação, desempenho, entre outras.

Desse modo, a folga orçamentária tem sido constantemente objeto de pesquisas em âmbito internacional, sendo que no Brasil, os estudos desta temática surgiram nos últimos 10 anos, e ainda são poucos e embrionários. Diante do pouco tempo em que a folga orçamentária é investigada no país, considera-se importante a realização de um levantamento sobre a produção científica desenvolvida sobre o assunto em âmbito internacional. Pesquisas bibliométricas sobre folga orçamentária já foram realizadas por Dunk e Nouri (1998) e por Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010).

Dunk e Nouri (1998) levantaram as variáveis investigadas na literatura e suas respectivas influências na criação de folga orçamentária. Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010), a partir de um ensaio teórico, selecionaram alguns artigos e identificaram a definição de folga orçamentária, a metodologia utilizada e seus principais resultados. Em seguida, realizaram uma análise e discussão dos estudos, além de apresentar os procedimentos que devem ser adotados para evitar a constituição de folga. Entretanto, esses dois estudos não realizaram concomitantemente análises bibliométrica e sociométrica.

Rosa et al. (2010, p. 191) explicam que “para se alcançar um melhor entendimento do desenvolvimento da pesquisa em determinado campo, bem como suas bases de sustentação para avanço ou consolidação do conhecimento gerado, a Bibliometria e a Sociometria são de grande valia”. Na premissa de que os estudos de folga orçamentária são importantes para as organizações e têm despertado interesse no meio acadêmico, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: Quais características de conteúdo e de citações se destacam nos artigos sobre folga orçamentária publicados em periódicos internacionais da base de dados da *ScienceDirect* e do *ProQuest*? Assim, o objetivo do estudo é descrever as características

bibliométricas e sociométricas dos artigos sobre folga orçamentária publicados em periódicos internacionais da *ScienceDirect* e do *ProQuest*.

Por se tratar de um tema ainda não consolidado na literatura, conforme anteriormente mencionado, e que se manifesta constantemente nas organizações, faz-se necessário identificar quais são os principais autores e temas relativos à folga orçamentária que vêm sendo publicados nos periódicos internacionais dessas duas importantes bases de dados. Em termos de conteúdo é especialmente relevante averiguar quais as variáveis estão sendo relacionadas com folga orçamentária e os seus respectivos autores.

A pesquisa justifica-se pela sua contribuição teórica, uma vez que as pesquisas bibliométricas possibilitam observar o estágio em que se encontra difundido no meio científico determinado assunto, detectando suas descobertas, pontos fortes e principalmente suas fragilidades. Dessa maneira, no presente estudo espera-se levantar o que já foi publicado sobre o tema e detectar novos horizontes de pesquisa. O estudo também se mostra relevante na medida em que procede à análise de citações e redes de cooperação, principalmente para quem está iniciando pesquisas nesta área e precisa identificar quais são os autores clássicos a serem consultados e citados em seus estudos.

2 FOLGA ORÇAMENTÁRIA

A folga orçamentária surgiu na literatura contábil na década de 1950, e teve seu primeiro estudo realizado por Argyris em 1952. Após, outros estudos ofereceram importantes contribuições para esse conceito. Nas últimas décadas a folga vem sendo bastante discutida nas organizações, nas lentes da teoria da firma e da teoria organizacional e na literatura da contabilidade gerencial (LUKKA, 1988). Merchant (1985) assevera que a folga é importante em diversas teorias organizacionais, incluindo a teoria microeconômica, estudada por Cyert e March (1963); a teoria da agência, pesquisada por Jensen e Meckhng (1976); a teoria da eficiência, investigada por Leibenstein (1966); e a teoria do controle de gestão, explorada por Kerr e Slocum (1980).

Folga orçamentária é definida por Merchant (1985) como sendo o excesso do valor orçado em uma área, mais do que o necessário. Waller (1988) considera a folga como o excesso de recursos além do necessário para concluir uma tarefa. Dunk (1993) define folga orçamentária como a incorporação expressa dos valores no orçamento para torná-lo mais fácil de alcançar. Onsi (1973) aduz que a folga orçamentária resulta de imperfeições no processo organizacional de alocação de recursos e que tais imperfeições são um resultado intrínseco de uma combinação de fatores, como a negociação no processo de formação do orçamento.

Onsi (1973) ressalta que a magnitude da folga ao longo do tempo depende da rentabilidade da empresa, seu crescimento de vendas, e outros aspectos comportamentais. Explica que os gerentes criam folga no ano bom e reconvertem a folga em lucro no ano ruim, logo, se os lucros são bons, o

gerente divisional será inclinado a aumentar sua folga, e vice-versa. Portanto, a folga é uma variável dependente explicada pelos lucros de um período. Para o autor, um aumento na folga diante de um negócio favorável permite que os gestores satisfaçam os objetivos pessoais, que podem ou não serem benéficos para a organização.

A folga não é necessariamente indesejável por si. Seu valor depende da forma de sua utilização, uma vez que fornece uma fonte de recursos que podem não estar de outro modo disponíveis ou aprovados por causa da sua escassez. Conforme Cyert e March (1963 apud MERCHANT, 1985, p. 1), “a folga ocorre quando uma organização controla mais recursos do que são necessários para manter uma coalizão viável”. Segundo Merchant (1985), os recursos em excesso podem ser empregados em diversas finalidades eventuais ou como uma correção contra os maus tempos.

Dunk e Nouri (1998) constataram que diversos pesquisadores estudaram a folga orçamentária em diferentes contextos, e a relacionam com distintas variáveis. Assim, ao realizar a revisão de literatura, Dunk e Nouri (1998) agruparam as variáveis que influenciam a constituição de folga em três categorias: organizacional, ambiental e individual. Nas variáveis de nível organizacional estão a participação no orçamento, assimetria da informação, ênfase no orçamento, estilo de avaliação do superior, habilidade do superior em detectar a folga, sistemas de remuneração, incerteza das tarefas. Observaram que as variáveis que mais se destacaram nas pesquisas são participação no orçamento e assimetria da informação.

A participação no orçamento é uma variável contemplada em diversos estudos e que ainda não há consenso de sua influência na constituição de folga orçamentária. Há autores (SCHIFF; LEWIN, 1970; YOUNG, 1985; LUKKA, 1988; DUNK, 1990) que entendem que a participação no orçamento oferece um ambiente propício para a criação de folga, enquanto, outros (ONSI, 1973; MERCHANT, 1985) entendem que a participação pode melhorar o comprometimento dos gestores, e reduzir a folga orçamentária.

A assimetria da informação também tem sido objeto de investigação sobre o tema. Entretanto, a mesma é analisada sempre com outras variáveis, como participação no orçamento e ênfase orçamentária. O pressuposto é que a assimetria da informação possibilita a constituição de folga. Chow, Cooper e Waller (1988) e Waller (1988) entendem que se a assimetria e a ênfase no orçamento forem elevadas, os subordinados são suscetíveis à criação de folga. Já se a assimetria for baixa e a ênfase alta, os subordinados terão um incentivo à criação de folga, mas não terão condições de obtê-la.

