

DOI: 10.7819/rbgn.v16i50.1236

ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

## Relação do Conhecimento de Gestão de Custos e Participação Orçamentária com o Desempenho dos Gestores

*The Relationship Between Cost Management Knowledge and Budgetary participation with managers' performance*

*La Relación entre el Conocimiento de la Gestión de Costos y de la Participación Presupuestaria en el Desempeño de los Gestores*

Alexandre Corrêa dos Santos<sup>1</sup>  
Carlos Eduardo Facin Lavarda<sup>2</sup>  
Idair Edson Marcello<sup>3</sup>

Recebido em 15 de março de 2012 / Aprovado em 12 de março de 2014

Editor responsável: Ivam Ricardo Peleias, Dr.

Processo de avaliação: *Double Blind Review*

### RESUMO

Os sistemas de controle gerenciais são ferramentas aplicadas que podem servir para alinhar os interesses pessoais dos gestores em relação aos objetivos organizacionais. Nesse contexto, o orçamento empresarial é utilizado como ferramenta de controle organizacional e, historicamente, pesquisas mostram que sua utilização, associada a outras ferramentas, como as de gestão e custeio, podem contribuir para o desempenho individual dos gestores e da organização de forma global. Fenômenos subjetivos e comportamentais podem, contudo, afetar o ambiente organizacional; assim, é conveniente investigar o efeito das ferramentas de

controle sobre o comportamento dos indivíduos. Este estudo baseia-se no trabalho de Agbejule e Saarikoski (2006) e objetiva investigar a relação do conhecimento de gestão de custos e da participação orçamentária com o desempenho dos gestores. A pesquisa caracteriza-se como descritiva em relação a seu objetivo, quanto aos procedimentos como *survey* e quantitativa em relação à abordagem do problema. A amostra é composta por gestores de nível hierárquico médio que atuam em organizações situadas na região Sul do Brasil. Os dados da pesquisa foram analisados por meio dos métodos estatísticos de Regressão e Análise Fatorial, com a utilização do software SPSS versão

1. Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB) [alexandre@viawork.com.br]
  2. Doutor em Contabilidade pela Universidade de Valencia, Espanha. Professor da Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB) [clavarda@furb.br]
  3. Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB) Professor da Universidade Paranaense (UNIPAR) [idairmarcello@unipar.br]
- Endereço dos autores: Rua Antonio da Veiga, 140 – Victor Konder – CEP 89012-900 – Blumenau – SC – Brasil

18.0. Os resultados indicam que há influência do conhecimento em gestão de custos e da participação orçamentária sobre o desempenho gerencial do gestor, mas apenas para os fatores considerados como desempenho gerencial coletivo.

**Palavras-chave:** Conhecimento em custos. Desempenho gerencial. Participação orçamentária.

#### ABSTRACT

Management control systems are applied tools that may be useful to align managers' personal interests concerning organizational goals. In this context, corporate budgets are used as an organizational control tool and, historically, research reveals that their use, associated with other tools such as those referring to management and budgeting, may contribute to managers' individual performance and, globally, to organizational performance itself. However, subjective and behavioral phenomena may also affect the organizational environment; thus, it is appropriate to investigate the effect of control tools on the behavior of individuals. This paper is based on the work of Agbejule and Saarikoski (2006), and it aims to investigate the relationship between cost management knowledge and budgetary participation with the performance of managers. The survey is descriptive as to its goal and to procedures such as surveys, and quantitative as to the approach taken to approaching the problem. The sample consists of hierarchical middle-level managers working in organizations located in Southern Brazil. Survey data was analyzed with Regression and Factor Analysis statistical methods, using 18.0 version SPSS software. Results indicate that there is an influence of cost management knowledge and budgetary participation on managers' performance, but only for factors considered collective managerial performance.

**Keywords:** Cost management knowledge. Managerial performance. Budgetary participation.

#### RESUMEN

Los sistemas de control de gestión son herramientas aplicadas que pueden ser útiles para alinear los

intereses personales de los gestores en relación a los objetivos organizativos. Los presupuestos corporativos se utilizan como una herramienta de control organizativo e históricamente las encuestas muestran que su uso asociado a otros instrumentos como herramientas de gestión y presupuesto pueden contribuir al desempeño individual del gestor y de la organización global. Sin embargo, los fenómenos subjetivos y comportamentales pueden también afectar al entorno organizacional, por ello es imprescindible investigar los efectos en la conducta de los individuos. Este estudio está basado en los trabajos de Agbejule y Saarikoski (2006) e investiga la relación entre el conocimiento de la gestión de costos y la participación presupuestaria en el desempeño de los gestores. La encuesta se caracteriza como descriptiva con relación a su objetivo, respecto a los procedimientos se caracteriza como survey, y con relación al planteamiento del problema es cuantitativo. La muestra la componen los gerentes de nivel medio que trabajan en organizaciones ubicadas en el sur de Brasil. Los datos de las encuestas han sido analizados por medio de métodos estadísticos de regresión y análisis factorial, utilizando el software SPSS versión 18.0. Los resultados indican que hay influencia del conocimiento de la gestión de costos y de la participación presupuestaria en el desempeño de los gestores, pero solo para el factor considerado como desempeño directivo colectivo.

**Palabras clave:** Conocimiento sobre costos. Desempenho del gestor. Participación presupuestaria.

## I INTRODUÇÃO

O orçamento empresarial, como ferramenta de controle, tornou-se um instrumento importante para as organizações, dentre outras razões, pela necessidade de se manter um equilíbrio entre as previsões financeiras e os resultados efetivamente alcançados pelos gestores de departamentos. O desenvolvimento dessa ferramenta despertou o interesse das empresas e pesquisadores, por seu papel de mediador entre o desempenho

esperado pela organização e aquele efetivamente desempenhado pelos colaboradores.

As ferramentas de avaliação de desempenho não são, contudo, novidades das últimas décadas, pois desde a Antiguidade o homem utiliza-se de mecanismos para controlar ou monitorar o trabalho das pessoas (BRANDÃO, GUIMARÃES, 2001). Ao longo do século XX, no entanto, o enfoque do desempenho passou dos métodos de controle dos tempos e movimentos para uma abordagem mais ampla, que considera o empregado e seu trabalho como parte de um contexto organizacional (GUIMARÃES, NADER, RAMAGEM, 1998).

Neste período, os pressupostos da administração científica funcionaram como fator de equilíbrio entre os interesses individuais e organizacionais; contudo, com o passar dos anos, não foram suficientes para reduzir os conflitos de interesse – outros fatores passaram a influenciar e a motivação unicamente econômica da organização foi impactada por problemas comportamentais e sociais dos indivíduos.

Esse aspecto permite inferir que a empresa abriga simultaneamente um sistema de interesses (relações de poder) e funciona como uma “arena” em que contrapartes externas e internas se chocam e alocam diferencialmente o mando e os resultados (SROUR, 1994). Nesse contexto, verifica-se que a tarefa de avaliar o desempenho não deve se servir somente de métricas quantitativas, mas deve averiguar como os fatores subjetivos impactam os resultados esperados.

Do ponto de vista científico, o problema de pesquisa emerge no momento em que os fatores subjetivos existentes na organização passam a afetar direta ou indiretamente o desempenho dos gestores, o que pode comprometer os resultados globais da organização.

Tal cenário é comentado por Fauré e Rouleau (2011), que afirmam que as estratégias corporativas nas últimas décadas estão fortemente relacionadas aos negócios e orientadas ao cliente; nesse contexto, os sistemas de medida de desempenho têm se tornado cada vez mais complexos. Em razão do volume de pesquisas sobre orçamento, os autores consideram que o mesmo representa

um relevante sistema de controle gerencial, por meio do qual se pode analisar a competência de contadores e gerentes de nível médio, que desempenham um importante papel mediador por meio das fronteiras organizacionais na implementação de estratégias (ROULEAU, BALOGUN, 2011).

