

Efeitos do envolvimento no trabalho em atitudes gerenciais, compartilhamento de informação e no desempenho de *controllers* no contexto orçamentário

Micheli Aparecida Lunardi¹
Vinícius Costa da Silva Zonato¹
Juliana Constâncio Nascimento¹

Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Blumenau, Brasil

Recebimento:

12/04/2018

Aprovação:

15/12/2018

Editor responsável:

Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

Resumo

Objetivo – Este estudo investiga os efeitos intervenientes do envolvimento no trabalho, atitudes gerenciais e compartilhamento de informação na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial de *controllers* de empresas que atuam no Brasil.

Metodologia – Pesquisa descritiva, foi realizada por meio de levantamento com 318 respondentes, com responsabilidade orçamentária em empresas que atuam no Brasil. Os indivíduos participantes do estudo exercem a função de *controller*, gerente de controladoria ou coordenador de controladoria. As relações teóricas investigadas nesta pesquisa foram testadas a partir da técnica de modelagem de equações estruturais.

Resultados – Os resultados revelaram que a participação orçamentária influencia positivamente o envolvimento no trabalho, o qual demonstrou influência direta e indireta no desempenho gerencial, mediada pelas atitudes gerenciais. O envolvimento no trabalho influencia as atitudes gerenciais dos *controllers* e sua predisposição em compartilhar informações com seus superiores. O compartilhamento de informação vertical, contudo, não apresentou influência direta no desempenho gerencial.

Contribuições – Espera-se contribuir para com o conhecimento existente relacionado a essa temática, fornecendo evidências dos efeitos da participação orçamentária de *controllers* em seu envolvimento no trabalho. Espera-se produzir evidências dos efeitos do envolvimento na relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, direta e indiretamente, mediado pelas atitudes gerenciais em relação ao orçamento e sua predisposição em compartilhar informações com seus superiores.

Palavras-chave – Participação orçamentária, envolvimento no trabalho; atitude gerencial; compartilhamento de informação vertical; desempenho gerencial



Revista Brasileira de Gestão e Negócios

DOI: 10.7819/rbgn.v21i3.4000

I Introdução

A participação orçamentária é referida na medida em que os gestores participam na preparação do orçamento e influenciam os objetivos orçamentários em suas áreas de responsabilidade (Kenis, 1979). Estudos comportamentais sobre participação orçamentária tiveram 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

De acordo com Katz e Kahn (1978) e Diefendorff, Brown, Kamin e Lord (2002), o funcionamento eficaz da organização exige que os funcionários não apenas desempenhem seu papel prescrito mas também envolvam comportamentos que ultrapassem as obrigações formais. A participação do subordinado nos processos orçamentários da organização pode levar a um aumento do envolvimento do subordinado com a organização, que, em seguida, pode resultar em maior desempenho da tarefa do subordinado (Macinati e Rizzo, 2016; Shields e Shields, 1998).

O envolvimento do subordinado no processo orçamentário tem importantes efeitos cognitivos que podem promover o surgimento de sentimentos de propriedade e clareza na realização de suas funções. O envolvimento no trabalho aumenta os processos motivacionais, que, por sua vez, influenciam o desempenho no trabalho, bem como outros resultados relevantes nesse contexto (Diefendorff et al., 2002), a exemplo das atitudes gerenciais e da propensão dos indivíduos em compartilhar informações privadas com seus superiores. Acredita-se que um maior envolvimento dos gestores no trabalho pode influenciar positivamente essas relações.

Para Moynihan e Pandey (2007), o envolvimento no trabalho pode ser destacado como uma importante atitude dos funcionários. Os orçamentos indevidamente aplicados podem, no entanto, levar a comportamentos disfuncionais e atitudes negativas entre os membros organizacionais (Argyris, 1952). A maioria dos estudos desenvolvidos sobre o tema se concentrou em saber se a alta participação

orçamentária leva a um melhor desempenho e atitudes no trabalho (Govindarajan, 1989).

No que diz respeito às atitudes, Milani (1975) descobriu que a participação foi associada positiva e significativamente às atitudes gerenciais dos subordinados, o que sugere que, em condições de maior participação orçamentária, torna-se possível melhorar o envolvimento dos gestores no trabalho. As evidências encontradas para a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial têm, contudo, apresentado resultados inconclusivos e conflitantes entre alguns estudos (Dani, Zonatto e Diehl, 2017; Derfuss, 2016), o que sugere que há outras variáveis intervenientes que determinam os efeitos da participação no desempenho.

Nesse contexto, uma lacuna de pesquisa identificada na literatura versa sobre os efeitos intervenientes do envolvimento no trabalho, na relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial. Entende-se que a participação por si só não é capaz de assegurar que os gestores subordinados alcançarão melhor desempenho, o que ocorre quando estes empreendem maior esforço no desenvolvimento de suas tarefas, envolvendo-se com suas atividades de trabalho, de modo a assegurar que os objetivos estabelecidos possam ser alcançados.

Assim sendo, torna-se possível se admitir que, em condições de maior participação orçamentária, ocorra maior nível de envolvimento gerencial no trabalho, o qual pode resultar em atitudes gerenciais proativas dos gestores em relação ao orçamento, bem como influenciar positivamente sua propensão em compartilhar informações com seus superiores, podendo resultar em melhor desempenho gerencial. Tais relacionamentos, contudo, não foram investigados na literatura comportamental da contabilidade, motivação pela qual se desenvolveu este estudo.

Diante do exposto, a questão de pesquisa que norteia a realização dessa investigação é a seguinte: quais são os efeitos intervenientes do envolvimento no trabalho, atitudes gerenciais e compartilhamento de informação na relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial de *controllers*? O objetivo central desta pesquisa consiste em investigar os efeitos

intervenientes do envolvimento no trabalho, atitudes gerenciais e compartilhamento de informação na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial de *controller* de empresas que atuam no Brasil.

Nesta investigação, o sujeito da pesquisa é o gestor responsável pela unidade de Controladoria, que se constitui em uma unidade organizacional subordinada a uma divisão de gestão superior na organização, com atribuições e responsabilidades de gestão orçamentária. Portanto, seu nível hierárquico na organização é de nível médio. A controladoria constitui-se em uma importante área de apoio à gestão nas organizações, como fonte geradora de informações. Assim sendo, admite-se que o *controller* é um dos gestores que viabilizam a consecução dos objetivos organizacionais (Sathe, 1983). Zonatto (2014) e Palomino e Frezatti (2016) destacam a escassez de estudos desenvolvidos especificamente com uma amostra de *controllers*, o que se constitui em uma oportunidade para a realização de novos estudos.

A percepção dos gestores de que o sucesso da organização pode estar parcialmente ligado às práticas de envolvimento dos trabalhadores nos processos organizacionais, como o orçamento, levou a um interesse continuado dos gestores e pesquisadores em analisar o envolvimento dos funcionários com o desempenho gerencial (Vandenberg, Richardson e Eastman, 1999). O envolvimento do trabalhador no orçamento pode contribuir para uma maior clareza do papel dos indivíduos nas atividades organizacionais, pois o envolvimento pode fornecer informações que permitem entender as expectativas associadas a seu papel, suas tarefas e responsabilidades (Macinati e Rizzo, 2016).

Embora os orçamentos sejam frequentemente criticados pelos pesquisadores e usuários da ferramenta, eles ainda estão sendo amplamente utilizados na maioria das organizações (Libby e Lindsay, 2010). No entanto, o orçamento tende a ser menos criticado quando o nível de participação do subordinado e o envolvimento do trabalhador durante o processo orçamentário são elevados (Sponeem e Lambert, 2010). A participação orçamentária tem sido estudada mais frequentemente na

literatura internacional (Lavarda e Fank, 2014). No Brasil, pesquisas comportamentais associadas à participação orçamentária e ao desempenho gerencial são escassas, o que torna relevante a aplicação deste estudo (Dani et al., 2017; Santos et al., 2014).

Do mesmo modo, não foi identificada na literatura revisitada a realização de outros estudos desenvolvidos sob a configuração proposta nesta pesquisa. Portanto, espera-se contribuir para o conhecimento existente relacionado a essa temática, fornecendo evidências dos efeitos da participação orçamentária de *controllers* de empresas que atuam no Brasil em seu envolvimento no trabalho. Da mesma forma, espera-se produzir evidências dos efeitos desse envolvimento na relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, direta e indiretamente, mediado pelas atitudes gerenciais desses profissionais em relação ao orçamento e a sua predisposição em compartilhar informações com seus superiores.

2 Base teórica e hipóteses de pesquisa

2.1 Participação orçamentária, envolvimento no trabalho e desempenho gerencial

Na maioria das organizações, a orçamentação desempenha um papel crucial no planejamento e controle, alocação de recursos e coordenação (Hannan, Rankin e Towry, 2010). 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 (Santos et al., 2014).

Para Milani (1975) e Bruns e Waterhouse (1975), a orçamentação é uma das muitas atividades administrativas que evidenciam certos tipos de reações humanas. Nouri e Parker (1998) argumentaram que, quando os subordinados se envolvem na configuração do orçamento, eles se familiarizam com os objetivos orçamentários. Por

consequência, ocorre o aumento de sua associação, não apenas com os objetivos orçamentários, mas também com todos os objetivos organizacionais.

