



Efeitos Cognitivos Mediadores do Compartilhamento de Informação Vertical na Relação entre Participação Orçamentária, Atitudes Gerenciais e Desempenho

Débora Londero Kieling

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)
E-mail: debora.kielingg@gmail.com

Vinícius Costa da Silva Zonatto

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)
E-mail: viniciuszonatto@gmail.com

Larissa Degenhart

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)
E-mail: lari_ipo@hotmail.com

Fernanda Souto Machado

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)
E-mail: fersoutomachado@gmail.com

Resumo

Este estudo analisa os efeitos cognitivos mediadores do compartilhamento de informações verticais na relação entre participação orçamentária, atitudes gerenciais e o desempenho. Pesquisa descritiva, foi realizada mediante levantamento, com 267 profissionais da área de controladoria de empresas que atuam no Brasil, e abordagem quantitativa dos dados (MEE). Os resultados apontam que a participação orçamentária influencia positivamente o compartilhamento de informações, e esta variável exerce influência positiva no envolvimento no trabalho, nas atitudes gerenciais e no desempenho gerencial. O desempenho gerencial também está associado com o envolvimento no trabalho e atitudes dos gestores em relação ao orçamento. Não foram confirmados os efeitos do envolvimento no trabalho nas atitudes gerenciais em relação ao orçamento. Os efeitos mediadores do compartilhamento de informações verticais foram constatados na relação entre participação orçamentária, atitudes gerenciais e desempenho. Estes resultados revelam que em condições de maior nível de compartilhamento de informações, os *controllers* participantes do estudo apresentam maior influência e envolvimento nos processos orçamentários, maior comprometimento, envolvimento no trabalho e atitudes gerenciais proativas em relação ao orçamento, o que reflete positivamente no desempenho gerencial em atividades orçamentárias. Estes achados contribuem para a literatura ao adicionarem novas evidências dos efeitos cognitivos mediadores do compartilhamento de informação vertical na relação entre participação orçamentária, atitudes gerenciais em relação ao orçamento e o desempenho gerencial.

Palavras-chave: Compartilhamento de informação vertical; participação orçamentária; envolvimento no trabalho; atitude gerencial; desempenho gerencial.

Linha Temática: Contabilidade Gerencial.

Agradecimentos: Ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq). A Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).



1. Introdução

O orçamento compreende um plano financeiro que é implementado na organização, sendo consequente ao desenvolvimento de um plano estratégico (Frezatti, 2015). Permite evidenciar e implementar ações importantes da organização com base em decisões tomadas pelo planejamento (Frezatti, 2015). Neste sentido, possui potencial para uso nas organizações, havendo uma variedade de funções que permitem ser desenvolvidas no processo de gestão, promovendo a sustentabilidade organizacional (Mucci et al., 2016), além de ser uma ferramenta de controle que tornou-se importante para as organizações, proporcionando equilíbrio entre as previsões financeiras e os resultados alcançados por gestores (Santos et al., 2014).

O orçamento é fundamental para a promoção do desempenho organizacional e efetivo dos colaboradores (Santos et al., 2014) e a participação orçamentária tende a auxiliar neste processo de obtenção de desempenho (Milani, 1975). A participação orçamentária é compreendida como um processo no qual o gerente está envolvido e tem influência sobre a determinação de seu orçamento (Milani, 1975; Shield & Shields, 1998). Possibilita que os subordinados compreendam melhor o processo de definição de orçamento (Dani et al., 2017). Nouri e Parker (1998) abordam que a falta de participação orçamentária pode impactar na falta de recursos adequados para um bom desempenho. Parker e Kyj (2008) complementam que os superiores precisam fomentar a participação de subordinados nos processos orçamentários quando estes forem avaliados por meio de metas orçamentárias.

Shield e Shields (1998), a partir de seus achados, concluem que um dos principais atributos para a participação orçamentária é o compartilhamento de informações entre superior e subordinado, o que propicia aos subordinados revelarem suas informações privadas e, consequentemente, gerar um maior desempenho do colaborador (Parker & Kyj, 2008). De acordo com Clarkson et al. (2007), o compartilhamento de informação vertical é uma estratégia para eliminar a assimetria de informações. Para usá-la, é necessária a cooperação dos detentores de informação e aqueles que são carentes da mesma, gerando assim a consciência sobre determinado assunto e consequentemente eliminando a assimetria.