Em vista disso, “o processo orçamentário pode ser usado como um meio formal de comunicação de normas organizacionais, valores e comportamentos esperados no que diz respeito às relações interpessoais” (COLLINS, 1978, p. 327). A propósito, Hopwood (1972) explica que os dados contábeis podem refletir algumas dimensões do desempenho gerencial; a dimensão que inclui o desempenho gerencial, contudo, é ampla e complexa, e ao passo que os dados contábeis estão primariamente preocupados com os resultados, a atividade gerencial está relacionada ao detalhado processo que origina o resultado final.

No Brasil, pesquisas comportamentais associadas à participação orçamentária e ao desempenho dos gestores são escassas, o que torna relevante a aplicação deste estudo, buscando associar os resultados a estudos internacionais e compreender a realidade em organizações nacionais. Este estudo adota a linha de pesquisa de Agbejule e Saarikoski (2006), que é importante e foi abordada em outros trabalhos internacionais, a exemplo de Derfuss (2009); Bonache, Maurice e Moris (2010); Aboelmaged (2012) e Cheng (2012).

Numerosos estudos na literatura contábil internacional examinaram o uso de metas orçamentárias como padrões de desempenho na avaliação de subordinados, sendo relevantes para esta pesquisa aqueles relacionados à participação orçamentária. Nessa linha de considerações, o papel do orçamento é abordado no contexto de um sistema de informações gerenciais e há a possibilidade de sua influência no comportamento dos gestores (KYJ, PARKER 2008). Nesse contexto surge a seguinte questão de pesquisa: De que forma o conhecimento dos gestores sobre gestão de custos e a participação orçamentária influenciam o desempenho individual dos mesmos?

Diante do cenário apresentado, esta pesquisa tem por objetivo investigar a relação do conhecimento de gestão de custos e da participação

orçamentária com o desempenho dos gestores. Seguindo as linhas do trabalho de Agbejule e Saarikoski (2006), este estudo toma como base para a discussão do tema o trabalho de Blumberg e Pringle (1982), cujos pressupostos sugerem que o desempenho de um indivíduo é afetado por sua capacidade, vontade e oportunidade de realizá-lo.

A pesquisa foi estruturada em cinco seções, a saber: introdução; fundamentação teórica, subdividida em temas que tratam da utilização do orçamento em organizações privadas, da relação entre participação orçamentária e desempenho dos gestores, do conhecimento sobre gestão de custos e sua influência no desempenho dos gestores; aspectos metodológicos; análise e interpretação dos resultados; e considerações finais.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Orçamento em organizações privadas

A preocupação com a evolução no uso dos tradicionais instrumentos de controle gerencial mostra-se crescente na atualidade. Fatores como o crescimento econômico, a entrada de empresas multinacionais e a convergência contábil internacional fazem que as organizações se tornem ambientes mais complexos; isso cria um cenário desafiador para os gestores. Diante desse cenário, este trabalho concentra sua investigação no pressuposto de que o orçamento é um instrumento de gestão que, em um ambiente participativo, pode influenciar o desempenho dos gestores.

De início é importante recordar que no início do século XX os gerentes financeiros utilizavam modelos de gestão tradicionais para controlar os custos e fluxos de caixa das grandes organizações industriais; anos mais tarde, com o aumento da complexidade nas atividades das organizações, o orçamento passou a ter a responsabilidade de conduzir a produção no negócio (JOHNSON, KAPLAN, 1987).

Em ambiente de organizações privadas, Lunkes (2007) afirma que o tema orçamento começou a ser estudado a partir de 1940, porém foi pouco adotado pelas empresas nesse período.

Somente a partir da década de 1970 as empresas brasileiras passaram a utilizá-lo com maior frequência em suas atividades. O precursor no uso do orçamento nas organizações privadas foi Brown, gerente financeiro da DuPont de Nemours, nos Estados Unidos, em 1919 (ZDANOWICZ, 1984).

Quanto à aplicação do orçamento, Welsch (1983) enfatiza que ele incorpora o plano administrativo das organizações em todas as fases das operações para um período futuro definido. A ferramenta expressa formalmente políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo e suas subdivisões.

Nessa mesma linha de consideração, Horngren (2000) salienta que o orçamento representa a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para um determinado período. Pode abranger aspectos financeiros e não financeiros desses planos e funciona como um projeto para a companhia seguir no período vindouro.

No campo estratégico, Sobanski (2000) considera que o orçamento possibilita estabelecer o elo gerencial de ligação entre a atuação de curto prazo da empresa e suas estratégias. As ações são quantificadas e os resultados são mensurados, assegurando que os objetivos sejam atingidos com eficiência. Leite et al. (2008) corroboram argumentando que o orçamento não deve ser visto como instrumento limitador e controlador de gastos, mas como forma de focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, antecipando problemas, sinalizando metas e objetivos prioritários por parte dos gestores, contribuindo para a tomada de decisões com vistas ao atendimento da missão e do cumprimento das estratégias das empresas.

A exemplo de Sobanski (2000), Frezatti (2008) explica que o orçamento representa o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para certo exercício. “Em termos gerais é considerado um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação de prestar contas, possa ser encontrado”. Nesse contexto, em relação aos aspectos operacionais de uma empresa privada, o orçamento representa a transformação das estratégias

em um plano operacional (FREZATTI et al., 2010), que fornece um conjunto organizado de informações que dão efetivo suporte ao processo de formulação de estratégias e ações a curto, médio e longo prazo, abrangendo as unidades de negócios e o desempenho dos gerentes (BARBOSA FILHO, PARISI, 2006).

Em decorrência, os efeitos do processo orçamentário sobre o desempenho dos gestores pode ser relacionado à abordagem utilizada, sendo que atualmente duas correntes coexistem: a corrente tradicional, que segundo Hansen, Otley e Van Der Stede (2003) é centrada na falta de conexão com estratégia e planejamento operacional, portanto mais diretamente focada no planejamento operacional e na avaliação de desempenho (HANSEN, VAN der STEDE, 2004); e uma abordagem mais recente, que Espejo et al. (2009) menciona como referências (SOUTES, DEZEN, 2005; GUERREIRO, FREZATTI, CASADO, 2006; REIS, PEREIRA, 2007; SANTOS, ALMEIDA, CROZATTI, 2007; ESPEJO, 2008), que investiga a contabilidade gerencial com base em abordagens organizacionais alternativas à racionalidade econômica, cuja base de estudos sugere a relevância em identificar e compreender os fatores que influenciam a adoção de artefatos gerenciais.

Nesta última abordagem, o orçamento é inserido em um contexto mais abrangente, que representa a mensuração do planejamento estratégico em planos e ações concretas que viabilizem o alcance dos objetivos organizacionais.

## 2.2 Participação orçamentária e desempenho dos gestores

O ambiente organizacional propicia um cenário natural de interação entre os agentes, porém, dependendo da forma como a política organizacional permite e/ou incentiva essa interação, podem ocorrer resultados positivos ou negativos. Assim, pode-se inferir que a relação entre a participação orçamentária e o desempenho individual dos gestores não pode ser analisada exclusivamente sob uma ótica de cunho objetivo e quantitativo, mas em um contexto mais amplo, em que ela é afetada por diversas outras variáveis presentes na organização.