A participação orçamentária permite que os subordinados entendam melhor o processo de definição de orçamento (Dani, Zonatto e Diehl, 2017; Derfuss, 2016; Nouri e Parker, 1998). Shield e Shields (1998) sugeriram que o processo de participação orçamentária aumentaria a confiança dos subordinados, o senso de controle e o envolvimento do subordinado com a organização (Chong, Eggleton e Leong, 2006).

O envolvimento no trabalho refere-se à crença cognitiva de que o trabalho satisfaz as necessidades do trabalhador. Representa o grau em que um indivíduo se identifica com seu trabalho, tanto no local do trabalho como fora dele (Brown, 1996). Christian, Garza e Slaughter (2011) explicam que o envolvimento no trabalho se refere a quanto o trabalho pode satisfazer as necessidades de um indivíduo. Trata-se do nível de identificação do indivíduo com o trabalho realizado (Cavalcante; Siqueira e Kuniyoshi, 2014; Siqueira, 2008).

Assim, a partir de tais expectativas, na primeira hipótese investigada busca-se analisar a relação direta existente entre a participação orçamentária de *controllers* de empresas que atuam no Brasil e seu envolvimento no trabalho. H_1 : *A participação orçamentária está positivamente relacionada ao envolvimento no trabalho.*

Tem-se demonstrado na literatura sobre gestão estratégica de recursos humanos a importância do desenvolvimento de políticas e práticas de recursos humanos, sistemas de trabalho de alto desempenho e alto envolvimento no trabalho (Oliveira e Rocha, 2017). Pesquisas empíricas sobre o envolvimento no trabalho não parecem, contudo, suportar alegações da influência do envolvimento do trabalhador no processo orçamentário, com seu desempenho gerencial.

As evidências produzidas por Brown e Leigh (1996) indicam uma possível correlação entre o envolvimento no trabalho e o desempenho gerencial dos subordinados. Bakker Schaufeli, Leiter e Taris (2008) destacam que uma das razões pelas quais os trabalhadores desenvolvem melhor

desempenho gerencial na organização seria pela criação do envolvimento no trabalho.

Outros pesquisadores estiveram interessados na relação entre envolvimento no trabalho e variáveis organizacionais (Kanungo, 1982). Embora o envolvimento no trabalho seja considerado um fator chave que influencie importantes resultados individuais e organizacionais (Lawler, 1986), em outro estudo Brown (1996) demonstrou uma relação não significativa entre o envolvimento no trabalho dos subordinados e seu desempenho gerencial.

Dessa forma, para a realização desta pesquisa, entende-se que em condições de maiores níveis de participação orçamentária torna-se possível aumentar o envolvimento dos *controllers* no trabalho, o que refletiria positivamente em seu desempenho. Dessa maneira, na segunda hipótese a ser testada na pesquisa, se estabelece que: H_2 : *O envolvimento no trabalho está positivamente associado ao desempenho gerencial.*

2.2 Envolvimento no trabalho, atitudes gerenciais e desempenho gerencial

Embora a participação orçamentária em alguns estudos tenha demonstrado efeitos positivos e diretos sobre a atitude e o desempenho gerencial, na maioria dos estudos os efeitos da participação orçamentária dependem de outra variável interveniente (Shields e Shields, 2008). Os modelos baseados em teorias psicológicas sugerem que a participação está relacionada ao desempenho por meio da identificação e do envolvimento do subordinado com os objetivos orçamentários (Murray, 1990), o qual poderá levar a uma maior atitude gerencial.

Milani (1975) definiu a atitude em termos de sentimentos e predisposições dos empregados para com seus empregos e empregadores em um contexto orçamentário. Para Yukl (1971), os resultados de muitos estudos apoiaram os efeitos positivos da participação orçamentária nas atitudes dos subordinados. Na maioria dos casos, as atitudes em relação ao trabalho têm sido demonstradas como um fator interveniente que afeta o desempenho gerencial quando os subordinados participam das atividades orçamentárias (Yuen, 2007).

Assim, uma razão para se examinar essa variável neste estudo é a crença de que uma atitude gerencial adequada em relação à empresa conduzirá a um desempenho gerencial mais eficaz, impulsionado pelas condições em que ocorrem esta participação e o nível de envolvimento.

A participação orçamentária pode ser mais eficaz quando os membros da equipe possuem uma atitude positiva, que acabará por melhorar o desempenho dos funcionários (Yuen, 2007). A atitude no trabalho é examinada nos estudos em razão de seu papel importante na literatura como uma variável interveniente, utilizada para explicar diferentes níveis de desempenho (Milani, 1975). Na maioria dos casos, a atitude em relação ao trabalho é oferecida como um fator interveniente que leva a um melhor desempenho (Milani, 1975).

A criação de práticas de sistemas de alto envolvimento tem sido importante para a gestão estratégica de recursos humanos (Oliveira e Rocha, 2017). Dessa maneira, tem-se pesquisado na literatura sobre a gestão estratégica de recursos humanos da organização e sobre os efeitos do envolvimento no trabalho quanto às atitudes e comportamentos individuais dos subordinados na organização (Jiang, Lepak, Hu & Baer, 2012a), elementos que refletem em seu desempenho.

Nesta pesquisa, entende-se que quando os *controllers* encontram-se mais envolvidos no trabalho, torna-se possível admitir que esses profissionais desenvolvam atitudes gerenciais proativas em relação ao orçamento, que podem resultar em melhor desempenho gerencial. Assim sendo, em condições de maiores níveis de participação orçamentária, entende-se que esses profissionais com maior envolvimento no trabalho estarão mais propensos a desenvolver tais atitudes, o que configura a terceira hipótese de pesquisa. *H₃: O envolvimento no trabalho está positivamente associado às atitudes gerenciais relacionadas ao orçamento.*

No que se refere à relação entre as atitudes gerenciais e o desempenho, Milani (1975) encontrou correlações positivas e significativas entre a participação orçamentária e as atitudes em relação ao trabalho, ao passo que Mia (1988) constatou que a atitude gerencial modera o efeito da

participação orçamentária no desempenho. Nesse caso, a participação no processo orçamentário evidenciou que uma atitude ou motivação mais favorável foi associada positivamente ao desempenho melhorado (Mia, 1988).

A participação no processo orçamentário muitas vezes foi postulada para ter um efeito positivo nas atitudes e no desempenho gerencial (Govindarajan, 1986). Seus efeitos no desempenho, contudo, nem sempre são diretos (Derfuss, 2016; Dani et al., 2017). Isso ocorre porque os estados mentais dos indivíduos exercem influência em suas ações, determinando como ocorrerá seu comportamento. Por consequência, tendem a impactar em seu desempenho gerencial, positiva ou negativamente.

Alguns pesquisadores concluíram que a participação orçamentária pode não gerar atitudes positivas e melhorar o desempenho no trabalho (Merchant, 2007). Invancevich (1976) observou que não há relação entre participação orçamentária e a atitude. Merchant (2007), no entanto, estabelece que as atitudes em relação ao orçamento são maiores onde os subordinados participam mais efetivamente em atividades relacionadas ao orçamento.

Dessa forma, entende-se que em condições de maiores níveis de participação e envolvimento dos *controllers* no trabalho torna-se possível identificar uma relação positiva entre suas atitudes gerenciais em relação ao orçamento e seu desempenho, quarta hipótese testada nesta investigação. *H₄: As atitudes gerenciais estão positivamente associadas ao desempenho gerencial.*

2.3 Envolvimento no trabalho, compartilhamento de informação vertical e desempenho gerencial

A participação orçamentária proporciona aos subordinados a oportunidade de interagir e comunicar-se com seus superiores e de influenciar seus objetivos orçamentais (Lau e Tan, 2003). Estudos como Miller e Monge (1986) e Comerford e Abernethy (1999) sugerem que os benefícios do envolvimento dos gestores no processo de definição do orçamento derivam principalmente do intercâmbio e da divulgação de informações

relevantes para o trabalho, a fim de facilitar a tomada de decisões.

Shields e Shields (1998) consideram que a participação orçamentária existe para compartilhar informações entre superior e subordinado, coordenar interdependências, motivar e influenciar atitudes. O envolvimento do subordinado no processo orçamentário pode aumentar, bem como diminuir a comunicação de um gerente com o supervisor imediato (Francis-Gladney, 2004).

A participação do subordinado na configuração do orçamento afeta os resultados relacionados ao trabalho, como o desempenho gerencial (Murray, 1990), o que leva a uma maior motivação e compromisso com o orçamento (Brownell e McInnes, 1986). A partir de uma perspectiva cognitiva, a participação orçamentária é vista para melhorar o fluxo de informações entre superiores e subordinados, levando-se a decisões de maior qualidade (Shields e Young, 1993).

De acordo com Fisher, Frederickson e Peffer (2002), o orçamento é uma ferramenta importante para planejar e motivar o desempenho do subordinado. Pesquisas sugerem que a participação do subordinado no processo orçamentário tem dois aspectos cognitivos: a participação aumenta a qualidade do orçamento e, portanto, a utilidade dos orçamentos, permitindo que os subordinados introduzam seu conhecimento no processo orçamentário, e permite que o subordinado obtenha informações relevantes para o desempenho de seu trabalho (Magner, Welker e Campbell, 1996).