Além da categorização das variáveis em nível organizacional, ambiental (incerteza ambiental) e individual (preferência ao risco), Dunk e Nouri (1998) apresentaram antecedentes potenciais que podem causar impactos na folga orçamentária contemplados em alguns estudos. Estes antecedentes são: teoria da atribuição, cultura organizacional, teoria cognitiva, teoria da motivação e comprometimento organizacional. Esses

antecedentes são examinados dentro de contextos específicos, prevendo como eles podem influenciar a magnitude da folga quando os gerentes subordinados participam na definição de orçamento.

Birnberg, Frieze e Shields (1977) explicam que a pesquisa em teoria da atribuição indica que em primeiro lugar, causas atribuídas ao sucesso ou fracasso são muitas vezes específicas para o ambiente organizacional e, segundo, que as pessoas frequentemente atribuem a responsabilidade pelo seu insucesso a fatores externos. Pesquisas indicaram que quando os indivíduos atribuem que seu desempenho é de sua responsabilidade, são menos propensos a criar folga do que aqueles indivíduos que atribuem o resultado de suas ações a fatores externos (DUNK; NOURI, 1998).

A cultura organizacional pode influenciar na medida em que os subordinados criam folga orçamentária. Dunk e Nouri (1998) asseveram que a participação orçamentária interage com a cultura organizacional, que, por sua vez, afeta a constituição de folga. Desse modo, a probabilidade de criação de folga por meio da participação no orçamento é menor em organizações que possuem a cultura de valores éticos.

A teoria cognitiva enfatiza a cognição ou o pensamento, como principais estados internos de motivação dos indivíduos, a constituir folga orçamentária. Os processos cognitivos incluem aprendizagem, julgamento e razão. Fatores cognitivos que poderiam moderar ou mediar a relação entre participação e folga incluem competição do grupo, *feedback* e ambiguidade de papéis (DUNK; NOURI, 1998). Os autores ainda comentam que a participação no processo orçamentário é suscetível de reduzir a ambiguidade de papéis (incerteza das tarefas), que, por sua vez, é provável que resulte em menos folga.

Dunk e Nouri (1998) alertam que pouca atenção tem sido dada à teoria da motivação na pesquisa de folga. Esta teoria concentra-se sobre o comportamento motivador do indivíduo a constituir folga. A teoria da motivação refere-se à necessidade de realização, de poder e de autonomia do indivíduo. Desta forma, os gestores com alta necessidade de poder e de autonomia são mais propensos a criar folga por meio da participação no orçamento, do que aqueles cuja necessidade de autonomia e de poder é baixa.

O comprometimento organizacional tem como base a aceitação dos objetivos da organização por parte dos gestores. Pressupõe-se que pessoas comprometidas não medem esforços para alcançar os objetivos, aumentando assim o desempenho organizacional e diminuindo a folga no orçamento (NOURI; PARKER, 1996).

Denota-se que é ampla a investigação das abordagens sobre folga orçamentária, o que pode explicar a falta de sua consolidação na literatura. São diversas variáveis organizacionais envolvidas, fatores externos, além de características individuais. Além disso, a mesma pode ser analisada sob a ótica de alguns antecedentes, utilizando-se como base teorias comportamentais, como por exemplo, teoria cognitiva e teoria da motivação. Salienta-se que esta exposição não esgota todas as variáveis e

comportamentos que possivelmente tem implicação com a constituição da folga orçamentária.

3 MÉTODO E TÉCNICAS DA PESQUISA

Pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa foi realizada por meio de análises de conteúdo e de citação, para descrever as características bibliométricas e sociométricas dos artigos sobre folga orçamentária publicados em periódicos internacionais. A bibliometria é uma das formas que existem de avaliar o conhecimento científico e mensurar fluxos de informação (FRANCISCO, 2011). Vanti (2002) explica que as técnicas bibliométricas possibilitam identificar as tendências e o crescimento do conhecimento em uma área; prever as tendências de publicação; prever a produtividade de autores individuais, organizações e países; medir o grau e padrões de colaboração entre autores; analisar os processos de citação e co-citação. Por sua vez, o estudo sociométrico tem como finalidade o estudo de um conjunto finito de atores e as relações que ocorrem entre eles (WASSERMAN; FAUST, 1994).

A seleção dos periódicos internacionais foi realizada nas bases de dados da *ScienceDirect* e do *ProQuest*. A *ScienceDirect* é líder em textos científicos em banco de dados, com artigos científicos de mais de 2.500 periódicos, capítulos de livros e mais de 11.000 livros. Possui mais de 9,5 milhões de artigos/capítulos de livros, e uma base de conteúdo que está crescendo em torno de 0,5 milhões de adições por ano (*SCIENCEDIRECT*, 2012). A base de dados *ProQuest* é um recurso com milhões de artigos originalmente publicados em revistas, jornais e publicações. É uma das bases de dados que oferece acesso a textos completos de publicações científicas do mundo todo (*PROQUEST*, 2012).

Para a seleção dos artigos, realizada nos meses de março e abril de 2012, na base *ScienceDirect* o critério de busca foi pela palavra “*budgetary slack*” nos campos de busca “*Title-Abstr-Key*”; enquanto que na base de dados do *ProQuest* foi pela palavra “*budgetary slack*” no título dos artigos, uma vez que não havia a possibilidade de busca conjunta com “*Title-Abstr-Key*”. Assim identificaram-se 14 artigos em periódicos na *ScienceDirect* e 45 artigos em periódicos da base de dados *ProQuest*. Dois artigos da *ScienceDirect* foram excluídos por não abordarem especificamente sobre folga orçamentária. Da base de dados *ProQuest*, foram desconsiderados oito artigos porque não estavam disponíveis na íntegra, mais 13 publicações por se tratar de dissertações, e outros 10 por estarem inclusos na base de dados da *ScienceDirect*. Portanto, a amostra final constituiu-se de 12 artigos da base de dados *ScienceDirect* e 14 da base de dados *ProQuest*, totalizando 26 artigos.

Na etapa seguinte passou-se para a análise de conteúdo e análise de citação dos artigos selecionados em cada base de dados. Inicialmente identificaram-se os periódicos, ano das publicações, título dos artigos e respectivos autores. Na sequência averiguaram-se as variáveis abordadas nos estudos sobre folga orçamentária no decorrer dos anos. Em seguida,

elaboraram-se redes utilizando o software UNICET® para destacar os laços de co-autoria e das universidades. Também demonstrou-se a quantidade de autores dos artigos e procedeu-se à análise de citação, destacando-se os autores mais citados sobre o tema investigado.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicia-se a descrição e análise dos resultados com a apresentação dos artigos selecionados. No Quadro 1 evidencia-se o periódico em que foram publicados, o ano de publicação, o título do artigo e os respectivos autores.