Portanto, ao abordar a relação entre participação orçamentária, orçamento empresarial e avaliação de desempenho, Swieringa e Moncur (1975) explicam que a participação orçamentária refere-se à aplicação de técnicas de gerenciamento participativo ao orçamento, sendo a prática de permitir aos gerentes participar das decisões em que o orçamento é criado, permitindo-se medir e avaliar seu desempenho.

Alinhados a essa corrente, Seaman, Landry Jr. e Willians (2000) afirmam que há uma concordância geral na literatura de que a participação orçamentária pode levar a um efeito positivo sobre o desempenho dos gerentes e há um esforço concentrado para identificar as variáveis que explicam essa relação.

Essas variáveis podem estar relacionadas à forma como o processo de gestão é aplicado na organização. Brownell (1980) apresenta genericamente duas correntes filosóficas sobre gestão, sendo a corrente tradicional baseada na administração científica, cujos pressupostos correspondem à visão de que os participantes da organização são motivados exclusivamente por forças econômicas e que os seres humanos são ineficientes; em outra frente, um ponto de vista concorrente emerge nos anos 1920, quando um estudo de Elton Mayo, denominado “Experiência de Hawthorne”, revolucionou o pensamento até então, mostrando que fatores sociológicos e psicológicos influenciam a relação homem e organização.

A corrente de estudos comportamentais sobre participação orçamentária teve impulso no trabalho de Argyris (1952), que forneceu evidências qualitativas de que o orçamento pode afetar negativamente o estado mental e o comportamento dos empregados. Assim, o orçamento é uma ferramenta interagente que não pode existir sem as pessoas (MILANI, 1975) e representa uma variável com forte efeito sobre todas as medidas de motivação (HOFSTEDE, 1968).

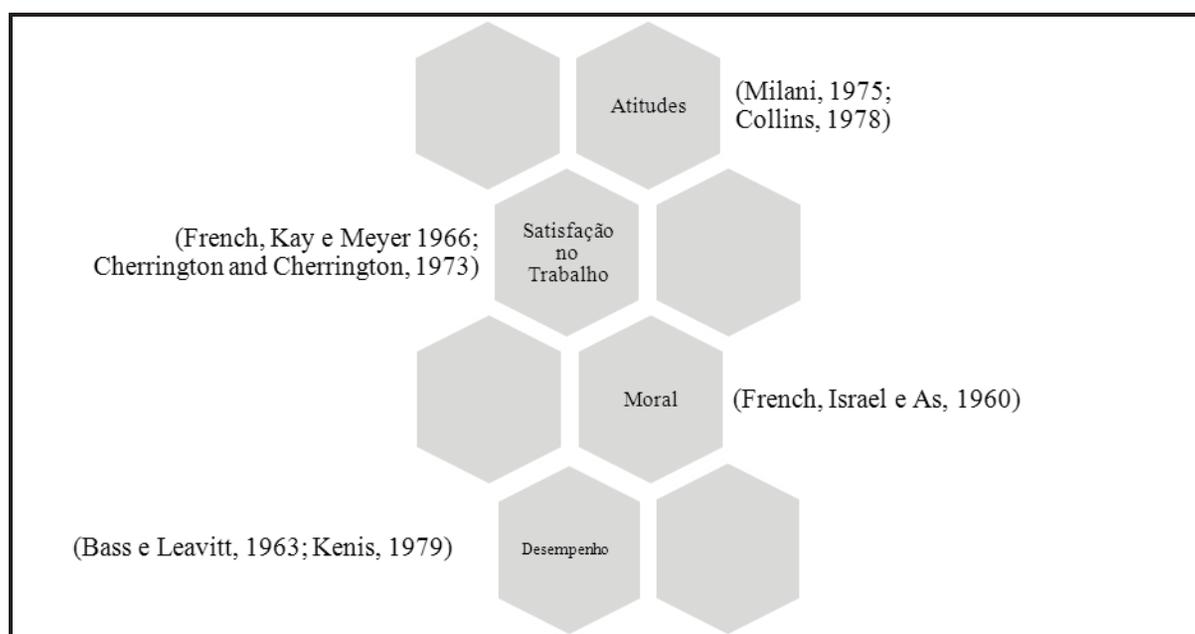
Em síntese, Covalski et al. (2006) afirmam que, motivados pelo trabalho de Argyris (1952), os estudos de Stedry (1960) e Hofstede (1968) trouxeram contribuições significativas para o desenvolvimento da teoria baseada na psicologia aplicada aos orçamentos, cujos resultados,

respectivamente, demonstram que o desempenho é uma função interativa da dificuldade e do tempo de uma meta orçamental imposta; e a dificuldade da meta orçamentária remete a um efeito não linear sobre a motivação para atingir o orçamento, sendo que a motivação máxima ocorre quando a dificuldade da meta orçamentária é moderada – nesse caso, nem tão fácil nem tão difícil.

Otley (1978), no entanto, comenta que a avaliação do desempenho gerencial é em si mesma uma tarefa de gestão que não pode ser precisamente predeterminada, e que diferentes gestores

vão conduzir de diferentes formas. Nesse sentido, os dados orçamentários podem ter um papel importante, podendo ser usados para representar os padrões de eficácia e eficiência.

Os estudos sobre participação no campo orçamentário são, contudo, um *mix* de várias escolas de pensamento (Brownell, 1980), o que pode ser observado por meio da Figura 1. Covaleski et al. (2006) corroboram enfatizando que as correntes psicológica, sociológica e econômica de estudos no campo orçamentário são comumente apresentadas de maneira isolada.



**FIGURA 1** – Escolas de pensamento sobre participação orçamentária

**Fonte:** Adaptado de Brownell (1980, p. 2).

No que tange ao sistema de gestão da organização, Otley e Bisbe (2004) estudaram o estilo de uso participativo de sistemas formais de controle de gestão. Para os autores, os sistemas de controle participativos são sistemas de medição usados para concentrar a atenção sobre a evolução constante da informação que os gestores de nível superior consideram ser de importância estratégica.

Ao longo dos anos, surgiram algumas correntes que investigaram a participação orçamentária e o desempenho de gestores. Agbejule

e Saarikoski (2006) mencionam que o papel da participação orçamentária no desempenho gerencial foi discutido extensivamente na literatura contábil (BROWNELL, 1980, 1981; CHENHALL, BROWNELL, 1988; MIA, 1988; NOURI, PARKER, 1998). As discussões concentraram-se no pressuposto de que a participação orçamentária melhora a eficiência produtiva por meio de dois mecanismos: motivacional e informacional (LOCKE, SCHWEYGER, 1979; EREZ, ARAD, 1986; EREZ, 1993; LATHAM, WINTERS, LOCKE, 1994; SAGIE, KOSLOWSKY, 2000).

Para os autores, os estudos relacionados ao papel informacional da participação orçamentária apresentam resultados consistentes, mas em relação ao papel motivacional os resultados são inconsistentes, como na relação entre participação orçamentária e motivação.

Esses resultados inconsistentes são também relatados por Frucot e Shearon (1991) quando afirmam que alguns estudos têm indicado uma relação forte e positiva entre participação e desempenho (ARGYRIS, 1952; BROWNELL, 1982; HOFSTEDE, 1968; KENIS, 1979; MERCHANT, 1981; BROWNELL, MCINNES, 1986), ao passo que outros sugerem uma fraca ou negativa relação (BRYAN, LOCKE, 1967; CHERRINGTON, CHERRINGTON, 1973; LOCKE, SCHWEIGER, 1979).