Segundo Oliveira e Rocha (2017) e Jiang et al. (2012a), sistemas de avaliação de desempenho, recompensas associadas ao desempenho, além da oportunidade de desenvolvimento de carreira e mobilidade interna, promoveriam a motivação e o esforço dos empregados. Dessa maneira, seria importante que as organizações criassem políticas de envolvimento do empregado e compartilhamento de informações (Jiang et al., 2012a, 2012b), de modo a potencializar seu desempenho.

Nessas condições, entende-se que o *controller*, quando envolvido nos processos orçamentários da organização, torna-se mais

propenso a compartilhar informações com seus superiores. Assim, na quinta hipótese de pesquisa, se estabelece que: *H₅: O envolvimento no trabalho está positivamente associado ao compartilhamento de informação vertical.*

Estudos verificaram que a participação orçamentária está positivamente associada a informações relevantes para o trabalho (Chong e Chong, 2002; Shields e Shields, 1998; Magner et al., 1996). Para Christensen (1982), a participação orçamentária pode ter um valor positivo quando a estrutura de comunicação é usada para a avaliação do desempenho do trabalhador. Segundo Baiman e Evans (1983), a participação orçamentária permite que as informações do subordinado possam ser incorporadas em seu sistema de avaliação de desempenho.

Conforme explicam Shields e Shields (2008), existem razões para a existência da participação orçamentária, sendo as principais a partilha de informação, a motivação e a atitude. A participação dos subordinados no processo de definição de orçamento dá aos subordinados a oportunidade de ter acesso à informação (Baiman e Evans, 1983), o que permite também aos subordinados comunicar ou revelar algumas de suas informações privadas que podem ser incorporadas aos padrões de desempenho (Baiman e Evans, 1983).

A comunicação orçamentária entre um gerente e um supervisor existe quando o gerente transmite informações relevantes para o orçamento ou o recebe do supervisor (Francis-Gladney, 2004). Assim, a participação orçamentária pode ser definida como a medida em que um gerente tem a oportunidade de expressar opiniões e influenciar o processo orçamentário (Brownell, 1982). Uma segunda razão geral pela qual as organizações buscam uma maior comunicação orçamentária entre os gerentes e seus superiores é seu potencial efeito positivo nas atitudes, moral e motivação relacionadas ao trabalho dos gerentes e, por sua vez, em comportamentos como o desempenho no trabalho (Shields e Shields, 1998; Shields e Young, 1993).

Estudos sugerem que a participação no orçamento serve como um importante papel de troca de informações (Brownell e

Dunk, 1991). Nem todos os indivíduos estão, contudo, propensos a socializar suas informações. Hopwood (1976) destacou que a participação é um mecanismo de troca de informações a partir do qual os funcionários individuais obtêm mais informações sobre seu trabalho. Essas informações facilitam uma compreensão mais clara de seu trabalho, melhorando seu desempenho gerencial (Mia, 1989).

Sendo assim, torna-se possível se admitir que, em condições de maior participação

orçamentária, em que os *controllers* apresentem-se mais envolvidos com o trabalho, eles estejam mais propensos a partilhar informações com seus superiores, o que pode refletir positivamente em seu desempenho gerencial. Desse modo, a sexta hipótese de pesquisa estabelece que: H_6 : *O compartilhamento de informação vertical está positivamente associado ao desempenho gerencial.*

A Figura 1 evidencia uma síntese das relações investigadas nesta pesquisa, a partir do modelo teórico de análise elaborado para o estudo.

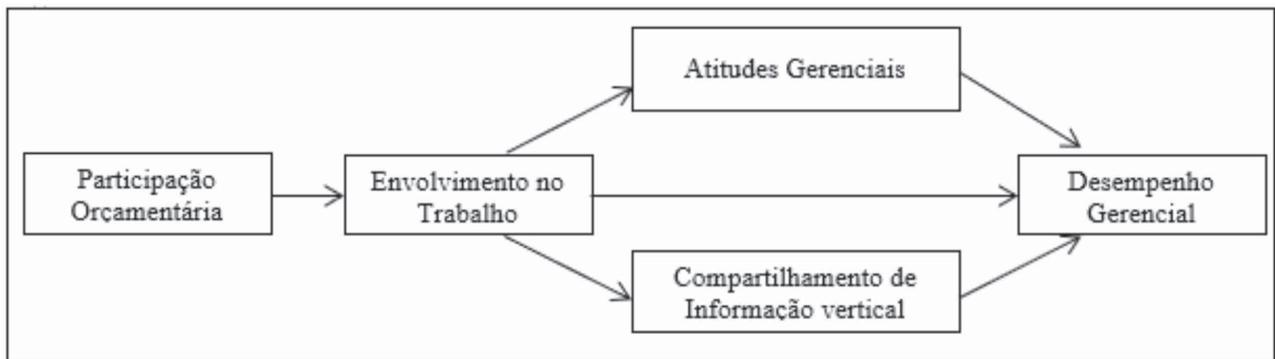


Figura 1 – Modelo teórico de análise

Fonte: Elaboração própria.

3 Método e procedimentos da pesquisa

a metodologia adotada nesta investigação é caracterizada como uma pesquisa descritiva, sendo o processo utilizado para a coleta de dados o levantamento e a abordagem para análise dos dados quantitativa. Martins e Théophilo (2009) destacam que as pesquisas quantitativas apresentam as evidências e os dados coletados de forma quantificada e mensurada. A pesquisa quantitativa possui hipóteses claramente especificadas e variáveis operacionalmente definidas e preocupa-se com a medição objetiva e a quantificação dos resultados (Godoy, 1995).

A população objeto desta pesquisa consiste em profissionais responsáveis pela área de controladoria de empresas que atuam no Brasil, com responsabilidade orçamentária nas organizações em que atuam. Em pesquisa realizada junto à rede de negócios LinkedIn, identificaram-se

profissionais com tais características, com funções denominadas como: *controllers*, gerentes de controladoria e coordenadores de controladoria.

A definição da população foi estabelecida a partir da identificação das empresas em operações no país, que possuem gestores com tais funções. Optou-se por essa população pelo fato de o *controller* assumir diferentes posturas em diferentes empresas, o que o torna uma peça estratégica dentro das organizações, pois ele é o profissional que possui excelência nas informações geradas nas organizações (Siqueira e Soltelinho, 2001).

Para a definição da amostra a ser investigada na pesquisa, com o auxílio de grupos no LinkedIn, foram contatados indivíduos com responsabilidade orçamentária, em âmbito nacional, que exercem tais funções, no período de novembro de 2016 a março de 2017. Inicialmente, encaminhou-se um convite ao *controller* apresentando os propósitos da pesquisa e solicitando a participação no estudo.

Encaminhar o convite antes do instrumento de pesquisa permitiu que, quando os participantes recebessem o questionário, estivessem cientes do que se tratava e pudessem responder com maior precisão e qualidade os questionamentos da pesquisa. Assim, após o aceite do convite, enviou-se o questionário para os *controllers* que demonstraram interesse em participar voluntariamente da pesquisa.

A amostra analisada é caracterizada como não probabilística, intencional e obtida por acessibilidade, e contou com a participação voluntária de 318 *controllers* de diferentes organizações sediadas no país. Foram encaminhados 1985 convites, e 852 profissionais

aceitaram o convite para responder o instrumento de pesquisa. No entanto, até o prazo final definido para a coleta dos dados, apenas 318 o fizeram. Assim, a amostra analisada representa 37,32% do total de potenciais respondentes da pesquisa. Como procedimento ético adotado, foi assegurado aos participantes seu anonimato e da organização em que atua.

Para a coleta de dados, foi elaborado um questionário, com questões objetivas, contemplando as variáveis analisadas no estudo. Na Tabela 1, são apresentadas as variáveis utilizadas no estudo, sua operacionalização e definição.

Tabela 1

Constructos, operacionalização e definição das variáveis de pesquisa

Variáveis	Operacionalização	Definição	Autores
Participação Orçamentária (PO)	Avalia a influência que um indivíduo tem no processo orçamentário.	A participação orçamentária aceita que os subordinados comuniquem ou revelem algumas de suas informações, que podem ser agrupadas aos orçamentos (Dunk, 1993). Assim, a participação orçamentária reforça a qualidade do orçamento, uma vez que proporciona aos subordinados uma oportunidade de comunicar informações relevantes nas decisões orçamentais (Parker e Kyj, 2006; Kyj e Parker, 2008).	Milani (1975)
Envolvimento no trabalho (EN)	Determina o grau de envolvimento do subordinado com seu trabalho.	Atitude relacionada ao trabalho, que se refere à força relativa da vinculação emocional dos empregados, identificação e envolvimento em sua organização empregadora (Macinati e Rizzo, 2016).	Moynihan e Pandey (2007)
Compartilhamento de informação vertical (CI)	Determina o grau em que os subordinados comunicam as informações sobre as condições locais para seus superiores.	O compartilhamento de informação horizontal existe quando uma informação valiosa está dispersa na organização. Quando o compartilhamento de informação não ocorre, um indivíduo pode dispor de maior informação do que o outro, e nenhum pode possuir um conjunto de informações completas (Clarkson, Jacobsen e Batcheller, 2007).	Parker e Kyj (2006)
Atitude gerencial (AG)	Avalia as atitudes dos subordinados perante atividades gerenciais.	A cognição atitude gerencial tende a ser mais favorável em organizações que usam o orçamento como parte da estratégia de controle administrativo (Merchant, 2007).	Adaptado instrumento de pesquisa desenvolvido por Merchant (2007)
Desempenho gerencial (DG)	Verifica a medida de desempenho de gestores com responsabilidade orçamentária em suas atividades de trabalho, analisada pelo próprio respondente.	Os colaboradores compreendem o impacto de suas ações sobre as medidas de desempenho, alinham suas ações com a estratégia organizacional e assim alcançam desempenho no trabalho (Kaplan e Atkinson, 1998).	Mahoney, Jerde e Carroll (1963, 1965), na versão proposta por Zonatto (2014)

Fonte: Elaboração própria.