Quadro 1 - Artigos selecionados na base de dados da ScienceDirect e do ProQuest

Nº	Periódico	Ano	Título	Autores
1	<i>The Accounting Review</i>	1973	<i>Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack</i>	ONSI, M.
2	<i>Accounting, Organizations and Society,</i>	1978	<i>The smoothing of income numbers: some empirical evidence on systematic differences among management-controlled and owner-controlled firms</i>	KAMIN, J.Y.; RONEN, J.
3	<i>Accounting Organizations and Society</i>	1985	<i>Budgeting and the propensity create budgetary slack</i>	MERCHANT, K. A.
4	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	1990	<i>Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance: A research note</i>	DUNK, A. S.
5	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	1991	<i>The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experiment</i>	CHOW, C. W.; COOPER, J. C.; HADDAD, K.
6	<i>The Accounting Review</i>	1993	<i>The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack</i>	DUNK, A. S.
7	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	1994	<i>Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note</i>	NOURI, H.
8	<i>The international journal of accounting</i>	1996	<i>The propensity to create budgetary slack: a cross-national re-examination using random sampling</i>	LAL, M.; DUNK, A. S.; SMITH, G. D.
9	<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>	1997	<i>The incidence of budgetary slack: a field study exploration</i>	DUNK, A.S; PERERA, H.
10	<i>Journal of Accounting Literature</i>	1998	<i>Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis</i>	DUNK, A. S; NOURI, H.
11	<i>Journal of Business Ethics</i>	2000	<i>Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation</i>	DOUGLAS, P. C.; WIER, B.
12	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	2000	<i>The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation</i>	VAN DER STEDE, W. A.
13	<i>The Journal of Computer Information Systems</i>	2001	<i>Do broad scope managerial accounting systems moderate the effects of budget emphasis, budget participation and perceived environmental uncertainty on the propensity to create budgetary slack?</i>	LINN, G.; CASEY, K. M.; JOHNSON, G. H; ELLIS, T. S.
14	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	2002	<i>The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation</i>	FISHER, J.; FREDERICKSON, J. R.; PEPPER, S. A.

15	<i>Journal of Management Accounting Research</i>	2002	<i>The effects of reputation and ethics on budgetary slack</i>	STEVENS, D. E.
16	<i>Advances in International Accounting</i>	2004	<i>Cultural differences in manager's propensity to create slack</i>	LAU, C. M.; EGGLETON, I. R.C
17	<i>Managerial Auditing Journal</i>	2004	<i>Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack</i>	YUEN, D. C. Y.
18	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	2005	<i>Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack</i>	DAVILA, T.; WOUTERS, M.
19	<i>Behavioral Research in Accounting</i>	2006	<i>The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack</i>	DAVIS, S.; DEZOORT, F. T.; KOPP, L. S.
20	<i>Journal of International Accounting, Auditing and Taxation</i>	2007	<i>An investigation of ethical position and budgeting systems: Egyptian managers in US and Egyptian firms</i>	DOUGLAS, P. C.; HASSABELNABY, H.; NORMAN, C.S.; WIER, B
21	<i>Social Behavior and Personality</i>	2009	<i>The effect of attitudes towards the budgetary process on attitudes towards budgetary slack and behaviors to create budgetary slack</i>	HUANG, C-L.; CHEN, M-L.
22	<i>Training & Management Development Methods</i>	2009	<i>Training accounting students on the prevention of budgetary slack and its impact on feedback-seeking behavior</i>	EL-MASRY, E-H. E.
23	<i>Behavioral Research in Accounting</i>	2011	<i>Determinants of moral judgments regarding budgetary slack: an experimental examination of pay scheme and personal values</i>	HOBSON, J. L.; MELLON, M. J.; STEVENS, D. E.
24	<i>Business and Economics Research Journal</i>	2011	<i>Effects of procedural justice perception, budgetary control effectiveness and ethical work climate on propensity to create budgetary slack</i>	ÖZER, G.; YILMAZ, E.
25	<i>Journal of Applied Accounting Research</i>	2011	<i>Rethinking budgetary slack as budget risk management</i>	ELMASSRI, M.; HARRIS, E.
26	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	2012	<i>Shared interest and honesty in budget reporting</i>	CHURCH, B. K.; HANNAN, R. L.; KUANG, X. J.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se no Quadro 1 que o primeiro artigo sobre folga orçamentária publicado nos periódicos pesquisados foi em 1973 e praticamente não houve novas publicações até a década de 1990. Este primeiro estudo foi realizado por Onsi (1973), que contemplou diversas variáveis que afetam a folga orçamentária. O autor concluiu que quando o orçamento é a base de avaliação de desempenho, há uma tendência de se constituir folga. Também constatou que a participação no orçamento reduz a criação de folga orçamentária, o que foi ratificada por alguns autores posteriormente, embora outros estudos tenham apresentado resultados divergentes. Constatou-se ainda nos artigos selecionados, que outros autores reaplicaram o questionário de Onsi (1973) de forma parcial, principalmente utilizando-se da variável propensão para criação de folga e habilidade do superior em detectar a folga.

Não houve grande concentração dos artigos em determinado período, apenas os anos de 2000, 2002, 2004, 2009 e 2011 tiveram duas publicações cada, as demais publicações foram em anos distintos. Entretanto, percebe-se uma maior inserção do tema a partir do ano 2000, em que praticamente todos os anos subsequentes houve publicações. Observa-se que de 1973 a 1989 apenas três artigos foram publicados (11,5%); de 1990 a 1999 sete artigos (26,9%) e de 2000 a 2012 tem-se 16 artigos (61,5%). Isso demonstra que apenas mais recentemente o tema está despertando interesse dos pesquisadores. Isso pode decorrer da falta de consolidação do tema na literatura e pelas implicações da folga nas organizações. Leavins, Omer e Vilutis (1995) comentam que a folga orçamentária é um fenômeno geralmente observado nas empresas, e é importante monitorá-la para uma melhor utilização dos recursos e promover a eficiência operacional. Assim, há necessidade de compreender os antecedentes e as variáveis que implicam na constituição dessas reservas.

O periódico *Accounting, Organizations and Society (AOS)* foi o que mais publicou artigos sobre o tema, totalizando 9 dos 26 artigos analisados. O periódico *The Accounting Review (TAR)* possui duas publicações e os demais periódicos (15) apresentaram apenas uma publicação cada um sobre folga orçamentária. Até 1994 as publicações somente ocorreram nos periódicos AOS e TAR. Nos artigos analisados constatou-se que 25 são empíricos, sendo que 19 compreendem levantamentos realizados em empresas, mais especificamente com gestores de áreas organizacionais, e em seis estudos o instrumento de pesquisa foi aplicado junto a estudantes de contabilidade e/ou da área de gestão. Apenas no artigo 10 não houve pesquisa empírica, em que os autores realizaram uma revisão na literatura para identificar as variáveis que possam impactar na constituição de folga orçamentária.

4.1 Análise bibliométrica dos artigos

As variáveis que foram relacionadas com a folga orçamentária e a respectiva quantidade de artigos que as contemplaram ao longo dos anos são apontadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Variáveis abordadas nos estudos sobre folga orçamentária em linha temporal

Variáveis relacionadas com a folga	1973 a 1985	1990 a 1995	1996 a 2000	2001 a 2005	2006 a 2010	2011 a 2012	Total
Participação no orçamento	2	2	4	2	1	1	12
Ênfase orçamentária	2	1	2	2		1	8
Assimetria da informação		1	3	3		1	8
Ética			1	1	1	2	5
Esquemas de remuneração/ sistemas de recompensas		1	1	1		1	4
Habilidade do superior em detectar a Desempenho	2		2				4
Incerteza ambiental		2	1				3
Grau de complexidade e tecnologia do			1	2			3
Estilo de avaliação do superior	1		1				2
Estilo do controle orçamentário		1	1			1	2