O compartilhamento de informações entre subordinados e seus superiores (Parker & Kyj, 2006) pode apresentar efeitos cognitivos nas atitudes gerenciais relacionadas ao envolvimento no trabalho (Moynihan & Pandey, 2007) e atitudes voltadas ao orçamento (Merchant, 2007). Moynihan e Pandey (2007) abordam que o envolvimento no trabalho é determinado principalmente pela autoimagem do indivíduo e compreensão do que é elencado como importante para sua vida e para a organização. Constitui-se como um comportamento pertinente a vinculação emocional dos empregados, identificação e envolvimento com a organização. O envolvimento de subordinados no processo orçamentário permite aumentar a motivação, que, por consequência, influencia o desempenho no trabalho, além de outros resultados como atitudes gerenciais proativas (Lunardi et al., 2019).

As atitudes gerenciais relacionadas ao orçamento permitem que os *controllers* sejam mais flexíveis e inovadores em sua função, usem melhores métodos de produção, cooperando para melhorar o desempenho de sua gestão (Zonatto et al., 2020). Atitudes em relação ao trabalho, para Milani (1975), é considerado como um fator que gera um maior desempenho. Yuen (2007) explica que as atitudes gerenciais são um elemento mediador que gera influência no desempenho gerencial, a partir do momento que subordinados participam do processo orçamentário. Nesse sentido, tanto o compartilhamento de informações, quanto as atitudes gerenciais (envolvimento no trabalho e atitudes gerenciais em relação ao orçamento) tendem a proporcionar melhor desempenho gerencial nas atividades orçamentárias.

O desempenho gerencial compreende um nível individual e “está diretamente ligado com as atividades desempenhadas pelos indivíduos em seu ambiente de trabalho” (Jacomossi



et al., 2018, p. 395). Quando ocorrem efeitos positivos de atitudes e comportamentos no contexto orçamentário, coopera-se com a eficácia da execução das atividades, a manutenção dos níveis de produtividade e a melhoria do desempenho. Deste modo, é possível afirmar a existência de um conjunto de fatores, cognitivos e pessoais, comportamentais e ambientais, que ao relacionarem-se influenciam o desempenho do gerente no contexto orçamentário (Zonatto, 2014; Lunardi, 2017).

Na literatura sobre o tema há achados como os de Dani et al. (2017) que, após realizarem uma revisão meta-analítica de fatores determinantes na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial, evidenciaram que a participação orçamentária pode influenciar indiretamente o desempenho gerencial. Além disso, a pesquisa comportamental na área contábil ainda é considerada incipiente, no que tange aos efeitos de variáveis intervenientes na relação entre participação, atitudes e o desempenho, o que motiva o desenvolvimento desta pesquisa.

No contexto orçamentário, Lavarda e Almeida (2013) indicam que estudos realizados sobre o tema não são conclusivos, o que sugere a necessidade de realização novas investigações, de modo que se possa melhor compreender os efeitos de variáveis intervenientes nesta relação (Derfuss, 2016). De acordo com Dani et al. (2017) e Lunardi et al. (2020), no Brasil há poucos estudos desenvolvidos que procuram avaliar a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial e os efeitos mediadores de outras variáveis explicativas para esta relação, o que sugere a necessidade de aprofundamento de estudos sob novas configurações teóricas, promovendo assim, novos conhecimento e discussões acerca do tema.

Nesta perspectiva, esta pesquisa se insere e difere-se do estudo de Lunardi et al. (2020), ao propor a análise das atitudes gerenciais, envolvimento no trabalho e atitudes gerenciais em relação ao orçamento, como preditoras da relação entre participação orçamentária e o desempenho gerencial, analisando ainda os efeitos habilitantes do compartilhamento de informações nesta relação. Estes autores analisaram os efeitos cognitivos mediadores do compartilhamento de informações verticais no processo orçamentário e na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial, contudo, com a observação de outras variáveis de pesquisa (ambiguidade de papéis e assimetria de informação) como preditoras nas relações propostas. Entende-se que as atitudes gerenciais podem fornecer uma explicação para as condições em que os efeitos da participação orçamentária e do compartilhamento de informações potencializam o desempenho gerencial em atividades orçamentárias.