Antes dos testes das hipóteses, procedeu-se a análise da validade interna, unidimensionalidade, validade discriminante do coeficiente de confiabilidade e a variância média extraída de cada variável analisada no estudo. As validades e a unidimensionalidade foram testadas mediante análise fatorial confirmatória (AFC), utilizando-se os indicadores t-values, para inferir sobre as hipóteses da pesquisa, e qui-quadrado, graus de liberdade (gl), χ^2 /grau de liberdade (GL), menor que 5, coeficiente de determinação (R^2), raiz média quadrada do erro de aproximação (RMSEA), valor aceitável entre 0,03 e 0,08, índice de ajuste comparativo (CFI) e índice de qualidade do ajuste (GFI), com valores ideais mais próximos de 1 (Miles e Shevlin, 2007) para se inferir sobre a qualidade do ajuste do modelo.

A validade discriminante foi testada mediante a comparação entre as variáveis, com correlações livres entre elas, e fixadas em 1. A diferença do qui-quadrado entre as comparações das variáveis, quando maior que 10.870, indica a validade discriminante entre as variáveis analisadas (Stratman e Roth, 2002; Koufteros, 1999). Para a confiabilidade, as variáveis devem apresentar o alfa de Cronbach e a confiabilidade composta igual ou superior a 0,7 e AVE igual ou superior a 0,5 (Gudergan, Ringle, Wende e Will, 2008).

Uma vez que o nível de análise nesta investigação concentra-se nos indivíduos, a partir da definição do número mínimo de *controllers* participantes do estudo adotou-se a utilização da modelagem por equações estruturais para se avaliar as relações teóricas observadas, com auxílio do *software* SPSS (AMOS versão 22). Hair Jr. et al. (2005) apresentam que, para o uso das equações estruturais, o número de cinco respondentes é necessário por indicador analisado no modelo. Esse número mínimo de respondentes foi observado nesta pesquisa. Buscando diminuir as restrições da amostra analisada no estudo, sendo necessário optar-se-á pela purificação do modelo, eliminando indicadores que possuam baixa

significância no constructo, a fim de viabilizar a robustez das análises (Ringle, Sarstedt e Straub, 2012; Gudergan et al., 2008).

4 Apresentação e análise dos resultados

A análise dos dados baseia-se na operacionalização do modelo teórico de análise elaborado para a pesquisa (Figura 1), que determina relações entre participação orçamentária, envolvimento no trabalho, compartilhamento de informação vertical, atitudes gerenciais e desempenho gerencial. O modelo foi operacionalizado com auxílio de Modelagem de Equações Estruturais (MEE) para examinar as hipóteses propostas na pesquisa.

Após a coleta dos dados, verificou-se que a pesquisa compreendeu 318 *controllers* de diferentes organizações. O cargo *controller* abrangeu a maior quantidade de respondentes do estudo, totalizando um número de 239 respondentes. Já o cargo de coordenador de controladoria apresentou 40 respondentes. Por sua vez, com 39 respondentes, evidencia-se o cargo de gerente de controladoria, que representa 12,26% da amostra analisada.

Tabela 2

Descrição dos cargos dos participantes da pesquisa e áreas a que estão vinculados

Descrição do cargo	Freq. absoluta	Freq. relativa
Controller	239	75,16%
Gerente de controladoria	40	12,58%
Coordenador da controladoria	39	12,26%
Total	318	100%

Fonte: elaborado pelo autor (2017)

Inicialmente, realizou-se a análise descritiva dos itens que compõem as variáveis analisadas no estudo, que busca verificar a tendência dos dados e a confiabilidade dos mesmos (Tabela 3).

Tabela 3

Análise descritiva dos dados

Var	Ind.	AC	Min	Max	Média	DP	AS	CT	Var	Ind.	AC	Min	Max	Média	DP	AS	CT
PO	PO_1	0,85	1	7	6,49	1,07	-2,78	8,75	AG	AG_1	0,85	1	5	4,57	0,64	-1,53	2,76
	PO_2		1	7	5,74	1,43	-1,2	1,05		AG_2		1	5	4,15	0,92	-1,03	0,71
	PO_3		1	7	6,44	0,99	-2,51	7,95		AG_3		1	5	4,25	0,86	-1,11	1,04
	PO_4		1	7	6,11	1,23	-1,72	3,22		AG_4		1	5	4,44	0,76	-1,62	3,36
	PO_5		1	7	6,42	0,97	-2,59	8,94		AG_5		1	5	4,45	0,71	-1,38	2,58
	PO_6		1	7	5,96	1,32	-1,61	2,55		DG_1		1	7	5,92	0,93	-1,03	2
ET	EN_1	0,79	1	7	5,62	1,27	-0,94	0,77	DG	DG_2	0,88	1	7	5,93	0,95	-1,2	3,04
	EN_2		1	7	4,44	1,44	-0,43	0,17		DG_3		1	7	6,02	0,91	-0,68	-0,21
	EN_3		1	7	4,29	1,56	-0,32	-0,41		DG_4		1	7	5,75	1	-0,63	0,08
CI	CI_1	0,84	1	7	6,1	1,13	-1,88	4,58		DG_5		1	7	6,08	0,97	-1,31	2,49
	CI_2		1	7	6,21	1,09	-2,23	6,42		DG_6		1	7	5,84	1,07	-1,19	2,24
	CI_3		1	7	5,68	1,37	-1,35	1,8		DG_7		1	7	5,61	1,17	-1,06	1,61
								DG_8		1		7	5,29	1,42	-0,81	0,32	
								DG_9		1		7	5,89	0,74	-0,43	0,13	

Legenda: PO. Participação orçamentaria; ET. Envolvimento no trabalho; CI. Compartilhamento de informação vertical; AG. Atitudes gerenciais; DG. Desempenho gerencial. AC. Alfa de Cronbach; Min. Mínimo; Max. Máximo; DP. Desvio padrão; AS. Assimetria; CT. Curtose.

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 3, percebe-se que todas as variáveis alcançaram respostas mínimas e máximas na escala utilizada, o que indica um grau de discordância (1) ou concordância (7) total em relação aos questionamentos realizados no estudo. Esses resultados demonstram que os *controllers* atuam em diferentes configurações orçamentárias. Além disso, eles percebem de maneira distinta sua influência nos processos orçamentários. Do mesmo modo, verifica-se que nem todos os participantes da pesquisa sentem-se envolvidos com seu trabalho ou possuem atitudes gerenciais proativas em relação ao orçamento, assim como observa-se que nem todos os *controllers* compartilham informações com seus superiores e obtêm melhor desempenho.

Buscando-se avaliar os relacionamentos entre os constructos analisados na pesquisa, realizou-se a modelagem de equações estruturais. Os resultados dos índices de ajustes do modelo estrutural avaliado na pesquisa são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4

Índices do modelo de mensuração

Indicador	Valor esperado	Modelo inicial
Qui ²		931,99
Grau de liberdade (GL)		294
Qui ² /Grau de liberdade (GL)	< 5	3,17
Significância estatística (P)	p < 0,05	0,000
Índice de adequação comparativo (<i>Comparative Fit Index</i> - CFI)	> 0,90	0,848
Índice de ajuste Index (<i>Goodness of fit Index</i> - GFI)	> 0,90	0,817
Erro quadrático médio de aproximação (<i>Root Mean Square Error of Approximation</i> - RMSEA)	< 0,10	0,083

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 4 que o modelo inicial de mensuração, elaborado para análise do envolvimento no trabalho no processo orçamentário sobre atitudes gerenciais, compartilhamento de informação vertical e desempenho gerencial, apresentou valores aceitáveis, próximos aos esperados, o que sugere

a validade do modelo estrutural de mensuração. O índice de ajustamento desse modelo apresentou valor de 3,17, sendo significativo a $p < 0,000$. O índice de adequação comparativo (CFI) obteve um valor de 0,848, ficando próximo ao esperado, bem como os demais índices analisados na Tabela 4.

Para aferir a qualidade preditiva dos constructos teóricos analisados na pesquisa, avaliaram-se os coeficientes alfa de Cronbach, a confiabilidade composta (CC) e a variância média extraída (*Average Variance Extracted – AVE*) de cada um dos constructos apresentados no estudo. Os resultados são demonstrados na Tabela 5.