Cultura organizacional				1	1		2
Reputação				1		1	2
Estilo do sistema orçamentário	1						1
Despesas operacionais/métricas	1						1
Comprometimento organizacional		1					1
Envolvimento com o trabalho		1					1
Incerteza das tarefas			1				1
Preferência ao risco			1				1
Orientação gerencial a curto prazo			1				1
Orientação estratégica			1				1
Escopo do sistema de contabilidade				1			1
Características das metas				1			1
Forma de comunicação				1			1
Responsabilidade orçamentária					1		1
Obediência ao superior imediato					1		1
Atitudes dos gestores com o processo					1		1
Julgamento moral						1	1
Valores pessoais						1	1
Justiça processual						1	1
Honestidade dos gestores						1	1
Interesses comuns						1	1
Total	9	10	22	16	6	13	76

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1, que os 26 artigos pesquisados relacionam um número considerável de variáveis e sua interface com a folga orçamentária. Salienta-se que para esta classificação alguns termos foram considerados em conjunto, como por exemplo, importância do cumprimento do orçamento foi classificada em ênfase orçamentária. Da mesma forma, eficácia do controle orçamentário foi enquadrada como estilo do controle orçamentário. Também não foram expostas as variáveis como propensão para a criação de folga orçamentária, atitude de folga, manipulação de folga, uma vez que a finalidade desta análise é verificar o que foi estudado com o tema folga no decorrer do tempo.

De modo mais analítico, observam-se agrupamentos de variáveis. As variáveis mais abordadas têm um perfil constante nos artigos, pois são abordadas desde o início e continuam sendo nos estudos mais recentes. Entretanto, algumas só foram abordadas nos primeiros artigos e depois não mais constaram. Por outro lado, algumas variáveis só estão surgindo nos estudos atuais. Na parte inferior da Tabela 1, iniciando-se com a variável "estilo do sistema orçamentário", estão os temas que foram contemplados em um único período de tempo e também em um único artigo. Por exemplo, a interface da folga com o comprometimento organizacional foi analisada apenas em um único artigo no período de 1990 a 1995.

No entanto, novas variáveis foram inseridas no decorrer do tempo. No período de 1996 a 2000 foram analisadas variáveis de caráter contingencial, como por exemplo, incerteza das tarefas, preferência ao risco. Já no período de 2001 a 2005 foram analisadas as metas orçamentárias em si, como por exemplo, suas características, a forma de comunicação dessas metas, o escopo do sistema de contabilidade gerencial. Percebe-se ainda que a partir de 2006 até 2012, principalmente no último período (2011-2012),

estudos foram direcionados para aspectos psicológicos e comportamentais dos gestores, por exemplo, atitudes, obediência, julgamento moral, valores pessoais e honestidade, percepção de justiça, interesses comuns. Dessa forma, acredita-se que esta é uma tendência de continuidade de pesquisas.

No centro da Tabela 1, há um bloco de variáveis que foram pesquisadas em mais de um artigo e também em mais períodos, porém, não foram constantes. Enquadram-se nesta categoria a habilidade do superior em detectar a folga, cultura organizacional, estilo de avaliação do superior, incerteza ambiental, grau de complexidade e tecnologia do processo produtivo. Na parte superior da Tabela 1 estão as variáveis que foram contempladas em um número maior de artigos e pesquisadas constantemente no decorrer do tempo. Verifica-se que a participação no orçamento e ênfase orçamentária foram estudadas desde os primeiros estudos acerca de folga orçamentária. Nota-se ainda que as pesquisas de ética com folga iniciaram-se a partir de 2000, sendo abordada até a realização dessa investigação.

Verifica-se que a variável participação no orçamento foi a mais abordada e de forma constante. Tal fato sinaliza que a participação no processo orçamentário pode instigar a criação da folga como mecanismo de garantir o desempenho e o alcance dos objetivos estabelecidos. Essa variável foi abordada em 12 dos 26 artigos analisados. Esta variável foi mais pesquisada pelo autor Alan S. Dunk, que a abordou em todos os seus cinco artigos analisados nessa pesquisa. Esta variável foi analisada em conjunto com outros fatores, tais como satisfação, motivação, desempenho e atitudes no trabalho.

Na sequência, tem-se ênfase orçamentária e assimetria da informação, contempladas em oito artigos. O destaque destas variáveis já foi observado no estudo bibliográfico de Dunk e Nouri (1998). Conforme consta no referencial teórico deste estudo, ainda não há consenso entre os autores sobre a relação entre a participação no orçamento e a criação de folga orçamentária. Observou-se ainda nos artigos pesquisados uma tendência dos autores de não analisar a assimetria de informação de forma isolada, geralmente ela é abordada em conjunto com ênfase orçamentária e/ou participação no orçamento.

Dunk e Perera (1997) comentam que estudos anteriores propõem que quando a ênfase no orçamento e assimetria da informação são altas, há uma grande oportunidade de se constituir folga no processo de participação do orçamento. Já quando a ênfase no orçamento e assimetria da informação são moderadamente baixas, a participação do subordinado oferece pouca oportunidade de constituir folga. Entretanto, Lukka (1988) enfatiza que em todos os casos, a participação no processo de definição do orçamento terá de ser elevada para o subordinado ter a oportunidade de gerar folga.

De forma geral, verifica-se uma mudança gradual nas variáveis investigadas relativas a esse tema. Entretanto, reforça-se a necessidade de pesquisas para compreender em que medida tais variáveis impactam na

criação de folga. Constata-se também que algumas variáveis são analisadas em um único artigo, o que pode ser uma das razões para a falta de consolidação deste tema na literatura.

A quantidade de autores por artigo, com vistas a mostrar a cooperação na autoria dos artigos, é apresentada na Tabela 2.

Tabela 2 - Quantidade de autores por artigo

Quantidade de autores	Frequência	(%)
1 autor	9	34,6%
2 autores	9	34,6%
3 autores	6	23,1%
4 autores	2	7,7%
Total	26	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 2 que a quantidade de artigos desenvolvidos por um e dois autores nos periódicos analisados é idêntica, representando, cada um 34,6% das publicações. Artigos com três autores representam 23,1% e quatro autores 7,7% das publicações.

O autor Alan S. Dunk participou em cinco artigos, sendo dois escritos individualmente e dois com outro autor e um artigo escrito com mais dois autores. Os autores Patricia Casey Douglas, Benson Wier, Douglas E. Stevens e Hossein Nouri participaram de dois artigos. Em uma das publicações, Patricia Casey Douglas e Benson Wier desenvolveram o estudo em parceria e na outra publicação teve a participação de mais dois autores. Os demais autores tiveram apenas um artigo entre os 26 pesquisados. Ao todo há 45 autores que pesquisaram sobre folga orçamentária, destes 40 escreveram um único artigo constante na base analisada.

Depreende-se que há um considerável número de autores publicando sobre o tema. Entretanto, as pesquisas não são contínuas, o que pode favorecer para a falta de consolidação do tema na literatura, bem como para a falta de consenso sobre quais fatores e em que medida contribuem para a constituição de folga no processo orçamentário.

Outra ferramenta interessante da bibliometria (método quantitativo da ciência) é a análise de citações. Com essa técnica mede-se o impacto e a visibilidade de determinado autor em uma comunidade científica. Permite também que as fontes de informação utilizadas sejam evidenciadas, como por exemplo, tipo de documento, idioma e periódicos mais citados (VANZ; CAREGNATO, 2003). Nesse estudo foi utilizada a centralidade para a análise de citações. Segundo Hesford *et al.* (2007), a centralidade é o grau de influência que um autor exerce em determinada comunidade científica. Na Tabela 3 expõem-se os autores mais referenciados pelos autores dos artigos que abordaram sobre o tema folga orçamentária.