Mais recentemente, os estudos neste campo continuam sua evolução – por exemplo, Leach-López, Stammerjohan e Lee (2009) investigaram a relação entre participação orçamentária e desempenho no trabalho, cujo estudo foi mediado pelas variáveis satisfação no trabalho e informações relevantes do trabalho. Por seu turno, Jermias (2011) estudou a participação orçamentária relacionada a outras variáveis, como a assimetria de informação, o comprometimento com objetivos, a ambiguidade, a satisfação no trabalho e o desempenho.

Esse viés de resultados contraditórios é comentado por Bonache, Maurice e Moris, (2010), que por meio de estudo do tipo “estado da arte” levantam ampla literatura sobre o tema e concluem que, dependendo dos países onde foi conduzido o estudo, a relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial revela a presença de heterogeneidade.

Os trabalhos citados nesta seção reforçam a inferência de que, para uma melhor compreensão da relação entre participação orçamentária e desempenho dos gestores, se faz necessário investigar sua correlação com outras variáveis organizacionais, ou seja, seu estudo de forma isolada poderia resultar em um viés de pesquisa e embaraçar a construção teórica sobre o tema.

### 2.3 Conhecimentos sobre gestão de custos e desempenho dos gestores

O domínio do conhecimento em relação a determinadas variáveis presentes em uma organização permite que um indivíduo possa utilizá-lo com o fim de obter melhor desempenho em sua função/área; isto, todavia, não dizer que ele o fará, ou, ainda, se a organização oferece condições para a aplicação desse conhecimento. Pode-se também questionar qual seria o nível de conhecimento para o alcance de determinado desempenho esperado pela organização.

Respeitadas essas limitações, Agbejule e Saarikoski (2006) argumentam que pesquisadores na área de tomada de decisão participativa discutem que esse conceito é da mais alta qualidade quando os participantes possuem relevante conhecimento com o qual contribuir. Para os autores, embora exista relevante importância dada ao tipo de conhecimento como uma importante variável do desempenho (BONNER, 1990; BONNER, WALKER, 1994; SPILKER, 1995; DEARMAN, SHIELDS, 2001), pouca atenção tem sido dada sobre a influência do conhecimento no cenário da contabilidade gerencial.

Ao abordar genericamente o tema conhecimento, Penrose (1959) explica que o conhecimento de um funcionário é baseado em suas habilidades, experiências e capacidade de absorver novos conhecimentos. Portanto, ao passo que o conhecimento é um recurso em si, a forma na qual o conhecimento é gerido e utilizado afetará a qualidade dos serviços. Dessa informação, pode-se inferir que o conhecimento em custos, se eficientemente aplicado, pode representar melhoria no nível de desempenho do gestor.

Um estudo de Hunton, Wier e Stone (2000) investigou se os fatores conhecimento, habilidade e experiência influenciam o sucesso na contabilidade gerencial. Dentre outros achados, os resultados mostraram que os conhecimentos técnicos em contabilidade gerencial, habilidade e experiência predizem o sucesso no desempenho do trabalho para contadores gerenciais iniciantes.

Dado ao papel fundamental da gestão do conhecimento nas organizações contemporâneas,

King, Fowler e Zeithaml (2002) estudaram as competências organizacionais sob a ótica de gestores de nível hierárquico médio e explicam que elas representam a soma dos conhecimentos presentes nas habilidades individuais e nas unidades organizacionais. Para os autores, o gerenciamento dos custos deve receber especial atenção, pois se relaciona diretamente à vantagem competitiva da organização.

Na busca de respostas sobre a relação entre a heterogeneidade de conhecimento e desempenho, Rodan e Galunic (2004), utilizando uma amostra de 106 gestores de nível hierárquico médio, pesquisaram a influência da heterogeneidade do conhecimento no desempenho gerencial e inovação. Os resultados desse estudo sugerem que o acesso ao conhecimento heterogêneo é importante para o desempenho gerencial global e de maior importância para o desempenho da inovação.

Em pesquisa mais recente, Aboelmaged (2012) investigou o impacto do conhecimento organizacional e práticas de inovação sobre os resultados de operações estratégicas. Esse trabalho revelou, por meio de seus resultados, que o custo, a qualidade e a flexibilidade são influenciados pelo conhecimento organizacional específico e práticas inovadoras.

Após a análise da literatura sobre o tema, surge a seguinte hipótese de pesquisa: o conhecimento dos gestores sobre gestão de custos e a participação orçamentária influenciam o desempenho gerencial dos mesmos.

## 2.4 Estudos anteriores

O estado da arte das pesquisas na área orçamentária apresenta uma trajetória marcada por importantes avanços; não se pode negar, contudo, que ainda há muito a se fazer para descobrir o potencial do orçamento empresarial quando colocado frente a variáveis comportamentais; assim, esta seção da pesquisa objetiva apresentar sucintamente alguns estudos correlatos e seus resultados.

Por meio da análise de estudos anteriores, Simons (1990) afirma que até o início década de 1960 os trabalhos focaram aspectos normativos e não buscaram compreender as práticas

organizacionais. Ainda segundo o autor, durante a segunda metade da década de 1960 o trabalho de Anthony (1965) serviu de base para trabalhos posteriores, cuja preocupação estava centrada na melhor forma de concepção e a utilização dos sistemas formais para ajudar as organizações a implementar suas estratégias e objetivos.

No final da década de 1970, os estudos dos sistemas de informações gerenciais iniciaram uma nova fase. Greenberg (1982) comenta que a ênfase da pesquisa organizacional iniciou-se nas reações dos trabalhadores para a favorabilidade ou a equidade dos resultados da decisão organizacional, como as distribuições de resultado. Ou seja, a ênfase até então dada aos processos normativos passou também aos padrões e comportamentos humanos que influenciam no desempenho. Essa fase representou uma transição das abordagens mecanicistas de avaliação de desempenho encontradas até então na teoria gerencial tradicional, representadas por TAYLOR, 1911; CHANDLER, 1962; ANTHONY, 1965.

Esse período de estudos apresenta o orçamento empresarial como meio de se avaliar o desempenho de gestores. Kenis (1979) afirma que o conhecimento e a discussão das metas orçamentárias (*feedforward*) e a informação sobre em que medida essas metas foram alcançadas (*feedback*) fornece aos gestores uma base para a mensuração da eficiência, identificação de problemas e controle de custos.

Nesse período, todavia, os resultados de pesquisas sobre participação orçamentária apresentaram muitas contradições. Covaleski et al. (2006) afirmam que a abordagem psicológica foi responsável pela melhoria da compreensão do efeito de variáveis orçamentárias sobre o comportamento dos indivíduos, o que resultou no incremento de variáveis interativas, contingenciais e intervenientes.

Em busca de compreender os resultados de estudos passados, Brownell (1980) realizou uma revisão da literatura empregando um quadro de fatores condicionais em que os efeitos da participação orçamentária são demonstrados. Em função das variáveis que podem impactar a participação orçamentária, o autor comenta que a pergunta a

ser feita é: “Quando a participação funciona?” e não simplesmente se ela funciona.

O trabalho de Brownell (1980) abriu novas perspectivas de investigação científica orçamentária; em decorrência, Merchant (1981) estudou como as diferenças no sistema de orçamentação de nível corporativo são relacionadas ao tamanho das empresas, diversidade e grau de descentralização, e como diferentes escolhas na concepção do sistema e seu uso estão relacionados com o desempenho organizacional, a motivação e as atitudes dos gestores. Os resultados deste estudo mostram que a orçamentação, como parte do controle estratégico corporativo, está relacionada com o contexto corporativo.