Tabela 5
Análise da confiabilidade das dimensões

Dimensões	Confiabilidade composta	Variância extraída	Alfa de Cronbach
Participação orçamentária	0,86	0,61	0,852
Envolvimento no trabalho	0,81	0,59	0,795
Atitudes gerenciais	0,87	0,57	0,856
Compartilhamento de informação vertical	0,86	0,67	0,843
Desempenho gerencial	0,86	0,55	0,886

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que as variáveis analisadas no estudo apresentaram coeficientes de confiabilidade considerados adequados pela literatura. O alfa de Cronbach (AF) dos constructos finais de mensuração selecionados para a realização da pesquisa foram superiores a 0,795. A confiabilidade composta (CC) também demonstrou valores superiores a 0,7, sendo o menor valor encontrado de 0,81. Por sua vez, a validade extraída (AVE) indica que todos os constructos alcançaram valores superiores a 0,55.

A análise da validade discriminante das variáveis testadas no modelo foi realizada conforme os procedimentos recomendados por Fornell e Larcker (1981). Assim, procedeu-se a avaliação pelo cálculo das variâncias compartilhadas, em que as variâncias extraídas dos constructos são comparadas com a variância compartilhada (Eberle, Milan e Matos, 2016). Os resultados encontrados são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6
Validade discriminante das variáveis

Correlação dos constructos com AVE					
	PO	ET	AG	CI	DG
PO	0,54	-	-	-	-
ET	0,20	0,67	-	-	-
AG	0,00	0,26	0,67	-	-
CI	0,00	0,33	0,00	0,43	-
DG	0,00	0,14	0,30	0,45	0,50
Validade discriminante pelo critério de Fornell e Larcker (1981)					
	PO	ET	AG	CI	DG
PO	0,54	-	-	-	-
ET	0,04	0,67	-	-	-
AG	0,00	0,07	0,67	-	-
CI	0,00	0,11	0,00	0,43	-
DG	0,00	0,02	0,09	0,20	0,50

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme demonstrado na Tabela 6, percebe-se pelo teste de validade discriminante sugerido por Fornell e Larcker (1981) que a variância extraída das variáveis analisadas é superior à variância compartilhada dos constructos analisados, o que indica sua validade discriminante. Assim, procedeu-se a análise das

relações teóricas investigadas na pesquisa, a partir dos resultados encontrados no modelo estrutural testado, de forma a rejeitar ou não as hipóteses estabelecidas para o estudo. A Figura 2 evidencia os resultados finais das estimativas de caminhos do modelo de mensuração utilizado.

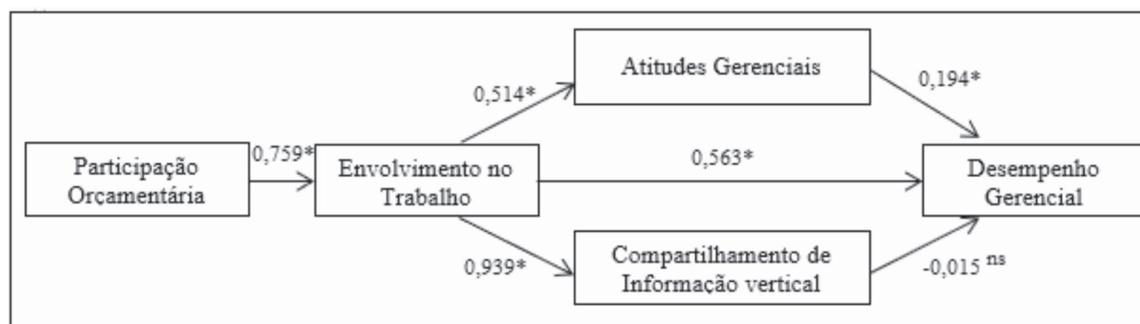


Figura 2 – Estimativas de caminhos modelo estrutural

Legenda: PO. Participação orçamentária; ET. Envolvimento no trabalho; CI. Compartilhamento de informação vertical; AG. Atitudes gerenciais; DG. Desempenho gerencial.

* Nível de significância encontrado: $p < 0,01$.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, a partir dos resultados apresentados na Figura 2, que a participação orçamentária potencializa (reforça e aumenta) o envolvimento no trabalho, resultando em melhor desempenho gerencial. Da mesma maneira, percebe-se que, em condições de maiores níveis de envolvimento no trabalho, ocorre o aumento de compartilhamento de informação vertical e

das atitudes gerenciais, o que resulta em melhor desempenho do *controller*. Portanto, pode-se verificar que o envolvimento no trabalho constitui variável condicionante a obtenção de melhor desempenho gerencial no contexto orçamentário. Os coeficientes padronizados e as significâncias das relações nesse modelo são apresentados na Tabela 7.

Tabela 7

Coeficientes padronizados e significâncias das relações dos modelos testados

Resultados do modelo									
Caminhos estruturais	Hipóteses	Estimado	E.P.	t-values	P	Coefficiente padronizado	R ²		
ET	β PO	H ₁	0,294	0,064	4,557	***	0,759	0,58	
AG	β ET	H ₂	0,728	0,176	4,132	***	0,514	0,26	
CI	β ET	H ₃	2,677	0,596	4,494	***	0,939	0,88	
DG	β CI	H ₄	-0,009	0,080	-0,118	0,906	-0,015	0,45	
DG	β ET	H ₅	1,000	-	-	***	0,563	0,45	
DG	β AG	H ₆	0,243	0,083	2,914	0,004	0,194	0,45	

Nota 1: Caminho entre DG e ET fixado (teste t não calculado).

Nota 2: Níveis de significância: Valor aceitável $p < 0,05$ – Valor encontrado: *** $p < 0,01$

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Percebe-se, na Tabela 7, relação positiva e significativa entre a participação orçamentária e o envolvimento do trabalho, bem como do envolvimento e do desempenho gerencial. Dessa maneira, é possível verificar a influência direta da participação orçamentária no envolvimento no trabalho dos *controllers* e do envolvimento no trabalho em seu desempenho gerencial, o que confirma H_1 : *A participação orçamentária está positivamente relacionada ao envolvimento no trabalho* e H_2 : *O envolvimento no trabalho está positivamente associado ao desempenho gerencial*.

Os achados desta pesquisa demonstram que a participação orçamentária exerce influência direta no envolvimento no trabalho dos *controllers*. Da mesma maneira, o envolvimento no trabalho influencia positiva e significativamente o desempenho gerencial dos *controllers* no processo orçamentário. Sendo assim, a participação orçamentária influencia de maneira indireta o desempenho gerencial dos *controllers*, a partir dos efeitos que exerce sobre o envolvimento no trabalho desses profissionais.

De acordo com Chong et al. (2006), a participação orçamentária aumenta a confiança dos subordinados, bem como seu envolvimento na realização de seu trabalho. No que se refere ao envolvimento no trabalho e ao desempenho gerencial, Brown (1996) demonstrou uma relação não significativa entre o envolvimento no trabalho e o desempenho gerencial. No entanto, Brown e Leigh (1996) apresentaram correlação entre o envolvimento no trabalho e o desempenho gerencial, corroborando com os achados deste estudo.

Destaca-se que, no modelo de mensuração da influência do envolvimento no trabalho nas atitudes gerenciais, o caminho (*path*) é de $\lambda = 0,514$ a $p < 0,000$. Na influência das atitudes gerenciais no desempenho gerencial dos subordinados, o caminho (*path*) apresentou um valor de $\lambda = 0,194$ a $p < 0,004$. Sendo assim, é possível afirmar que o envolvimento no trabalho influencia de maneira direta as atitudes gerenciais e as atitudes gerenciais influenciam o desempenho gerencial dos subordinados, o que confirma as hipóteses H_3 : *O envolvimento no trabalho está positivamente associado às atitudes gerenciais dos subordinados*, e H_4 : *As atitudes gerenciais estão positivamente associadas ao desempenho gerencial*.

Esses resultados revelam que o envolvimento no trabalho influencia positivamente as atitudes gerenciais dos *controllers* e essa influencia positivamente seu desempenho gerencial no contexto orçamentário. Esses achados revelam que, quanto maior o envolvimento no trabalho dos *controllers*, maior tende ser sua atitude gerencial, sendo colaboradores mais flexíveis, mais inovadores, mais atentos para o sucesso da organização e melhorando seus métodos de produção. Quando os *controllers* apresentam atitudes gerenciais proativas, demonstram alto desempenho gerencial, estando mais comprometidos com as premissas orçamentárias estabelecidas pela organização, o que qualifica o processo de gestão.

Conforme explica Milani (1975), a atitude dos subordinados em relação ao trabalho é um fator interveniente que leva a um melhor desempenho gerencial. Nesse sentido, Yukl (1971) demonstrou relação positiva entre a participação orçamentária e as atitudes gerenciais dos subordinados. Milani (1975) também encontrou correlação positiva e significativa entre a participação orçamentária e as atitudes em relação ao trabalho, conforme evidenciado neste estudo.