Tabela 3 - Centralidade da rede de autores que relatam sobre folga orçamentária

Ordem	Autores	Indegre e	Outdegr ee	Orde m	Autores	Indegre e	Outdegr ee
1	Merchant, K.	46	1	21	Cyert, R. M.	10	NC
2	Waller, W. S.	31	NC	22	Hirst, M. K.	10	NC

3	Chow, C. W.	28	4	23	Hofstede, G. H.	10	NC
4	Dunk, A. S.	28	38	24	March, J. G.	10	NC
5	Young, S. M.	25	NC	25	Van der Stede,	10	10
6	Brownell, P.	24	NC	26	Harrison, G. L.	9	NC
7	Onsi, M.	19	0	27	Lowe, E. A.	9	NC
8	Otlev, D. T.	18	NC	28	Shaw, R. W.	9	NC
9	Lewin, A. Y.	17	NC	29	Collins, F.	8	NC
10	Nouri, H.	17	10	30	Williamson, O. E.	8	NC
11	Schiff, M.	17	NC	31	Douglas, P. C.	7	32
12	Govindaraian,	16	NC	32	Frederickson, J.	7	5
13	Baiman, S.	15	NC	33	Lau, C. M.	7	NC
14	Hopwood, A.	15	NC	34	Locke, E. A.	7	NC
15	Shields, M. D.	14	NC	35	Magee, R. P.	7	NC
16	Cooper, J. C.	13	5	36	Peffer, S. A.	7	6
17	Evans, J. H., III	12	NC	37	Penno, M.	7	NC
18	Fisher, J.	11	NC	38	Wier, B.	7	32
19	Kren, L.	11	NC	39	Stevens, D. E.	7	12
20	Lukka, K.	11	NC	40	Eagleton, I. R. C.	6	14

Fonte: Dados da pesquisa.

Para conhecer os autores mais referenciados foram utilizadas duas escalas: *Indegree* e *Outdegree*. Conforme Hesford *et al.* (2007, p. 15), "*Indegree* é o número de pessoas na rede que citam o autor, portanto, é uma medida da influência do autor citado e o *Outdegree* é a medida em que um indivíduo tem outros citados na rede, e assim, é uma medida do grau ao qual um baseia-se no trabalho de outros na rede". Em resumo, *Indegree* é o número de vezes que um determinado autor foi citado na base e o *Outdegree* é o número de vezes que um autor pertencente à base cita os outros autores da mesma base. A base mencionada, nesse caso, são os artigos considerados na análise de citação.

Na análise *Indegree* observa-se que o autor mais citado foi Kenneth A. Merchant, com 46 citações, de um total de 1.764 citações nos 26 artigos analisados. Em seguida, William S. Waller com 31 citações, Chee W. Chow e Alan S. Dunk com 28 citações cada um.

Um dos possíveis motivos por Kenneth A. Merchant ter sido bastante referenciado nos artigos decorre do fato de que vários autores utilizaram a sua obra no desenvolvimento do questionário para investigar sobre as variáveis de folga orçamentária. As variáveis estudadas por Merchant (1985) foram: participação no orçamento, grau de complexidade e tecnologia do processo produtivo, ênfase orçamentária e habilidade do superior em detectar a folga. Foi constatado na Tabela 1 que as variáveis mais pesquisadas nos estudos de folga orçamentária são: participação no orçamento, assimetria da informação e habilidade do superior em detectar a folga. Alan S. Dunk pesquisou estas três variáveis em três artigos e William S. Waller e Chee W. Chow pesquisaram sobre assimetria da informação e ênfase orçamentária. Como estes autores investigaram as variáveis mais contempladas nas pesquisas, justifica-se o destaque de citação dos seus estudos.

Pela análise *Outdegree* observa-se que Alan S. Dunk foi o autor pertencente à base que mais citou os outros autores, fez 38 citações dos autores dos artigos da base de 26 artigos. Seguem-se Patricia Casey Douglas

e Benson Wier, ambos citaram 32 vezes autores da base, em contraste foram citados apenas 7 vezes cada um. O artigo escrito por eles em 2007 justifica o fato de terem citado várias vezes outros autores dessa base e em contrapartida terem sido citados poucas vezes, já que o artigo é recente. Por outro lado, Merchant (1985), o mais citado na base, citou apenas uma vez um autor da base, isso pode ser justificado pelo fato desse artigo ser o terceiro mais antigo da base. A menção NC, contida em diversos autores, significa que estes autores não foram citados em nenhum dos 26 artigos analisados.

Nota-se que os autores que mais citaram autores da base analisada são os que possuem maior número de artigos analisados. Dos 26 artigos analisados, Alan S. Dunk teve participação de autoria em cinco deles, o que representa um total de 19,2%; Patricia Casey Douglas e Benson Wier tiveram participação na autoria de dois artigos cada um, representando um percentual de 7,7%.

Adicionalmente foram analisadas as autocitações, que são as citações dos autores dos artigos de outros estudos de sua autoria, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 - Autocitação de autores

Autores	Indegree	Autocitação	(%)
Merchant, K. A.	46	1	2,2
Chow, C. W.	28	2	7,1
Dunk, A. S.	28	4	14,3
Nouri, H.	17	3	17,6
Cooper, J. C. T.	13	1	7,7

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 4 que os autores dos 26 artigos analisados não tiveram um percentual de autocitação elevado. Kenneth A. Merchant, por exemplo, citou uma única vez outro artigo escrito por ele, representando um percentual de 2,2% das 46 vezes que foi citado. O índice mais elevado de autocitação foi de Hossein Nouri, que citou estudos de sua própria autoria três vezes, representando 17,6% das 17 vezes que foi citado.

4.2 Análise sociométrica dos artigos

Os autores com maior número de laços e mais prolíficos no tema objeto de estudo são evidenciados na Tabela 5.