Neste contexto, aponta-se que não há registros de estudos que relacionaram o compartilhamento de informações verticais com o desempenho gerencial mediado pelas atitudes gerenciais propostas nesta pesquisa. Deste modo, a oportunidade de inserir como variável interveniente as atitudes gerenciais na relação entre o compartilhamento e o desempenho é a lacuna de pesquisa explorada no estudo. Diante do exposto, esta pesquisa buscou resolver a seguinte questão: Quais os efeitos cognitivos mediadores do compartilhamento de informações verticais no processo orçamentário na relação entre participação orçamentária, atitudes gerenciais e desempenho? Objetiva-se analisar os efeitos cognitivos mediadores do compartilhamento de informação vertical na relação entre participação orçamentária, atitudes gerenciais e o desempenho gerencial de profissionais da área de controladoria de empresas que atuam no Brasil.

A controladoria é uma área importante de apoio a gestão em organizações, como geradora de informação que reduz a assimetria de informação. Admite-se que o *controller* é um dos gestores que viabilizam o alcance dos objetivos organizacionais (Lunardi, 2017). Assim, este estudo tem como foco a compreensão do indivíduo, que neste contexto é o *controller*. Zonatto (2014), Palomino e Frezatti (2016), Lunardi et al. (2019; 2020) e Zonatto et al. (2020) salientam que há uma escassez de estudos desenvolvidos com ênfase em *controllers*, o que gera



uma oportunidade para o desenvolvimento de novas pesquisas e justifica esta amostra para realização deste estudo.

Outra justificativa para a realização desta pesquisa são os achados encontrados por Lunardi et al. (2019), visto que o efeito direto do compartilhamento de informações verticais no desempenho gerencial não foi constatado, o que indica que há efeitos de variáveis intervenientes nesta relação, propondo-se nesta pesquisa que o envolvimento no trabalho e as atitudes gerenciais tendem a potencializar esta relação, uma vez que refletem importantes atitudes dos gestores. Portanto, em condições de maior participação orçamentária dos *controllers*, espera-se observar maior envolvimento no trabalho e atitudes gerenciais proativas em relação ao orçamento, o que, conseqüentemente, resultará em maior compartilhamento de informações e conhecimentos no contexto orçamentário, que além de qualificar as discussões orçamentárias, irá impactar positivamente no desempenho gerencial.

O estudo busca contribuir com a literatura ao analisar os efeitos cognitivos mediadores do compartilhamento de informação vertical na relação entre participação orçamentária, atitudes gerenciais (envolvimento no trabalho e atitudes gerenciais em relação ao orçamento) e o desempenho gerencial de profissionais *controllers* brasileiros. Destaca-se como contribuição à prática da gestão do campo pesquisado, que esta pesquisa possa amparar os profissionais responsáveis pelo processo orçamentário na elaboração de estratégias que estimulem maior compartilhamento de informações e que resultem em maior participação orçamentária, atitudes gerenciais proativas e alto desempenho gerencial nas atividades orçamentárias dos *controllers*.

2. Base Teórica e Hipóteses de Pesquisa

2.1 Efeitos da configuração orçamentária na partilha de informações

Estudos indicam que o orçamento é uma das atividades empresariais que promove diversos tipos de reações humanas, por meio da participação dos indivíduos nos processos orçamentários (Milani, 1975). Os efeitos cognitivos da participação orçamentária estão relacionados a disponibilidade de informação que habilitam o gestor a identificar suas responsabilidades no trabalho (Nascimento, 2017). A participação orçamentária acontece quando os subordinados envolvem-se na definição das metas orçamentárias e este envolvimento tende a promover uma melhor comunicação, informação descentralizada, liberdade de expressão e instigação da interação entre os colaboradores (Lavarda & Almeida, 2013).