No que tange à influência das atitudes gerenciais no desempenho gerencial, os resultados deste estudo corroboram os achados de Mia (1988), que demonstrou a moderação das atitudes gerenciais no efeito da participação orçamentária sobre o desempenho. Yuen (2007) destaca que a participação orçamentária pode ser mais eficaz quando os membros da equipe possuem uma atitude positiva, que acaba por melhorar o desempenho dos funcionários.

Na Tabela 7, verifica-se também que o modelo de mensuração dos efeitos diretos do envolvimento no trabalho no compartilhamento de informação vertical apresentou um caminho (*path*) $\lambda = 0,563$ $p < 0,000$. Já o efeito direto do compartilhamento de informação vertical no desempenho gerencial não foi significativo, sendo o caminho (*path*) de $\lambda = -0,015$ $p < 0,906$. Assim, é possível comprovar pelas evidências empíricas produzidas nesta pesquisa que o envolvimento no trabalho influencia o compartilhamento de informação vertical. Não se pode, contudo,

inferir sobre seus efeitos diretos no desempenho gerencial. Desse modo, confirma-se a H_5 : *O envolvimento no trabalho está positivamente associado ao compartilhamento de informação vertical*, e refuta-se a H_6 : *O compartilhamento de informação vertical está positivamente associado ao desempenho gerencial*.

Assim, observa-se que o envolvimento no trabalho possui influência positiva no compartilhamento de informação vertical dos *controllers* nas empresas brasileiras. Esses resultados demonstram que, quanto mais envolvido o *controller* está com os processos organizacionais, maior tende a ser sua propensão em compartilhar informações com seus superiores.

Nesta pesquisa, no entanto, o maior compartilhamento de informação vertical não implicou diretamente maior desempenho gerencial dos *controllers*. Percebe-se que, mesmo ocorrendo o compartilhamento de informação entre superior e subordinado, isso pode acarretar na redução da assimetria de informação, e essa partilha de informações pode não influenciar diretamente o desempenho do subordinado, o que sugere que outras variáveis intervenientes podem influenciar essa relação, o que constitui uma oportunidade de realização de novos estudos.

Mesmo que não se identifique tal relação como significativa, pode-se verificar pela análise estatística descritiva realizada que, em condições de maior participação, ocorre maior envolvimento dos gestores e, por consequência, maior compartilhamento de informações. Do mesmo modo, esse envolvimento resulta em melhor desempenho. Esses resultados sugerem que os efeitos do compartilhamento de informações entre superior e subordinado podem estar condicionados à facilidade de comunicação e à lealdade e confiança dos funcionários na gestão da organização, o que tende a promover, assim, maior cooperação e flexibilidade de todos os níveis gerenciais (Mia e Patiar, 2002).

De qualquer forma, há que se considerar que nem sempre isso pode fazer que o subordinado se sinta com um maior desempenho na organização. Sendo assim, pode-se inferir que o desempenho gerencial superior ocorrerá quando os indivíduos, além de compartilhar informações, encontram-se

mais envolvidos com o trabalho e adotem atitudes gerenciais proativas em relação ao orçamento.

Para Magner et al. (1996), a participação do subordinado no processo orçamentário permite que o subordinado introduza seu conhecimento no processo orçamentário. Shields e Shields (1998) destacam que a participação orçamentária existe para compartilhar informações entre superior e subordinado. Além disso, Francis-Gladney (2004) evidenciaram que o envolvimento do subordinado no processo orçamentário pode tanto aumentar como diminuir a comunicação entre superiores e subordinados.

Os resultados encontrados no estudo demonstram que maior participação orçamentária e maior envolvimento de trabalho levam a melhores atitudes gerenciais, ao compartilhamento de informação vertical e ao melhor desempenho gerencial dos *controllers* de empresas que atuam no Brasil. Desse modo, pode-se inferir que quanto maior for o envolvimento no trabalho desses profissionais, maiores serão suas atitudes gerenciais e sua predisposição para o compartilhamento de informações com seus superiores, o que contribuirá para o alcance de melhor desempenho gerencial no contexto orçamentário.

5 Considerações finais

Este estudo investigou os efeitos intervenientes do envolvimento no trabalho, atitudes gerenciais e compartilhamento de informações na relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial de *controllers*. Pesquisa descritiva, foi realizada por meio de levantamento com 318 respondentes com responsabilidade orçamentária em empresas que atuam no Brasil, sendo a análise dos dados realizada a partir de uma abordagem quantitativa, por meio de modelagem por equações estruturais.

Os resultados encontrados evidenciaram que a participação orçamentária influencia positivamente o envolvimento no trabalho, o qual demonstrou influência direta e indireta no desempenho gerencial, mediada pelas atitudes gerenciais dos *controllers* em relação ao orçamento. O envolvimento no trabalho influencia as atitudes gerenciais dos *controllers* e sua predisposição em

compartilhar informações com seus superiores. Esses resultados revelam os papéis intervenientes do envolvimento no trabalho, na relação entre participação e desempenho. Revelam que a participação dos *controllers* nos processos orçamentários de suas organizações melhora seu envolvimento no trabalho, influenciando suas atitudes gerenciais, sua propensão em compartilhar informações e seu desempenho.

Estes resultados corroboram Yuen (2007), que revelou que as atitudes em relação ao trabalho têm sido demonstradas como um fator interveniente que afeta o desempenho gerencial, quando os subordinados participam das atividades orçamentárias. Do mesmo modo, com os achados de Milani (1975), que destaca que a atitude em relação ao trabalho é oferecida como um fator interveniente que leva a um melhor desempenho gerencial.

Nesta pesquisa, as evidências produzidas sugerem que o envolvimento no trabalho potencializa tais atitudes, produzindo esses efeitos. Percebe-se, portanto, que o envolvimento no trabalho constitui um fator interveniente no contexto orçamentário, capaz de influenciar atitudes, comportamentos e o desempenho de *controllers* no trabalho. Sob a perspectiva comportamental, isso ocorre porque nem sempre os efeitos da participação orçamentária sobre o desempenho gerencial ocorrem de maneira direta, existindo variáveis intervenientes que medeiam essa relação (Derfuss, 2016; Dani et al., 2017).

Esses achados oferecem evidências de uma relevante contribuição teórica desta pesquisa, uma vez que essa variável tem sido negligenciada quando da realização de estudos desenvolvidos sob a abordagem comportamental da contabilidade, que investigam os efeitos da participação orçamentária no desempenho gerencial, bem como de outras variáveis comportamentais que afetam o desempenho dos indivíduos no trabalho, como sua motivação e seu comportamento.

O envolvimento no trabalho influencia positivamente o compartilhamento de informação vertical, sendo, portanto, preditora para que esses profissionais socializem informações privadas com seus superiores. Apesar disto, o compartilhamento de informação vertical, por si só, não apresentou

influência direta e estatisticamente significativa sobre o desempenho gerencial dos *controllers* participantes da pesquisa, o que reforça os indícios de que o envolvimento no trabalho se constitui em importante variável interveniente nesse contexto.

Uma possível explicação para esses resultados pode estar relacionada ao fato de os efeitos do compartilhamento de informações entre superior e subordinado estarem condicionados à percepção de gestores subordinados em relação à facilidade de comunicação, à lealdade e/ou à confiança existente entre funcionários e a gestão superior da organização, o que tende a afetar os níveis de cooperação e flexibilidade de todos os níveis gerenciais (Mia e Patiar, 2002). Uma vez que tais elementos não foram investigados nesta pesquisa, constituem-se oportunidade para a realização de novos estudos.

Os achados revelaram ainda que a participação orçamentária potencializa o envolvimento no trabalho de *controllers*, que exerce influência direta e indireta no desempenho gerencial, a partir das atitudes gerenciais dos *controllers*. Do mesmo modo, influenciam sua predisposição em compartilhar informações, o que pode melhorar o fluxo informacional entre as diferentes unidades departamentais da organização, melhorando as previsões orçamentárias realizadas e o desempenho de gestores e unidades de sua responsabilidade. Como consequência, podem auxiliar na redução do conflito de interesses e dos níveis de assimetria informacional existentes.

Assim, os achados desta pesquisa permitem concluir que a participação orçamentária potencializa o envolvimento de *controllers* com responsabilidade orçamentária de empresas que atuam no Brasil, sendo essa variável interveniente que determina como ocorrem os efeitos dessa participação no desempenho, bem como os efeitos das atitudes gerenciais em relação ao orçamento e ao compartilhamento de informação vertical desses profissionais no contexto orçamentário.

Algumas oportunidades de pesquisa sob a abordagem comportamental na área de contabilidade podem ser realizadas a partir dessas evidências. Analisar os efeitos do envolvimento no trabalho sobre o estresse ocupacional no contexto orçamentário pode indicar em que

condições a dedicação dos indivíduos atenua os efeitos negativos do estresse ocupacional; o mesmo pode ser observado a partir dos efeitos de outras variáveis comportamentais intervenientes, como suas capacidades psicológicas e sua resiliência pessoal. Tais elementos podem revelar como o envolvimento potencializa o desempenho, considerando outras variáveis intervenientes presentes no processo orçamentário.