Tabela 5 – Quantidade de laços e artigos dos autores da base analisada

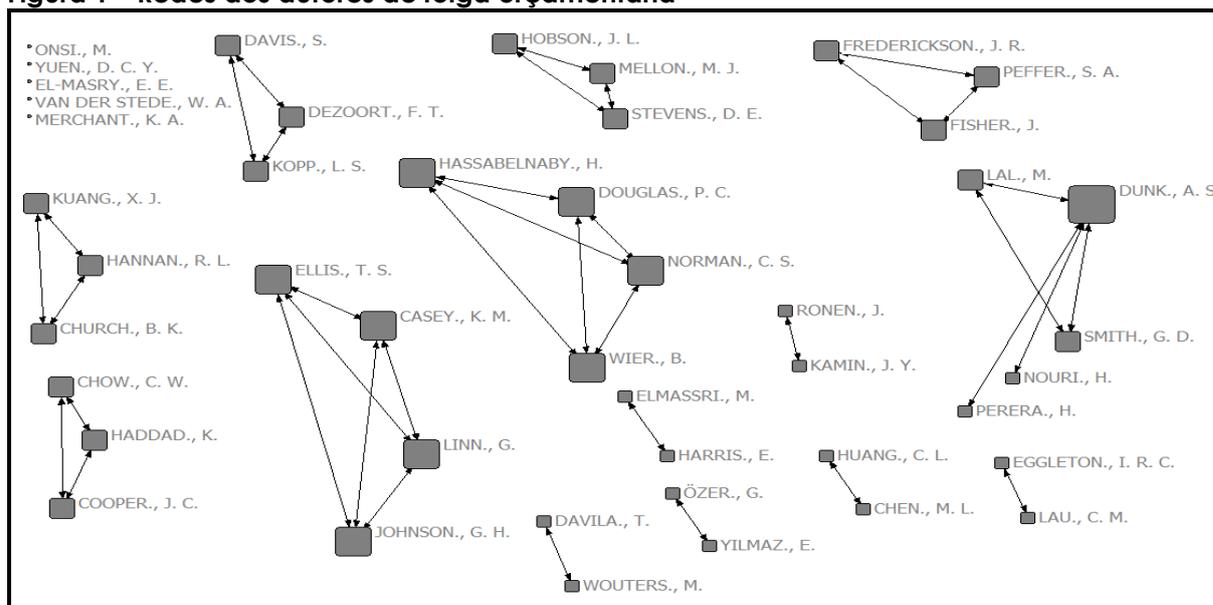
Autores	Laços	Nº artigos	Autores	Laços	Nº
DUNK., A. S.	4	5	MELLON., M. J.	2	1
DOUGLAS., P. C.	3	2	PEFFER., S. A.	2	1
WIER., B.	3	2	SMITH., G. D.	2	1
CASEY., K. M.	3	1	NOURI., H.	1	2
ELLIS., T. S.	3	1	CHEN., M. L.	1	1
HASSABELNABY., H.	3	1	DAVILA., T.	1	1
JOHNSON., G. H.	3	1	EGGLETON., I. R. C.	1	1
LINN., G.	3	1	ELMASSRI., M.	1	1
NORMAN., C. S.	3	1	HARRIS., E.	1	1

STEVENS., D. E.	2	2	HUANG., C. L.	1	1
CHOW., C. W.	2	1	KAMIN., J. Y.	1	1
CHURCH., B. K.	2	1	LAU., C. M.	1	1
COOPER., J. C.	2	1	ÖZER., G.	1	1
DAVIS., S.	2	1	PERERA., H.	1	1
DEZOORT., F. T.	2	1	RONEN., J.	1	1
FISHER., J.	2	1	WOUTERS., M.	1	1
FREDERICKSON., J. R.	2	1	YILMAZ., E.	1	1
HADDAD., K.	2	1	EL-MASRY., E. E.	0	1
HANNAN., R. L.	2	1	MERCHANT., K. A.	0	1
HOBSON., J. L.	2	1	ONSI., M.	0	1
KOPP., L. S.	2	1	VAN DER STEDE., W. A.	0	1
KUANG., X. J.	2	1	YUEN., D. C. Y.	0	1
LAL., M.	2	1			

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que dos 45 autores que publicaram artigos, 40 deles se associaram formando laços. Em adição aos resultados evidenciados na Tabela 4, ilustram-se na Figura 1 as redes de cooperação entre os autores para comparação.

Figura 1 – Redes dos autores de folga orçamentária



Fonte: Dados da pesquisa.

As informações da Tabela 5 e da Figura 1, indicam que Dunk, A.S. é o autor com maior número de laços e destaca-se, também, pelo maior número de artigos publicados. Além deste, outros oito autores realizaram três laços na rede de cooperação, sendo que, nesse grupo, Douglas, P.C. e Wier, B. publicaram dois artigos cada, os demais publicaram somente um artigo. Existem outros 17 autores com dois laços e um artigo; 14 com um laço e um artigo; e cinco autores não realizaram laços de cooperação no artigo publicado.

A rede em análise caracteriza-se por 76 laços diretos. Wassermann e Faust (1994) observam que uma rede pode apresentar ligações díades,

tríades e formação de grupos. Neste caso, tem-se as díades, que consistem nas ligações entre dois autores, e as tríades, representadas por conjuntos de autores. Dunk, A.S. está ligado a quatro autores, formando um grupo de relações dentro da rede de cooperação. A densidade da rede é de 3,84%, que pode ser classificada como pouco densa, considerando-se que 1.980 laços são possíveis. Um dos motivos para a pouca densidade das redes de cooperação dos autores é que a maioria escreveu um único artigo, não havendo continuidade nas pesquisas acerca do tema.

As instituições com o número de laços, número de autores vinculados e artigos publicados são exibidas na Tabela 6.

Tabela 6 – Laços e quantidade de artigos por instituição

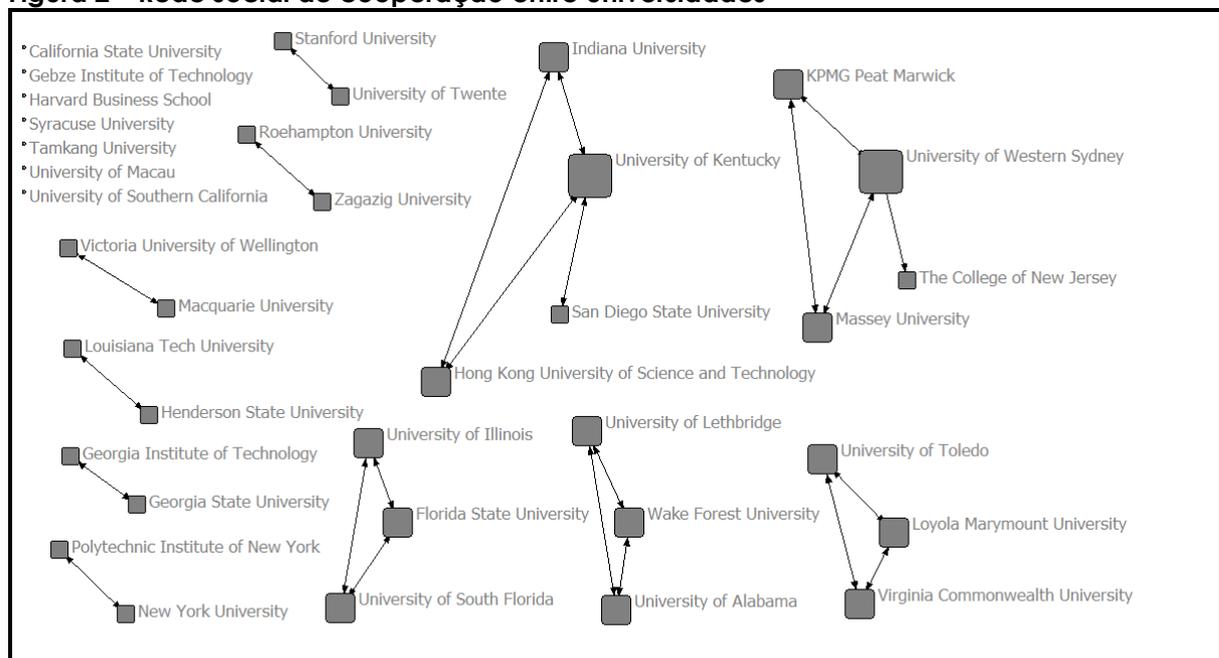
Universidade	Países	Nº autores	Laços	Nº artigos
University of Kentucky	Estados Unidos	2	3	2
University of Western Sydney	Austrália	1	3	4
Florida State University	Estados Unidos	1	2	1
Hong Kong University of Science and Technology	China	1	2	1
Indiana University	Estados Unidos	1	2	1
Loyola Marymount University	Estados Unidos	1	2	2
Massey University	Nova Zelândia	1	2	1
University of Alabama	Estados Unidos	1	2	1
University of Illinois	Estados Unidos	1	2	1
University of Lethbridge	Canadá	1	2	1
University of South Florida	Austrália	1	2	1
University of Toledo	Estados Unidos	1	2	1
Virginia Commonwealth University	Estados Unidos	2	2	2
Wake Forest University	Estados Unidos	1	2	1
KPMG Peat Marwick	Austrália	1	2	1
Georgia Institute of Technology	Estados Unidos	2	1	1
Georgia State University	Estados Unidos	1	1	1
Henderson State University	Estados Unidos	2	1	1
Louisiana Tech University	Estados Unidos	2	1	1
Macquarie University	Austrália	3	1	2
New York University	Estados Unidos	1	1	1
Polytechnic Institute of New York	Estados Unidos	1	1	1
Roehampton University	Reino Unido	1	1	1
San Diego State University	Estados Unidos	2	1	1
Stanford University	Estados Unidos	1	1	1
The College of New Jersey	Estados Unidos	1	1	2
University of Twente	Holanda	1	1	1
Zagazig University	Egito	1	1	1
Victoria University of Wellington	Nova Zelândia	1	1	1
California State University	Estados Unidos	1	0	1
Gebze Institute of Technology	Turquia	2	0	1
Harvard Business School	Estados Unidos	1	0	1
Syracuse University	Estados Unidos	2	0	2
Tamkang University	Taiwan - China	2	0	1
University of Macau	China	1	0	1
University of Southern California	Estados Unidos	1	0	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 6 que a quantidade de artigos é superior aos 26 artigos da base. Isso ocorreu porque alguns artigos foram escritos por autores de universidades diferentes. Na análise foram consideradas as universidades de seus respectivos autores, podendo assim um artigo ser apontado mais de uma vez.