De acordo com Zonatto et al. (2020), os gerentes podem desenvolver um ambiente orçamentário favorável que influencia positivamente o comportamento individual no trabalho, através da adoção do orçamento participativo. Shields e Shields (1998), a partir de uma meta análise, verificaram quais são as razões para que ocorra a participação orçamentária. Os resultados indicaram que a participação orçamentária é importante para o planejamento e controle, o compartilhamento vertical de informações e a coordenação de interdependências. Esta constatação foi confirmada por Parker e Kyj (2006), Lunardi (2017) e Lunardi et al. (2020), pois os autores identificaram uma relação positiva entre a participação orçamentária e o compartilhamento de informações verticais e desta variável no desempenho gerencial. Este resultado “sugere que o compartilhamento de informações é uma importante variável interveniente na relação entre a participação orçamentária e o desempenho no trabalho, ou seja, a participação orçamentária tem um efeito indireto significativo no desempenho por meio do compartilhamento de informações” (Parker & Kyj, 2006, p. 36).

Deste modo, o envolvimento e a influência dos gestores subordinados no processo orçamentário (Milani, 1975; Shield & Shields, 1998) pode desencadear o compartilhamento de informações (Parker & Kyj, 2006; Lunardi, 2017; Lunardi et al., 2020). Segundo Shields e Young (1993), o compartilhamento de informações pode ser utilizado para que um superior



obtenha melhores informações dos gerentes subordinados e assim projetar sistemas de incentivos com base no orçamento, adaptando-se as informações captadas durante o processo orçamentário participativo. Deste modo, o compartilhamento de informação vertical é resultante de efeitos cognitivos da participação orçamentária (Lunardi et al., 2020).

Apesar desta participação permitir uma facilidade quanto ao compartilhamento de informações, Hopwood (1976) considera que é importante a motivação dos subordinados para propagar informações. Indivíduos que são comprometidos e desejam o sucesso da organização, possuem maiores chances de revelar informações privadas, o que proporciona melhorar o desempenho do subordinado e da organização (Parker & Kyj, 2006). Esta motivação para partilhar informações tende a ser potencializada por meio da participação orçamentária (Parker & Kyj, 2006; Lunardi et al., 2020). A partir do exposto, denota-se que a participação orçamentária pode influenciar positivamente o compartilhamento de informação vertical no contexto orçamentário, portanto, propõem-se que: *H1 - A participação orçamentária influencia positivamente o compartilhamento de informações verticais no processo orçamentário.*

2.2 Efeitos cognitivos habilitantes da partilha de informações nos processos orçamentários

O compartilhamento de informações entre subordinados e seus superiores (Parker & Kyj, 2006) pode apresentar efeitos nas atitudes gerenciais. No que tange aos efeitos cognitivos habilitantes do compartilhamento de informações no envolvimento no trabalho, Lunardi et al. (2019) identificam que em condições de maior participação orçamentária, maior é o envolvimento dos gestores nos processos orçamentários e conseqüentemente haverá um maior nível de compartilhamento de informações, visto que revelaram uma relação positiva entre o envolvimento no trabalho e o compartilhamento de informações.

Com base neste resultado, denota-se que a partir do momento em que os *controllers* compartilham suas ideias com os seus superiores sobre a situação da sua área de responsabilidade, oportunidades e problemas enfrentados pela organização e compartilham informações para auxiliar na resolução de problemas (Parker & Kyj, 2006), conseqüentemente tendem a sentir que as coisas mais importantes que realizam estão relacionadas ao contexto orçamentário, passam a gostar do trabalho e obtêm satisfação a partir deste (Moynihan & Pandey, 2007). Deste modo, compartilhar informações com os superiores pode contribuir com o interesse dos gestores com responsabilidades orçamentárias com o seu trabalho, pois conforme Moynihan e Pandey (2007, p. 808), o “envolvimento no trabalho reflete até que ponto o trabalho é um interesse central da vida”. Além disso, o envolvimento permite compreender uma crença cognitiva de que o trabalho satisfaz as necessidades do empregado (Lunardi et al., 2019) e no trabalho é refletida a autoimagem do funcionário e pelo que este compreende de importante para a sua vida, sendo em segundo plano a influência de características organizacionais (Moynihan & Pandey, 2007).