Referências

- Argyris, C. (1952). The impact of budgets on People, a Study Prepared for Controllershship Foundation, Inc. Ithaca, NY: Cornell University, The School of Business and Public Administration.
- Baiman, S., & Evans, J. H. (1983). Pre-decision information and participative management control systems. *Journal of Accounting Research*, 371-395.
- Bakker, A. B., Schaufeli, W. B., Leiter, M. P., & Taris, T. W. (2008). Work engagement: An emerging concept in occupational health psychology. *Work & Stress*, 22(3), 187-200.
- Brownell, P., & Dunk, A. S. (1991). Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 16(8), 693-703.
- Brownell, P., & McInnes, M. (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *Accounting review*, 587-600.
- Brown, S. P., & Leigh, T. W. (1996). A new look at psychological climate and its relationship to job involvement, effort, and performance. *Journal of applied psychology*, 81(4), 358.
- Brown, S. P. (1996). A meta-analysis and review of organizational research on job involvement. *Psychological bulletin*, 120(2), 235.
- Brownell, P., & McInnes, M. (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *Accounting review*, 587-600.
- Brownell, P. (1982). The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of accounting research*, 12-27.
- Bruns, W. J., & Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of accounting research*, 177-203.
- Cavalcante, M. M., Siqueira, M. M. M., & Kuniyoshi, M. S. (2015). Engajamento, bem-estar no trabalho e capital psicológico: um estudo com profissionais da área de gestão de pessoas. *Pensamento & Realidade. Revista do Programa de Estudos Pós-Graduados em Administração-FEA*, 29(4), 23.
- Comerford, S. E., & Abernethy, M. A. (1999). Budgeting and the management of role conflict in hospitals. *Behavioral Research in Accounting*, 11, 93.
- Chong, V. K., & Chong, K. M. (2002). Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: A structural equation modeling approach. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 65-86.
- Chong, V. K., Eggleton, I. R., & Leong, M. K. (2006). The multiple roles of participative budgeting on job performance. *Advances in accounting*, 22, 67-95.
- Clarkson, G., Jacobsen, T. E., & Batcheller, A. L. (2007). Information asymmetry and information sharing. *Government Information Quarterly*, 24(4), 827-839.
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of management accounting research*, 2, 587-624.
- Christensen, J. (1982). The determination of performance standards and participation. *Journal of Accounting Research*, 589-603.
- Christian, M. S., Garza, A. S., & Slaughter, J. E. (2011). Work engagement: A quantitative review

and test of its relations with task and contextual performance. *Personnel psychology*, 64(1), 89-136.

Dani, A. C., Zonatto, V. C. S., & Diehl, C. A. (2017). Participação orçamentária e desempenho gerencial: uma meta-análise das relações encontradas em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade. *Advances in Scientific e Applied Accounting*, 10 (1).

Derfuss, K. (2016). Reconsidering the participative budgeting–performance relation: A meta-analysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences. *The British Accounting Review*, 48(1), 17-37.

Diefendorff, J. M., Brown, D. J., Kamin, A. M., & Lord, R. G. (2002). Examining the roles of job involvement and work centrality in predicting organizational citizenship behaviors and job performance. *Journal of Organizational Behavior*, 23(1), 93-108.

Dunk, A. S. (1993). The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *Accounting review*, 400-410.

Eberle, L., Sperandio Milan, G., & de Matos, C. A. (2016). Antecedents to customer retention in a corporate context. *BBR-Brazilian Business Review*, 13(1).

Fisher, J., Frederickson, J. R., & Pfeffer, S. A. (2002). The effect of information asymmetry on negotiated budgets: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1-2), 27-43.

Francis-Gladney, L., Little, H. T., Magner, N. R., & Welker, R. B. (2004). Does Organization-Mandated Budgetary Involvement Enhance Managers' budgetary Communication With Their Supervisor? In *Advances in Management Accounting* (pp. 167-182). Emerald Group Publishing Limited.

Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and

measurement error: Algebra and statistics. *Journal of marketing research*, 382-388.

Godoy, A. S. (1995). Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. In: *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo: 35 (2), 57-63. Govindarajan, V. (1986). Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences*, 17(4), 496-516.

Govindarajan, V. (1989). Implementing competitive strategies at the business unit level: Implications of matching managers to strategies. *Strategic Management Journal*, 10(3), 251-269.

Gudergan, S. P., Ringle, C. M., Wende, S., e Will, A. (2008). Confirmatory tetrad analysis in PLS path modeling. *Journal of business research*, 61(12), 1238-1249.

Hannan, R. L., Rankin, F. W., & Towry, K. L. (2010). Flattening the organization: The effect of organizational reporting structure on budgeting effectiveness. *Review of Accounting Studies*, 15(3), 503-536.

Hair Jr, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2005). *Análise Multivariada de dados*. Tradução: Adonai Schlup Sant 'Anna e Anselmo Chaves Neto.

Hopwood, A. G. (1972). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of accounting research*, 156-182.

Ivancevich, J. M. (1976). Effects of goal setting on performance and job satisfaction. *Journal of Applied Psychology*, 61(5), 605.

Jiang, K., Lepak, D. P., Hu, J., & Baer, J. C. (2012a). How does human resource management influence organizational outcomes? A meta-analytic investigation of mediating mechanisms. *Academy of management Journal*, 55(6), 1264-1294.

- Jiang, K., Lepak, D. P., Han, K., Hong, Y., Kim, A., & Winkler, A. L. (2012b). Clarifying the construct of human resource systems: Relating human resource management to employee performance. *Human resource management review*, 22(2), 73-85.
- Kanungo, R. N. (1982). Measurement of job and work involvement. *Journal of applied psychology*, 67(3), 341.
- Kaplan, R. S., Atkinson, A. A., & Morris, D. J. (1998). *Advanced management accounting* (Vol. 3). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Katz, D., & Kahn, R. L. (1978). *The social psychology of organizations* (Vol. 2, p. 528). New York: Wiley.
- Kenis, I. (1979). Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *Accounting Review*, 707-721.
- Koufteros, X. A. (1999). Testing a model of pull production: a paradigm for manufacturing research using structural equation modeling. *Journal of Operations Management*, 17(4), 467-488
- Lau, C. M., & Lim, E. W. (2002). The intervening effects of participation on the relationship between procedural justice and managerial performance. *The British Accounting Review*, 34(1), 55-78.
- Lau, C. M., & Tan, S. L. (2003). The effects of participation and job-relevant information on the relationship between evaluative style and job satisfaction. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 21(1), 17-34.
- Lavarda, C. E. F., & Fank, O. L. (2014). Relação da assimetria da informação, da participação orçamentária e do risco na criação da folga orçamentária. *CONTEXTUS - Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 12(1), 81-110.
- Lawler III, E. E. (1986). *High-Involvement Management. Participative Strategies for Improving Organizational Performance*. Jossey-Bass Inc., Publishers, 350 Sansome Street, San Francisco, CA 94104.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management accounting research*, 21(1), 56-75.
- Macinati, M. S., & Rizzo, M. G. (2016). Exploring the link between clinical managers involvement in budgeting and performance: Insights from the Italian public health care sector. *Health care management review*, 41(3), 213-223.
- Magner, N., Welker, R. B., & Campbell, T. L. (1996). Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework. *Accounting and Business Research*, 27(1), 41-50.
- Merchant, K. A. (2007). O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 1(1), 107.
- Mahoney, T. A., Jerde, T. H., & Carroll, S. J. (1963). *Development of managerial performance: a research approach*. Cincinnati: South-Western.
- Mahoney, T. A., Jerde, T. H., & Carroll, S. J. (1965). The jobs of management. *Industrial Relations*, 4, 97-110.
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). Metodologia da investigação científica. *São Paulo: Atlas*.
- Mia, L. (1988). Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 465-475.
- Mia, L. (1989). The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 14(4), 347-357.
- Mia, L., & Patiar, A. (2002). The interactive effect of superior-subordinate relationship and budget

participation on managerial performance in the hotel industry: an exploratory study. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 26(3), 235-257.

Milani, K. (1975). The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. *The accounting review*, 50(2), 274-284.

Miles, J., & Shevlin, M. (2007). A time and a place for incremental fit indices. *Personality and individual differences*, 42(5), 869-874.

Miller, K. I., & Monge, P. R. (1986). Participation, satisfaction, and productivity: A meta-analytic review. *Academy of management Journal*, 29(4), 727-753.

Moynihan, D. P., & Pandey, S. K. (2007). Finding workable levers over work motivation: Comparing job satisfaction, job involvement, and organizational commitment. *Administration & Society*, 39(7), 803-832.

Murray, D. (1990). The performance effects of participative budgeting: An integration of intervening and moderating variables. *Behavioral Research in Accounting*, 2(2), 104-123.

Oliveira, L. B. D., & Rocha, J. D. C. (2017). Work engagement: Individual and situational antecedents and its relationship with turnover intention. *Revista brasileira de gestão de negócios*, 19(65), 415-431.

Parker, R. J., & Kyj, L. (2006). Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 27-45.

Ringle, C. M., Sarstedt, M., & Straub, D. W. (2012). Editor's Comments: A Critical Look at the Use of PLS-SEM in "MIS Quarterly". *MIS quarterly*, iii-xiv.

Santos, A. C., Marcello, I. E., & Lavarda, C. E. F. (2014). Relação do conhecimento de gestão de custos e participação orçamentária com o desempenho dos gestores. *Revista brasileira de gestão de negócios*, 16(50), 124-142.