Verifica-se que 36 instituições realizaram no total 45 laços e dessas, duas universidades se destacaram com três laços cada. Outras 13 instituições realizaram dois laços, 14 delas apresentaram um laço e, além dessas, sete universidades não estão conectadas ao conjunto na rede, ou seja, publicaram isoladamente. Complementando as informações da Tabela 5, na Figura 2 apresentam-se as redes de cooperação entre as instituições.

Figura 2 – Rede social de cooperação entre universidades



Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 6 e da Figura 2 sinalizam que a *University of Kentucky*, dos Estados Unidos, apresenta três laços, conectando-se com outras duas universidades dos EUA e uma da China em dois artigos publicados; e a *University of Western Sydney*, da Austrália, realizou três laços com universidades da Austrália, dos EUA e da Nova Zelândia, resultado da publicação de quatro artigos. Estas ligações podem favorecer a inovação e propagação do conhecimento e informação, uma vez que as redes sociais são formadas com essa finalidade, ou seja, compartilhar o conhecimento socialmente construído. A cooperação constatada nesta rede resultou em uma densidade de 3,57%, caracterizando a rede como pouco densa. Burt (1992) adverte que a cooperação entre atores que não se repetem pode favorecer mudanças na informação. Nota-se ainda na Tabela 6 que poucos países estão envolvidos na investigação da folga orçamentária, destacando-se os Estados Unidos (EUA).

Na base analisada sobre folga orçamentária os primeiros artigos foram

escritos apenas por autores americanos. Somente a partir de 1990 é que houve introdução de outros países, começando pela Austrália no mesmo ano, seguindo-se, em 1996, a Nova Zelândia também teve uma publicação sobre o assunto. Percebe-se que até o ano de 2003 só houve publicação dos três países citados anteriormente, porém, em 2004, 2005 e 2006 houve inserção da China, Holanda e Canadá, respectivamente. Os demais países, Egito, Reino Unido e Turquia só começaram a pesquisar a respeito do assunto em 2011, considerando os periódicos analisados.

5 CONCLUSÕES

O objetivo do estudo foi descrever as características bibliométricas e sociométricas dos artigos sobre folga orçamentária publicados em periódicos internacionais da *ScienceDirect* e do *ProQuest*. Para tanto, realizou-se um estudo descritivo com abordagem quantitativa, por meio de análise de conteúdo e análise de citação de 12 artigos da base de dados *ScienceDirect* e de 14 da base de dados *ProQuest*, totalizando 26 artigos.

Os resultados da pesquisa revelaram que foram poucas as publicações sobre folga orçamentária até a década de 1990. De 1973 a 1989 identificaram-se três publicações (11,5%); de 1990 a 1999 sete artigos (26,9%) e de 2000 a 2012 tem-se 16 artigos (61,5%). Isso sugere que o tema está despertando interesse dos pesquisadores mais recentemente. Tal interesse pode decorrer da falta de consolidação do tema na literatura e/ou das implicações da folga orçamentária para as organizações. Observou-se que o tema foi objeto de publicação em 17 periódicos das duas bases de dados pesquisadas, com destaque para a *Accounting, Organizations and Society* (AOS), que publicou 9 dos 26 artigos analisados.

Observou-se que nas pesquisas o tema é associado a um número considerável de variáveis e que no decorrer do tempo, há uma mudança gradual nos enfoques. Constatou-se que diversas variáveis organizacionais foram objeto de estudo em apenas um único artigo e num curto período de tempo, enquanto que outras variáveis vêm sendo objeto constante de investigação, destacando-se a participação no orçamento, assimetria da informação e ênfase orçamentária. A interface da ética com a folga orçamentária iniciou-se em 2000 e está sendo constante objeto de pesquisas. Notou-se que a partir de 2009 as pesquisas tenderam para a investigação de aspectos comportamentais e psicológicos, com ênfase em variáveis como honestidade dos gestores, percepção de justiça organizacional, valores, reputação.

Na análise de citação, constatou-se que foram citados 1.764 autores nos 26 artigos analisados. Desses, há destaque para Kenneth A. Merchant, com 46 citações; William S. Waller, com 31 citações, Chee W. Chow e Alan S. Dunk, com 28 citações cada um. Verificou-se ainda que Kenneth A. Merchant, o autor mais citado, fez uma citação dos autores dos 26 artigos analisados. Dentre os autores dos 26 artigos selecionados para análise, dois tiveram um percentual de autocitação mais elevado, Alan S. Dunk com quatro autocitações e Hossein Nouri com três autocitações, que equivale

respectivamente a 14,3% e 17,3%.

Nas redes de cooperação, entre os 45 autores identificados nos artigos analisados identificaram-se 76 laços dos 1.980 possíveis, resultando na densidade de 3,84%, que é considerada baixa e que pode estar associada ao fato do tema apresentar incipiência de pesquisas. Alan S. Dunk, destaca-se como autor que realizou mais laços e mais publicações. As 36 universidades que formam a rede social de cooperação realizaram 45 laços. Entre estes laços, algumas universidades fizeram suas conexões com outras instituições do mesmo país e, outras, com universidades nacionais e internacionais simultaneamente.

Concluiu-se que os estudos sobre folga orçamentária estão em ascensão nos últimos anos nos periódicos internacionais pesquisados, com novos autores, universidades, periódicos e até mesmo países. Observou-se que em pesquisas mais recentes a folga orçamentária nas organizações vem sendo associada a diferentes aspectos da racionalidade humana e a elementos de outras áreas do conhecimento. A diversidade de variáveis testadas nos estudos pode estar indicando um campo ainda com lacunas de pesquisa a serem exploradas.