Intensificou-se a discussão sobre os efeitos de variáveis orçamentárias sobre o desempenho dos indivíduos; no entanto, o desempenho é uma variável complexa e seu significado é explicado por outras áreas da ciência. A exemplo, Blumberg e Pringle (1982) argumentam que o desempenho de um indivíduo é afetado por sua capacidade, vontade e oportunidade de realizá-lo. Dessa forma, a dimensão capacidade refere-se às capacidades fisiológicas e cognitivas que habilitam o indivíduo para executar uma tarefa de forma eficaz; a dimensão vontade refere-se às características psicológicas e emocionais que influenciam o grau a que um indivíduo tende a realizar uma tarefa; e a dimensão oportunidade representa situações em que, embora um indivíduo possa estar disposto e apto a exercer um determinado ato, sua consumação dependerá da presença e disposição de certos fatos no ambiente objetivo da pessoa.

A respeito da dimensão oportunidade, pode-se inferir que nela se inclui a variável participação orçamentária, pois o desempenho do gestor é afetado pelo modelo de participação adotado e os limites impostos para sua participação na tomada de decisão. Em adição, os resultados da pesquisa de Hunton, Wier e Stone (2000) revelam que diferenças de conhecimento, habilidade e experiência são associadas com o desempenho no trabalho.

O estudo de Magner; Welker e Campbell (1995) investigou se empregados apresentam reações emocionais particularmente negativas, em

situações em que: (i) receberem decisões desfavoráveis de resultados; ou quando (ii) os resultados foram estabelecidos por meio de processos de tomada de decisão injusta. Os resultados deste estudo são consistentes com estudos anteriores e indicam que empregados que receberam decisões orçamentárias desfavoráveis têm atitudes menos negativas para com os tomadores de decisão orçamentária quando participaram do processo orçamentário.

A participação orçamentária tem sido exaustivamente pesquisada na área de contabilidade gerencial e relacionada a fatores comportamentais, porém pesquisas que relacionam participação orçamentária e desempenho dos gestores, utilizando-se de variáveis individuais, são poucas (AGBEJULE, SAARIKOSKI 2006). Assim, para os pesquisadores esse fato justifica sua relevância.

Considerando, porém, todos os esforços de pesquisa, Derfuss (2009) afirma que os trabalhos que relacionam participação orçamentária e medidas contábeis de desempenho permanecem com descobertas conflitantes, mesmo com a inserção de diversas variáveis, pois em muitos casos a utilização de pequenas amostras estatísticas pode levar a erros estatísticos, o que pode comprometer os resultados e revelar resultados heterogênicos.

Estudos correlatos investigaram a relação entre participação orçamentária e desempenho organizacional. Mahjoub e Halioui (2012) utilizaram como variável dependente o desempenho organizacional, como variável independente a participação orçamentária e como variável moderadora a intensidade de competição do mercado. Embora este estudo não tenha focado especificamente o desempenho gerencial individual, seu resultado é consistente com a proposição de que as empresas com alto desempenho são mais participativas e tem maior nível de competitividade que as empresas com baixo desempenho.

### 3 METODOLOGIA

Para o alcance dos objetivos da pesquisa de investigar a relação do conhecimento de gestão de custos e da participação orçamentária com o

desempenho dos gestores, adotou-se um modelo de tipologia descrito por Raupp e Beuren (2003), que pode ser aplicado à contabilidade, que se divide em: tipologia de pesquisa quanto aos objetivos, tipologia de pesquisa quanto aos procedimentos e tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema.

Esta pesquisa de natureza descritiva foi desenvolvida a partir do estudo de Agbejule e Saarikoski (2006), publicado no periódico *The British Accounting Review*, v. 38, em que o resultado do trabalho primário indica que uma significativa percepção do desempenho gerencial é obtida quando a participação orçamentária e o conhecimento dos gestores sobre gestão de custos são elevados. Nessa linha, o estudo dos autores sugere que as organizações devem melhorar o conhecimento de gestão de custos dos gestores que participam do processo orçamentário.

A população do estudo compõe-se de gestores de nível hierárquico médio que atuam em empresas privadas situadas na região Sul do Brasil, usuárias da ferramenta orçamento empresarial. Da população total composta de 71 gestores, formaram a amostra da pesquisa 29 gestores de cinco empresas dos setores: agroquímico, comunicação, serviço, alimentício e odontológico – portanto, 40,85%.

Os respondentes da pesquisa são colaboradores que detêm poder de decisão em sua organização, ou seja, na estrutura hierárquica são responsáveis pelo alinhamento e tradução das estratégias institucionais provindas da alta administração para os colaboradores do nível operacional, permitindo, dessa forma, transformar conhecimentos conceituais em planos de ações mais objetivos que permitam mensurar o desempenho.

Durante a coleta dos dados, a fim de se manter a integridade do objetivo da pesquisa, foram reaplicados os instrumentos utilizados no trabalho de Agbejule e Saarikoski (2006). Dessa forma, o instrumento para mensurar a participação orçamentária foi o de Milani (1975), contendo seis perguntas com escala do tipo *likert* de 7 pontos. Esse instrumento foi utilizado extensivamente em pesquisas de natureza contábil. Para mensurar o desempenho gerencial, utilizou-se o

questionário de Mahoney, Jerdee e Carroll (1965), com oito perguntas com escala de tipo *likert* de nove pontos; para mensurar o conhecimento de gestão de custos, adotaram-se sete perguntas com escala de tipo *likert* de sete pontos de Shields e Young (1994).

Em relação ao trabalho de levantamento de dados, inicialmente o projeto de pesquisa foi submetido aos *controllers* das empresas pesquisadas, para conhecimento de seu objetivo e para sua aprovação.

Na sequência, mediante autorização, foi realizada uma reunião com os gestores de recursos humanos das organizações pesquisadas, a fim de realizar uma explanação geral do estudo e suas implicações. Na etapa seguinte, mediante comunicação da empresa a seus gestores de departamentos, realizaram-se contatos telefônicos diretamente com os gestores de nível hierárquico médio participantes, para explicar os questionários e seus significados. A pesquisa prosseguiu com o envio, por e-mail, de questionários previamente formatados com a utilização da ferramenta Google Docs®, no período de julho a agosto de 2011.

Mediante o retorno dos instrumentos devidamente preenchidos, a análise quantitativa dos dados foi realizada por meio do método de Análise Fatorial e da Regressão Linear com a utilização do *software* SPSS versão 18.0.

#### 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção do trabalho são apresentados os resultados obtidos por meio da aplicação dos instrumentos de pesquisa e dos testes estatísticos adotados, cujos resultados são limitados à amostra objeto do estudo.

Os esforços da pesquisa foram direcionados ao objetivo de investigar a forma como o conhecimento dos gestores sobre gestão de custos e a participação orçamentária influenciam o desempenho individual dos mesmos.

Com base na análise das respostas obtidas por meio dos instrumentos de pesquisa, foi analisado o coeficiente Alfa de Cronbach. Tal valor

auferiu o resultado de 0,898, o que representa a confiabilidade das respostas obtidas por meio da aplicação dos questionários aplicados.

Para validar os resultados da pesquisa aplicou-se inicialmente a técnica estatística de Análise Fatorial, e seguindo-se as linhas do trabalho Agbejule e Saarikoski (2006) adotou-se a rotação *promax* na Análise fatorial. O resultado foi composto por quatro fatores mostrados na Tabela 1, sendo:

1. (PO) participação orçamentária, representado pelas variáveis, envolvimento na criação do orçamento, validade das revisões do orçamento, contribuições voluntárias no orçamento, influência sobre o orçamento final aprovado, contribuições gerais no processo orçamentário e frequência de pedidos de contribuições ao orçamento.
2. (DGI) desempenho gerencial individual, constituído pelas variáveis, desempenho

em planejamento e desempenho em investigação.