Sathe, V. (1983). The controller role in management. *Organizational Dinamica*, 2, 31-48.

Shields, J. F., & Shields, M. D. (1998). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 49-76.

Shields, M. D., & Young, S. M. (1993). Antecedents and consequences of participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 265.

Siqueira, M. M. M. (2008). Envolvimento com o trabalho. *Medidas do comportamento organizacional: ferramentas de diagnóstico e de gestão*, 139-143.

Siqueira, J. R. M. D., & Soltelinho, W. (2001). O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 12(27), 66-77.

Sponem, S., & Lambert, C. (2010). Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16(1), 159-194.

Stratman, J. K., & Roth, A. V. (2002). Enterprise resource planning (ERP) competence constructs: two-stage multi-item scale development and validation. *Decision Sciences*, 33(4), 601-628.

Vandenberg, R. J., Richardson, H. A., & Eastman, L. J. (1999). The impact of high involvement work processes on organizational effectiveness: A second-order latent variable approach. *Group & Organization Management*, 24(3), 300-339.

Yuen, D. (2007). Antecedents of budgetary participation: enhancing employees' job performance. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 533-548.

Yukl, G. (1971). Toward a behavioral theory of leadership. *Organizational behavior and human performance*, 6(4), 414-440.

Zonatto, V. C. S. (2014). *Influência de fatores sociais cognitivos de capacidade, vontade e*

oportunidade sobre o desempenho gerencial nas atividades orçamentárias das maiores empresas exportadoras do Brasil. 332 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau).

Agradecimentos

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq). Artigo relacionado ao Projeto “Pesquisas em desempenho gerencial de gestores com responsabilidade orçamentária” (Processo: 472195/2014-0).

Instrumento de pesquisa utilizado na coleta dos dados

Bloco 1 – Participação orçamentária

As afirmativas abaixo estão relacionadas aos gestores e sua “Participação orçamentária” na empresa em que atua. Por gentileza, indicar até que ponto você discorda de ou concorda com as afirmações apresentadas a seguir. O grau de concordância varia entre (1) “discordo totalmente” e (7) “concordo totalmente”.

N.	Afirmativas sobre participação orçamentária	Discordo totalmente			Concordo totalmente			
		1	2	3	4	5	6	7
PO_01	Estou totalmente envolvido na elaboração do orçamento de minha unidade.							
PO_02	Meu superior fornece amplas informações quando o orçamento de minha unidade é revisado.							
PO_03	Na elaboração do orçamento de minha unidade tenho autonomia para emitir opinião ou apresentar sugestões sobre o orçamento para meu superior, mesmo sem ser perguntado.							
PO_04	Possuo grande influência no orçamento final de minha unidade.							
PO_05	Acredito ser grande minha contribuição para o processo orçamentário em minha unidade.							
PO_06	Ao definir o orçamento de minha unidade, sou procurado com frequência por meu superior para trocar informações, emitir opiniões e sugestões sobre as previsões realizadas.							

Bloco 2 – Envolvimento no trabalho

As afirmativas abaixo estão relacionadas aos gestores e seu “Envolvimento no trabalho” na empresa em que atua. Por gentileza, indicar até que ponto você discorda de ou concorda com as afirmações apresentadas a seguir. O grau de concordância varia entre (1) “discordo totalmente” e (7) “concordo totalmente”.

N.	Afirmativas sobre envolvimento do trabalho	Discordo totalmente			Concordo totalmente			
		1	2	3	4	5	6	7
EN_01	As coisas mais importantes que faço estão envolvidas com meu trabalho.							
EN_02	Gosto de meu trabalho mais do que qualquer outra coisa que faço.							
EN_03	A maior satisfação em minha vida vem a partir de meu trabalho.							

Bloco 3 – Compartilhamento de informações

As afirmativas abaixo estão relacionadas ao “Compartilhamento de informações” na empresa em que atua. Por gentileza, indicar até que ponto você discorda de ou concorda com as afirmações apresentadas a seguir. O grau de concordância varia entre (1) “discordo totalmente” e (7) “concordo totalmente”. No processo de orçamento:

N.	Afirmativas sobre compartilhamento de informações	Discordo totalmente			Concordo totalmente			
		1	2	3	4	5	6	7
CI_01	Compartilho minhas ideias com meu superior sobre a situação em minha área de responsabilidade.							
CI_02	Comunico informações a meus superiores sobre as oportunidades e os problemas enfrentados pela organização.							
CI_03	São compartilhadas informações com os superiores que ajudem a sanar problemas na organização (por exemplo, para aprender sobre melhores maneiras de realizar atividades).							

Bloco 5 – Atitudes gerenciais

As afirmativas abaixo estão relacionadas a “atitude gerencial” na empresa em que atua. Por gentileza indicar até qual ponto você discorda de ou concorda com as afirmações apresentadas a seguir. O grau de concordância varia entre (1) “discordo totalmente” e (7) “concordo totalmente”.

N.	Afirmativas sobre atitudes gerenciais	Discordo totalmente			Concordo totalmente			
		1	2	3	4	5	6	7
AT_01	Acredito que o orçamento me permite ser um gestor melhor.							
AT_02	Acredito que o orçamento me permite ser mais flexível.							
AT_03	Acredito que o orçamento me permite ser mais inovador.							
AT_04	Acredito que o orçamento me permite ficar atento a meus sucessos como gestor.							
AT_05	Acredito que o orçamento me permite melhorar meus métodos de produção.							

Bloco 6 – Desempenho gerencial no trabalho

As afirmativas abaixo estão relacionadas à identificação do “desempenho gerencial nas atividades de trabalho” dos gerentes participantes da pesquisa. Por favor, avalie seu desempenho comparativamente ao de seus colegas, com base em cada uma das atividades (tarefas) especificadas a seguir. A escala de autoavaliação varia entre [1] “desempenho abaixo da média” e [7] “desempenho acima da média”.

N.	Afirmativas sobre desempenho gerencial no trabalho	Desempenho abaixo da média				Desempenho acima da média		
		1	2	3	4	5	6	7
DG_01	Determinar metas, políticas e linhas de ação (por exemplo, agendamento de trabalho, orçamento, programação).							
DG_02	Coleta e preparação de informações, geralmente sob a forma de registros, relatório e contas (por exemplo, medir a produção, manutenção de registros, análise de trabalho).							
DG_03	Trocar informações com as pessoas na organização que não sejam seus subordinados, a fim de se relacionar e ajustar programas (por exemplo, expedição, ligação com outros gestores, organizando reuniões).							
DG_04	Avaliar e apreciar as propostas ou relatos/desempenho observado (por exemplo, avaliações de funcionários, julgar registros de saída, inspeção de produtos).							
DG_05	Orientar, liderar o desenvolvimento de seus subordinados.							
DG_06	Manter a força de trabalho de sua unidade (por exemplo, seleção e promoção de empregados).							
DG_07	Adquirir, alienar ou contratar bens e serviços (por exemplo, negociações fiscais, contratação de fornecedores, negociação coletiva, publicidade).							
DG_08	Alavancar os interesses gerais de sua organização por meio de palestras, consultas, ou contato com outras pessoas fora da organização.							
DG_09	Como você avalia seu desempenho global.							

Agências de fomento:

Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq). Artigo relacionado ao Projeto “Pesquisas em desempenho gerencial de gestores com responsabilidade orçamentária” (Processo: 472195/2014-0).

Autores

1. Micheli Aparecida Lunardi, Mestre em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Brasil.

E-mail: micheli.lunardi@yahoo.com.br

ORCID

 0000-0003-0622-928X

2. Vinícius Costa da Silva Zonatto, Pós-Doutor em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Universidade Federal de Santa Maria, Brasil. E-mail: viniciuszonatto@gmail.com

ORCID

 0000-0003-0823-6774

3. Juliana Constâncio Nascimento, Mestre em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Brasil. E-mail: jcbriada@hotmail.com

ORCID

 0000-0002-8661-127X

Há versão preliminar apresentada em congresso ou derivada de tese/ dissertação? Sim.

Título do artigo: Efeitos do envolvimento no trabalho em atitudes, compartilhamento de informação e no desempenho gerencial de *controllers* no contexto orçamentário.

Autores: Micheli Aparecida Lunardi, Vinícius Costa da Silva Zonatto e Juliana Constâncio Nascimento.

Nome do evento: III Congresso de Contabilidade da UFRGS.

Lugar: Porto Alegre.

Data: 30/08/2018 a 31/08/2018.

Contribuição dos autores

Contribuição	[Autor 1]	[Autor 2]	[Autor 3]	[Autor 4]
1. Definição do problema de pesquisa	√	√		
2. Desenvolvimento das hipóteses ou questões de pesquisa (trabalhos empíricos)	√	√		
3. Desenvolvimento das proposições teóricas (ensaios teóricos)	√	√		
4. Fundamentação teórica/Revisão de literatura	√	√		
5. Definição dos procedimentos metodológicos	√	√		
6. Coleta de dados	√	√	√	
7. Análise estatística	√	√	√	
8. Análise e interpretação dos dados	√	√		
9. Revisão crítica do manuscrito	√	√	√	
10. Redação do manuscrito	√	√		
11. Outra (especificar)				