No entanto, ressalta-se que os resultados dessa pesquisa não podem ser generalizados, ou seja, restringem-se aos artigos analisados neste estudo. Outro aspecto a considerar nos resultados é quanto aos critérios adotados para a coleta e análise dos dados, uma vez que outro pesquisador pode optar por diferentes formas de busca dos materiais e formas de sua análise. Desse modo, os achados dessa pesquisa ensejam novos estudos e se recomenda investigar outras bases de dados, para ampliar este estudo, além de focalizar outros elementos de análise.

REFERÊNCIAS

- BIRNBERG, J. G.; FRIEZE, I. H.; SHIELDS, M. D. The role of attribution theory in control systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 2, n. 3, p. 189-200, 1977.
- BURT, R. **Structural Holes: The social structure of competition**. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1992.
- CHOW, C. W.; COOPER, J. C.; HADDAD, K. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experiment. **Accounting, Organizations and Society**, v. 16, n. 1, p. 47-60, 1991.
- CHOW, C. W.; COOPER, J. C.; WALLER, W. 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. J. 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, n. 1, p. 587-608, 2005.
- DAVIS, S.; DEZOORT, F. T.; KOPP, L. S. The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack. **Behavioral Research in Accounting**, v. 18, 2006.

- DOUGLAS, P. C.; WIER, B. Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. **Journal of Business Ethics**, v. 28, n. 3, 2000.
- DOUGLAS, P. C.; HASSABELNABY, H.; NORMAN, C. S.; WIER, B. An investigation of ethical position and budgeting systems: Egyptian managers in US and Egyptian firms. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 16, p. 90-109, 2007.
- DUNK, A. S. Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance: **A Research Note. Accounting Organizations and Society**, v. 15, n. 3, p. 171-178, 1990.
- 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.
- DUNK, A. S.; PERERA, H. The incidence of budgetary slack: A field study exploration. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n. 5, p. 649-664, 1997.
- EL-MASRY, E.-H. E. Training accounting students on the prevention of budgetary slack and its impact on feedback-seeking behaviour. **Training & Management Development Methods**, v. 23, n. 2, 2009.
- ELMASSRI, M.; HARRIS, E. Rethinking budgetary slack as budget risk management. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 12, n. 3, p. 278-293, 2011.
- FISCHER, J. G.; FREDERICKSON, J. R.; PEPPER, S. A. Budgeting: an experimental investigation of the effect of negotiation. **The Accounting Review**, v. 75, n. 75, p. 95-114, 2000.
- FRANCISCO, E. R. RAE-eletronico: uma exploração do acervo à luz da bibliometria, geoanálise e redes sociais. **RAE. Revista de Administração de Empresas**, v. 51, n. 3, p.280-306, 2011.
- HESFORD, J. W.; LEE, S.; VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, S. M. Management accounting: a bibliographic study. In: CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. (Orgs.). **Handbook of management accounting research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. v. 1, cap. 1, pp. 3-26.
- HOBSON, J. L.; MELLON, M. J.; STEVENS, D. E. Determinants of moral judgments regarding budgetary slack: an experimental examination of pay scheme and personal values. **Behavioral Research in Accounting**, v. 23, n. 1, 2011.
- HUANG, C.-L.; CHEN, M.-L. The effect of attitudes towards the budgetary process on attitudes towards budgetary slack and behaviors to create budgetary slack. **Social Behavior and Personality**, v. 37, n. 5, 2009.
- JUNQUEIRA, E.; OYADOMARY, 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, 2010.
- KAMIN, J. Y.; RONEN, J. The smoothing of income numbers: some empirical evidence on systematic differences among management-controlled and owner-controlled firms. **Accounting, Organizations and Society**, v. 3, n. 2, p. 141-157, 1978.
- LAL, M.; DUNK, A. S.; SMITH, G. D. The propensity of managers to create budgetary slack. A cross-national reexamination using random sampling. **The International Journal of Accounting**, v. 31, n. 4, p. 483-496, 1996.
- LAU, C. M.; EGGLETON, I. R. C. Cultural differences in managers' propensity to create slack. **Advances in International Accounting**, v. 17, p. 137-174, 2004.
- LEAVINS, J. R.; OMER, K.; VILUTIS, A. A comparative study of alternative indicators of budgetary slack. **Managerial Finance**, v. 21, n. 3, p. 52-67, 1995.
- LINN, G.; CASEY, K. M.; JOHNSON, G. H.; ELLIS, T. S. Do broad scope managerial accounting

systems moderate the effects of budget emphasis, budget participation and perceived environmental uncertainty on the propensity to create budgetary slack? **The Journal of Computer Information Systems**, v. 42, n. 1, 2001.

LUKKA, K. Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. **Accounting Organizations and Society**, v. 13, n. 3, p. 281-301, 1988.

MERCHANT, K. A. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, n. 2, p. 201-210, 1985.

NOURI, H.; PARKER, R. J. The effect organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. **Behavioral Research in Accounting**, v. 8, p. 74-90, 1996.

NOURI, H. Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n. 3, p. 289-295, 1994.

ONSI, M. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. **The Accounting Review**, v. 48, n. 3, p. 535-548, 1973.

OZER, G.; YILMAZ, E. Effects of procedural justice perception, budgetary control effectiveness and ethical work climate on propensity to create budgetary slack. **Business and Economics Research Journal**, v. 2, n. 4, p. 1-18, 2011.

PROQUEST. **Sobre o ProQuest**. Disponível em: <<http://ProQuest.umi.com/i-std/pt/ntg/about.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2012.

ROSA, A. F.; MENDES, A. C. A.; TEIXEIRA, G. M. A.; MARTINS, S. Earnings management no Brasil: uma análise sob a perspectiva sociométrica e bibliométrica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 4, p. 189-218, 2010.

SCHIFF, M.; LEWIN, A. Y. The impact of budgets on people. **The Accounting Review**, v. 45, n. 2, p. 259-268, 1970.

SCIENCEDIRECT. **About ScienceDirect**. Disponível em: <<http://info.sciencedirect.com/about/>>. Acesso em: 20 mar. 2012.

STEVENS, D. E. The effects of reputation and ethics on budgetary slack. **Journal of Management Accounting Research**, v. 14, p. 151-171, 2002.

VAN DER STEDE, W. A. The relationship between two consequences of budgetary controls: budget slack creation and managerial short-term orientation. **Accounting, Organization and Society**, v. 25, n. 1, p. 609-633, 2000.

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

VANZ, S. A. S.; CAREGNATO, S. E. Estudos de citação: uma ferramenta para entender a comunicação científica. **Em Questão**, v. 9, n. 2, p. 295-307, 2003.

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

WASSERMAN, S.; FAUST, K. **Social network analysis: methods and applications**. UK: Cambridge University Press, 1994.

WEBB, R. A. The impact of reputation and variance investigations on the creation of budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, n. 1, p. 361-378, 2002.

YOUNG, M.S. Participative budgeting: the effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. **Journal of Accounting Review**, v. 23, n. 2, p. 829-842, 1985.

YUEN, D. C. Y. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial

propensity to create budgetary slack. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, 2004.