Do mesmo modo, o compartilhamento de informações verticais (Parker & Kyj, 2006) também pode influenciar as atitudes gerenciais em relação ao orçamento (Merchant, 2007). Evidências apontam que as cognições em relação ao orçamento na motivação e atitudes são mais oportunas em organizações que usam o orçamento na estratégia da organização para um controle administrativo (Merchant, 2007). Portanto, a comunicação das informações sobre as condições do trabalho para os superiores (Parker & Kyj, 2006), tende a gerar uma atitude gerencial de que os subordinados acreditam que o orçamento os permite ser um melhor gestor, mais flexível, inovador, ficam atentos a seus sucessos como gestores e buscam melhorar os seus métodos de produção (Merchant, 2007). Assim, as atitudes gerenciais em relação ao orçamento tendem a ser maiores quando os gerentes participavam com mais intensidade das atividades



relacionadas ao orçamento da empresa e estas atitudes podem ser potencializadas pela partilha de informações no contexto orçamentário (Parker & Kyj, 2006).

Além dos efeitos do compartilhamento de informações no envolvimento no trabalho e atitudes gerenciais em relação ao orçamento, este pode também apresentar impactos significativos no desempenho gerencial em atividades orçamentárias. Nesse sentido, para que a organização tenha sucesso, os objetivos alcançados pelos indivíduos podem ser determinantes, o que indica que deve ser dada atenção ao desempenho de colaboradores (Amir et al., 2021). Conforme for o desenvolvimento e crescimento da organização, mais estas se tornam diversificadas, o que leva a descentralização e adoção de estratégias de controle, com maior estruturação de atividades e aumento na padronização de informações para a avaliação de desempenho gerencial (Merchant, 2007).

Estas constatações sugerem os benefícios positivos do compartilhamento de informações para com o desempenho dos *controllers* em atividades orçamentárias (Parker & Kyj, 2006; Lunardi, 2017; Lunardi et al., 2020), voltadas ao planejamento, investigação, coordenação, avaliação, supervisão, seleção (*staffing*), negociação, representação e desempenho global em tais atividades (Mahoney et al., 1963; 1965). Evidências encontradas na literatura revelam efeitos positivos (Parker & Kyj, 2006; Lunardi, 2017; Lunardi et al., 2020) e sem significância (Lunardi et al., 2019) do compartilhamento de informações no desempenho gerencial. Tais resultados sugerem que maiores níveis de compartilhamento de informação vertical refletem em um melhor desempenho gerencial. Porém, que tais efeitos não necessariamente podem ocorrer de maneira direta, o que reforça a importância da análise das interações existentes entre estas variáveis. Há que se considerar que é a partir do momento que há maiores níveis de participação orçamentária e que os gestores identificam influência neste processo, que este se torna mais propenso ao compartilhamento de informações na organização. Deste modo, gera efeitos cognitivos positivos no desempenho gerencial (Lunardi et al., 2020).

Parker e Kyj (2006) abordam que a participação orçamentária e o comprometimento com a organização, possibilita elevar a comunicação ascendente da informação o que, por consequência, acarreta em melhor desempenho no trabalho do subordinado. Para tanto, é possível intensificar o desempenho individual por meio do compartilhamento de informações relevantes para o trabalho, de modo que permita o superior colaborar no desenvolvimento de melhores estratégias ao subordinado e assegurar que o orçamento receba o apoio adequado (Parker & Kyj, 2006; Lunardi et al., 2020).

Deste modo, presume-se que maiores níveis de compartilhamento de informações (Parker & Kyj, 2006) influenciam positivamente o envolvimento no trabalho (Moynihan & Pandey, 2007), as atitudes gerenciais em relação ao orçamento (Merchant, 2007) e o desempenho gerencial em atividades orçamentárias (Mahoney et al., 1963; 1965). Portanto, assume-se que: *O compartilhamento de informações verticais no processo orçamentário influencia positivamente o envolvimento no trabalho (H2), as atitudes gerenciais (H3) e o desempenho gerencial (H4) dos controllers.*

2.3 Efeitos do envolvimento no trabalho e das atitudes gerenciais

O envolvimento no trabalho (Moynihan & Pandey, 2007) pode apresentar efeitos positivos nas atitudes gerenciais em relação ao orçamento (Merchant, 2007) e consequentemente impactar no desempenho gerencial em atividades orçamentárias (Mahoney et al., 1963, 1965; Zonatto, 2014). O envolvimento de gestores na definição do orçamento permite o desenvolvimento de uma propriedade psicológica no funcionário e atitudes e comportamentos positivos (Macinati & Rizzo, 2016). Os resultados evidenciados por Lunardi et al. (2019), revelaram que o envolvimento no trabalho influencia de maneira positiva as



atitudes gerenciais de *controllers*. Neste sentido, quanto mais os *controllers* estiverem envolvidos no trabalho, maior será sua atitude gerencial em relação ao orçamento, o que indica que serão profissionais mais flexíveis, inovadores e que prezam o sucesso da organização, buscando meios para aperfeiçoar métodos de produção (Merchant, 2007; Lunardi et al., 2019).