3. (DGC) desempenho gerencial coletivo, representado pelas variáveis, desempenho em coordenação, desempenho em avaliação, desempenho em supervisão, desempenho junto a pessoal, desempenho em negociação e desempenho em representação.
4. (CC) conhecimento de gestão de custos, composto pelas variáveis, responsabilidade formal pela gestão de lucros, enfatizando o lucro como medida de desempenho, experiência em gerenciamento de custos, comparando itens reais e orçados, compreensão do efeito da despesa no resultado, observando cada item de linha do orçamento e avaliação dos resultados do trabalho e custos envolvidos.

**TABELA 1** – Análise fatorial

Itens	1-PO	2-DGI	3-DGC	4-CC
PO1	0,924			
PO2	0,643			
PO3	0,632			
PO4	0,946			
PO5	0,817			
PO6	0,782			
DG1		0,803		
DG2		0,644		
DG3			0,677	
DG4			0,875	
DG5			0,530	
DG6			0,582	
DG7			0,762	
DG8			0,663	
CC1				0,681
CC2				0,653
CC3				0,737
CC4				0,793
CC5				0,792
CC6				0,767
CC7				0,623

**Fonte:** Dados da pesquisa

Torna-se importante observar os resultados acima e relacioná-los à abordagem orçamentária das organizações pesquisadas. A população da pesquisa é composta por organizações heterogênicas, em razão das diferentes indústrias investigadas. Em todas as empresas pesquisadas o orçamento, no entanto, é aplicado de forma tradicional, mais especificamente para fins de planejamento operacional. Em consequência, a visão estratégica citada por Espejo et al (2009) ainda não é uma realidade nessas organizações.

Diante do cenário descrito, é possível inferir que nas organizações em que o desempenho gerencial coletivo é significativo, se a organização utilizar o orçamento empresarial de acordo com

a abordagem citada por Espejo et al. (2009), o desempenho dos gestores poderá contribuir de forma mais eficaz com os resultados da organização, na medida em que objetivos estratégicos estiverem vinculados ao orçamento empresarial. Essa inferência, no entanto, carece de análises mais aprofundadas em futuras pesquisas.

Em seguida, foi elaborada a estatística descritiva das variáveis analisadas. A Tabela 2 mostra o detalhamento dos quatro fatores (PO, DGI, DGC e CC). Foram descritas, para tanto, a medida de tendência central com a média dos valores e as medidas de dispersão de Máximo, Mínimo e Desvio Padrão. Essa análise permite demonstrar o posicionamento dos dados analisados.

**TABELA 2** – Estatística descritiva

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
DGI	29	8	18	14,28	2,433
DGC	29	24	54	41,07	6,617
CC	29	13	49	36,24	8,597
PÓ	29	12	42	33,38	7,461
N Válido (listwise)	29				

**Fonte:** Dados da pesquisa

Ao verificar o nível de significância da relação entre os fatores, utilizou-se a Regressão Linear Múltipla, tendo por variável independente o fator desempenho do gestor. A equação das regressões,

segregadas em desempenho gerencial individual e desempenho gerencial coletivo, é demonstrada a seguir:

$$DGI = \alpha + \beta_1 PO + \beta_2 CC + \beta_3 (PO \times CC) + \varepsilon \quad (1)$$

$$DGC = \alpha + \beta_1 PO + \beta_2 CC + \beta_3 (PO \times CC) + \varepsilon \quad (2)$$

Na equação, DGI representa o desempenho gerencial individual; DGC equivale ao desempenho gerencial coletivo; PO representa a participação orçamentária e CC está relacionado

ao conhecimento em gestão de custos. A Tabela 3 apresenta o sumário dos modelos analisados, sendo que ambos apresentam significância estatística ( $p\text{-value} < 0,05$ ).

**TABELA 3** – Sumário dos modelos

Variáveis Independentes	R	R <sup>2</sup>	Erro padrão	F	P-value
DGI (1)	0,635	0,403	1,990	5,628	0,004
DGC (2)	0,580	0,337	5,704	4,226	0,015

**Fonte:** Dados da pesquisa

A análise dos coeficientes da regressão é apresentada na Tabela 4. Pode-se observar que, apesar de os dois modelos de regressão apontarem para um nível aceitável de significância, o coeficiente da variável independente que representa a

moderação do conhecimento de custos sobre a participação orçamentária não alcançam o mesmo nível, exceto no modelo dois, em que a variável dependente é o desempenho gerencial coletivo.

**TABELA 4** – Coeficientes da regressão

Variável dependente	Variáveis independentes	Coefficiente padronizado	T	Sig.
DGI	CC	0,291	0,334	0,741
	PO	0,194	0,261	0,797
	PO x CC	0,210	0,152	0,880
DGC	CC	-1,872	-2,037	0,052
	PO	-1,478	1,881	0,072
	PO x CC	3,385	2,319	0,029

**Fonte:** Dados da pesquisa

Em relação à hipótese da pesquisa, pode-se inferir que o desempenho coletivo do gestor é influenciado pela interação (moderação) entre o conhecimento em gestão de custos e a participação orçamentária. Os resultados da regressão indicam que a participação orçamentária e o conhecimento em gestão de custos em conjunto possuem relação significativa com o desempenho gerencial coletivo do gestor (DGC), fato que está alinhado ao trabalho de Agbejule e Saarikoski (2006). Isso pode ser observado pelo índice de correlação e o nível de significância na regressão linear, que foi inferior a 0,05 (sig = 0,029).

Assim, a hipótese de pesquisa “o conhecimento dos gestores sobre gestão de custos e a participação orçamentária influenciam o desempenho gerencial individual dos mesmos, considerando-se o modelo moderado” foi confirmada apenas para o desempenho gerencial coletivo. Há que se ponderar em relação a esse resultado a pertinente observação de Otley (1978), que destaca a dificuldade em se precisar objetivamente a avaliação do desempenho gerencial, levando-se em conta o peso de variáveis subjetivas e as diferentes formas de condução desta tarefa.

Essa contradição apresentada em relação ao desempenho gerencial individual e coletivo pode ser explicada por Derfuss (2012) que afirma

que resultados heterogênicos podem estar relacionados ao tamanho da amostra ou mesmo ao método estatístico utilizado.

Tendo em vista os resultados contraditórios citados no referencial teórico deste trabalho, sugere-se uma análise mais integrada das variáveis presentes na literatura que se relacionam com o desempenho gerencial individual. Sem a intenção de gerar qualquer reducionismo em assunto bastante complexo, pode-se, tomando como exemplo, a sugestão de Frezatti et al. (2010), sugerir uma proposta integrada dessa relação conflitante, com possíveis agrupamentos de variáveis.

No trabalho de Agbejule e Saarikoski (2006) foram encontrados cinco fatores resultantes da análise fatorial, sendo que o instrumento para mensurar a autoavaliação do desempenho do gestor dividiu-se em dois fatores: desempenho interno do gestor e desempenho externo do gestor.

Os resultados desta pesquisa, diferentemente do trabalho de Agbejule e Saarikoski (2006), despontam em quatro fatores. Também resultaram dois fatores do instrumento para mensurar a autoavaliação do desempenho do gestor; contudo, aqui as variáveis representam o desempenho gerencial individual do gestor e o desempenho gerencial coletivo do gestor.

Embora não tenha sido aplicado nenhum teste estatístico específico, pode-se verificar, por

meio das respostas de alguns gestores pesquisados, que a participação orçamentária reflete um importante papel informacional, pois à medida que se permite a participação no processo o gestor pode adquirir conhecimentos relevantes que influenciam positivamente seu desempenho. Essa constatação pode ser relacionada a achados de pesquisas internacionais, como os de Leach-López, Stammerjohan, Lee, 2009.

Nesse contexto, considerando-se a influência da heterogeneidade do conhecimento no desempenho gerencial, o fator conhecimento em custos do gestor permite, em um ambiente participativo, contribuir para a racionalização das decisões, levando-se em consideração o fator lucro na organização (RODAN, GALUNIC, 2004).

Por último, pode-se inferir que, em um contexto mais amplo apoiado no trabalho de Aboelmaged (2012) e nos resultados da presente pesquisa, o conhecimento em custos, quando utilizado coletivamente pelo gestor, pode resultar na melhoria das operações estratégicas das organizações pesquisadas, à medida que o gestor ultrapasse as fronteiras das metas orçamentárias individuais e passe a contribuir de forma mais significativa para o alcance das estratégias globais da organização (ROLEAU, BALOGUN, 2011).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho objetivou investigar a relação do conhecimento de gestão de custos e da participação orçamentária com o desempenho dos gestores. As análises efetuadas por meio dos métodos estatísticos de Análise Fatorial e de Regressão Múltipla serviram de meio para a obtenção dos resultados de forma consistente.

As conclusões obtidas são pertinentes à revisão de literatura realizada e indicam que o desempenho do gestor é influenciado por fatores que nem sempre são objetivos. Esses resultados estão alinhados ao estudo de Hunton, Wier e Stone (2000), por meio do qual enfatizam que o desempenho no trabalho pode ser afetado por fatores como conhecimento, habilidade e experiência.

Pode-se inferir, por meio dos resultados obtidos, que em organizações nas quais os gestores estão mais capacitados nas questões que envolvem o gerenciamento de custos e a participação orçamentária é incentivada, o desempenho dos gestores pode ser melhor, contribuindo assim também para o desempenho global da organização.

Durante a coleta de dados, verificou-se que gestores com menos tempo de trabalho tendem a supervalorizar seu próprio desempenho, e tal fato pode estar relacionado à falta de experiência em sua área; nesse sentido, recomenda-se que, para futuras pesquisas nesse campo, sejam divididos os gestores por tempo de atuação na área e/ou empresa.

Não é possível afirmar e sustentar que o conhecimento em custos é isoladamente o principal fator que afeta o desempenho orçamentário dos gestores; o estudo de variáveis isoladas, de forma indutiva, permite, no entanto, entender achados de forma mais ampla, contribuindo, dessa forma, para a melhoria do entendimento da temática do desempenho gerencial.

Por fim, recomenda-se que futuras pesquisas incluam, na análise, outras variáveis que possam afetar o desempenho do gestor, permitindo assim maior generalização dos resultados e contribuição mais ampla para o *constructo* teórico relacionado aos estudos orçamentários e de desempenho gerencial individual.

## REFERÊNCIAS

ABOELMAGED, M. G. Harvesting organizational knowledge and innovation practices: an empirical examination of their effects on operations strategy. **Business Process Management Journal**, Bradford, v. 18, n. 5, p. 712-734, 2012.

AGBEJULE, A.; SAARIKOSK, L. The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance. **The British Accounting Review**, [S. l.], v. 38, n. 4, p. 427-440, Dec. 2006.

ANTHONY, R. N. **Planning and control systems: a framework for analysis**. Boston: Division of Research, Harvard Business School, 1965.

ARGYRIS, C. **The impact of budgets on people**. New York: Controllership Foundation, 1952.

BARBOSA FILHO, F.; PARISI, C. Análise da aderência ao modelo beyond budgeting round table: o caso Sadia S.A. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 26-42, jan./abr. 2006.

BASS, B. M.; LEAVITT H.J. Some experiments in planning and operating. **Management Science**, Linthicum, v. 9, n. 4, p. 574-585, July 1963.

BLUMBERG, M.; PRINGLE, C. D. The missing opportunity in organizational research: some implications for a theory of work performance. **Academy of Management Review**, Briarcliff Manor, v. 7, n. 4, p. 560-569, Oct. 1982.

BONACHE, A. B.; MAURICE, J.; MORIS, K. A best evidence synthesis on the link between budgetary participation and managerial performance. **Journal of Applied Economic Sciences**. [S. l.], v.5, n. 2. p. 35-48. Summer 2010.

BONNER, S. E. Experience effects in auditing: the role of task-specific knowledge. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 65, n. 1, p. 72-92, Jan. 1990.

\_\_\_\_\_.; WALKER, P. L. The effects of instruction and experience on the acquisition of audition knowledge. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 69, n. 1, p. 157-178, Jan. 1994.

BRANDÃO, H. P.; GUIMARÃES, T. A. Gestão de competências e gestão de desempenho: tecnologias distintas ou instrumentos de um mesmo construto? **RAE – Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 41, n. 1, p. 8-15, jan./mar. 2001.

BROWNELL, P. **Participation in the budgeting process**: when it works and when it doesn't. Nov. 1980. Working Paper Alfred P. Sloan School of Management. Massachusetts Institute of Technology.

\_\_\_\_\_. Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. **The**

**Accounting Review**, [S. l.], v. 56, n. 4, p. 844-860, Oct. 1981.

\_\_\_\_\_. A field study examination of budgetary participation and locus of control. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 57, n. 4, p. 766-777, Oct. 1982.

\_\_\_\_\_.; McINNES, M. Budgetary participation, motivation, and managerial performance. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 61, n. 4, p. 587-600, Oct. 1986.

BRYAN, J. F.; LOCKE E. A. Goal setting as a means of increasing motivation. **Journal of Applied Psychology**, Washington, v. 51, n. 3, p. 274-277, June. 1967.

CHANDLER, A. D. Jr. **Strategy and structure**. Garden City, NY: Doubleday, 1962.

CHENG, M.T. The joint effect of budgetary participation and broad-scope management accounting systems on management performance. **Asian Review of Accounting**, Bradford, v. 20, n. 3, p. 184-197, 2012.

CHENHALL, R.; BROWNELL, P. The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: role ambiguity as an intervening variable. **Accounting Organizations and Society**, [S. l.]v. 13, n. 3, p. 225-234, 1988.

CHERRINGTON, D. J.; CHERRINGTON, J. O. Appropriate reinforcement contingencies in the budgeting process. **Journal of Accounting Research**, Chicago, v. 11, p. 225-253, 1973.

COLLINS, F. The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 53, n. 2, p. 324-335, Apr. 1978.

COVALESKI, M. et al. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. **Handbook of Management Accounting Research**, Amsterdam: Elsevier, 2006. v. 2, p. 587-624.

DEARMAN, D. T.; SHIELDS, M. D. Cost knowledge and cost-based judgment performance. **Journal of Management Accounting Research**, Sarasota, v. 13, p. 1-18, 2001.

DERFUSS, K. The relationship of budgetary participation and reliance on accounting performance measures with individual-level consequent variables: a meta-analysis. *European Accounting Review*. London, v. 18, n. 2, p. 203-239, 2009.

EREZ, M. Participation in goal-setting: a motivational approach. In: Lafferty, W.M., Rosenstein, E. (Eds.). **International handbook of participation in organizations**, Oxford: Oxford University Press, p. 73-91. 1993. v. 3

\_\_\_\_\_; ARAD, R. Participative goal-setting: social, motivational, and cognitive factors. **Journal of Applied Psychology**, Washington, v. 71, n. 4, p. 591-597, Nov. 1986.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. 216 f. São Paulo. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

\_\_\_\_\_. et al. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa – a contribuição de abordagens organizacionais. **RCO - Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 3, n. 5, p. 25-43, jan./abr. 2009.

FAURÉ, B.; ROULEAU, L. The strategic competence of accountants and middle managers in budget making. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 36, n. 3, p. 167-182, Apr. 2011.

FRENCH JUNIOR, J. R. P.; ISRAEL, J.; AS, D. An experiment on participation in a norwegian factory: interpersonal dimensions of decision-making. **Human Relations**, New York, v. 13, n. 1, p. 3-19, Feb. 1960.

\_\_\_\_\_; KAY, E.; MEYER, H. H. Participation and the appraisal system. **Human Relations**, New York, v. 19, n. 1, p. 3-20, Feb. 1966.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. et al. Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 190-216, 2010.

FRUCOT, V.; SHEARON, W. T. Budgetary participation, locus of control, and mexican managerial performance and job satisfaction. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 66, n. 1, p. 80-99, Jan. 1991.

GREENBERG, J. Approaching equity and avoiding inequity in groups and organizations. In:

\_\_\_\_\_; COHEN, R. d. L. **Equity and justice in social behavior**, New York: Academic Press, 1982. p. 389-435.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial: conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: v. 17, p. 7-21, set. 2006. Edição Comemorativa.

GUIMARÃES, T. A.; NADER, R. M.; RAMAGEM, S. P. Avaliação de desempenho de pessoal: uma metodologia integrada ao planejamento e avaliação organizacionais. **RAP - Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 6, p. 43-61, 1998.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STED, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 95-116, 2003.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis.

**Management accounting Research**, London, v. 15, p. 415-439, Dec. 2004.

HOFSTEDE, G. H. **The Game of budget control**. The international behavioural and social sciences library, industrial relations, Koninklijke Van Gorcum & Comp. N.V. Assen, Netherlands, 1968.

HOPWOOD, A. G. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. empirical research in accounting: selected studies. **Journal of Accounting Research**, Chicago, v. 10, p. 156-182, 1972.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HUNTON, J. E.; WIER, B; STONE, D. N. Succeeding in managerial accounting. Part 2: a structural equation analysis. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 25, n. 8, p. 751-762, Nov. 2000.

JERMIAS, J. Budgetary participation: the effects of information asymmetry, goal commitment, and role ambiguity on job satisfaction and performance. In. CAAA ANNUAL CONFERENCE, 2011, Toronto, ON. **Anais eletrônicos...** Toronto, ON: CAAA, 2011. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1694667](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1694667)>. Acesso em: 30 jun. 2011.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. The rise and fall of management accounting. **Engineering Management Review**, [S.l.], v. 15, n. 3, p. 36-44, Sept. 1987.

KENIS, I. Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 54, n. 4, p. 707-721, Oct. 1979.

KING, A. W.; FOWLER, S. W.; ZEITHAML. Competências organizacionais e vantagem competitiva: o desafio da gerência intermediária. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 42, n. 1, p. 36-49, jan./mar. 2002.

KYJ, L.; PARKER, R. J. Antecedents of budget participation: leadership style, information asymmetry, and evaluative use of budget. **Abacus**, Carlton, v. 44, n. 4, p. 423-442, Dec. 2008.

LATHAM, G. P.; WINTERS, D. C.; LOCKE, E. A. Cognitive and motivational effects of participation: a mediator study. **Journal of Organizational Behavior**, [S. l.], v. 15, n. 1, p. 49-63, Jan. 1994.

LEACH-LÓPEZ, M. A.; STAMMERJOHAN, W. W.; LEE, K. S. Budget participation and job performance of south Korean managers mediated by job satisfaction and job relevant information. **Management Research News**, [ S. l.], v. 32, n. 3, p. 220-238, 2009.

LEITE, R. M. et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 19, n. 47, p. 56-72, mai./ago. 2008.

LOCKE, E., SCHWEIGER, D. Participation in decision-making: one more look. In: STAW, M. (Ed.). **Research in organizational behavior**. Greenwich, CT: JAI Press, 1979, p. 265-339. v. 1.

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

MAGNER, N.; WELKER, R. B.; CAMPBELL, T. L. The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary decision makers: a research note. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 20, n. 7-8, p. 611-618, Oct./Nov. 1995.

MAHJOUR, L. B.; HALIOUI, K. The impact of budget participation on organizational performance via competitiveness. **International Journal of Contemporary Business Studies**, [S. l.], v. 3, n. 6, p. 38-49, June. 2012

MAHONEY, T. A.; JERDEE, T. H.; CARROL, S. J. The job(s) of management. **Industrial Relations**, Berkeley, v. 4, n. 2, p. 97-110, Feb. 1965.

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial

behavior and performance. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 56, n. 4, Oct. 1981.

MIA, L. Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation. **Accounting Organizations and Society**, [S. l.], v. 13, n. 5, p. 465-476, 1988.

MILANI, K. The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 50, n. 2, p. 274-284, Apr. 1975.

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**, [S. l.], v. 23, n. 5-6, p. 467-483, July./Aug. 1998.

OTLEY, D. T. Budget use and managerial performance. **Journal of Accounting Research**, Chicago, v. 16, n. 1, p. 122-149, Spring 1978.

\_\_\_\_\_; BISBE, J. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 29, p. 709-737, 2004.

PENROSE, E. **The theory of the growth of the firm**. Oxford: Oxford University Press, 1959.

RAUPP, F. M. BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-97.

REIS, L. G. dos; PEREIRA, C. A. Uma análise das contribuições das teorias organizacionais para o estudo da contabilidade gerencial. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007. p. 1-16.

RODAN, S.; GALUNIC, C. More than network structure: job knowledge heterogeneity influences managerial performance and innovativeness. **Strategic Management Journal**, Chichester, v. 25, n. 6, p. 541-562, June. 2004.

ROULEAU, L.; BALOGUN, J. Middle managers, strategic sensemaking, and discursive competence. **Journal of Management Studies**, v. 48, n. 5, p. 953-983, July. 2011.

SAGIE, A.; KOSLOWSKY, M. **Participation and empowerment in organizations: modeling, effectiveness, and applications**. Thousand Oaks, California: Sage Publications, 2000.

SANTOS, A. R. ; ALMEIDA, L. B. de; CROZATTI, J. Considerações sobre o processo de institucionalização de área organizacional de controladoria: uma abordagem de interação da visão da psicologia humana, cultura organizacional à teoria institucional. In: EnANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. CD-ROM.

SEAMAN, A. E.; LANDRY JR., R.; WILLIAMS, J. J. Budget-related behavior: resolving a portion of the performance puzzle in the management accounting system. **The Review of Accounting Information System**, [S. l.], v. 4, n. 1, p. 51-68, 2000.

SHIELDS, M. D.; YOUNG, S. M. Managing innovation costs: a study of cost conscious behavior by R&D professionals. **Journal of Management Accounting Research**, Sarasota, v. 6, p. 175-196, 1994.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 15, n. 1/2, p. 127-143, 1990.

SOBANSKI, J. J. **Prática de orçamento empresarial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

SPLIKER, B. C. The effects of time pressure and knowledge on key word selection behaviour in

tax research. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 70, n. 1, p. 49-70, Jan. 1995.

SROUR, R. H. Formas de gestão: o desafio da mudança. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 34, n. 4, p. 31-45. jul./ago. 1994.

STEDRY, A. **Budget control and cost behavior**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1960.

SWIERINGA, R. J.; MONCUR, R. H. **Some effects of participative budgeting on managerial**

**behavior**. New York: National Association of Accountants, 1975.

TAYLOR, F. W. **The principles of scientific management**. New York: Harper and Row, 1911.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1983.

ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento empresarial: Uma abordagem prática**. 2. ed. Porto Alegre: Sagra, 1984.