Do mesmo modo, o envolvimento no trabalho também tende a contribuir para o desempenho gerencial, pois este envolvimento é considerado uma importante atitude dos colaboradores (Moynihan & Pandey, 2007) e origina crenças cognitivas associadas a um senso de posse (Macinati & Rizzo, 2016) que tendem a impactar positivamente no desempenho gerencial em atividades orçamentárias (Lunardi et al., 2019). A partir do momento que os funcionários participam da definição das metas orçamentárias, explorando-as e controlando-as, isso proporciona um senso de propriedade para o trabalho (Macinati & Rizzo, 2016). Sendo assim, o envolvimento no trabalho é um fator determinante para o desempenho individual.

Monteiro et al. (2021) abordam que a participação orçamentária influencia positivamente o orçamento, adotando mecanismos de controle. Deste modo, se há um melhor desempenho dos gestores, acaba impactando no resultado empresa e, conseqüentemente, conforme a organização incentiva o indivíduo a se sentir pertencente a empresa, maior é a possibilidade de os objetivos organizacionais serem alcançados (Monteiro et al., 2021). Evidências encontradas na literatura confirmam os efeitos positivos do envolvimento no trabalho no desempenho gerencial de *controllers* (Lunardi et al., 2019). Este resultado indica que o fato de se envolver com o trabalho, gostar do mesmo e sentir satisfação a partir das atividades realizadas na sua área de responsabilidade (Moynihan & Pandey, 2007), proporciona maior desempenho nas atividades voltadas ao planejamento, investigação, coordenação, avaliação, supervisão, seleção (*staffing*), negociação, representação e desempenho global em tais atividades (Mahoney et al., 1963; 1965).

Há que se considerar também que as atitudes gerenciais em relação ao orçamento tendem a impactar o desempenho gerencial dos profissionais com responsabilidades orçamentárias. Yuen (2007) destaca que a participação orçamentária pode gerar efeitos positivos no contexto orçamentário quando os gestores possuem atitudes positivas, o que permite um melhor desempenho. Os estudos realizados por Lu (2011), Degenhart (2019), Lunardi et al. (2019) e Zonatto et al. (2020) confirmaram que a partir do momento que os *controllers* demonstram atitudes gerenciais proativas, ocorre desempenho gerencial nas atividades orçamentárias, revelando maior compromisso com questões orçamentárias estabelecidas pela organização, intensificando e qualificando o processo de gestão. Além disso, podem se tornar mais satisfeitos conforme a execução de seu trabalho e propensos a realização de suas atividades, o que irá refletir de modo positivo em seu desempenho e no desempenho da organização, a partir das metas que foram estabelecidas (Zonatto et al., 2020).

A partir destes resultados, denota-se que a participação orçamentária (Milani, 1975) interfere nas cognições e motivações de um indivíduo no trabalho (Chong et al., 2005; Zonatto et al., 2020), visto os efeitos benéficos proporcionados pela participação orçamentária nas atitudes gerenciais em relação ao orçamento e no desempenho gerencial em atividades orçamentárias (Degenhart, 2019; Zonatto et al., 2020).

Portanto, pressupõem-se que maiores níveis de envolvimento no trabalho (Moynihan & Pandey, 2007) influenciam positivamente as atitudes gerenciais em relação ao orçamento dos *controllers* (Merchant, 2007) e o seu desempenho gerencial em atividades de planejamento, investigação, coordenação, avaliação, supervisão, seleção (*staffing*), negociação, representação e desempenho global em tais atividades (Mahoney et al., 1963; 1965; Zonatto, 2014). Por sua vez, as atitudes gerenciais quando potencializadas no contexto orçamentário também impactam positivamente o desempenho em tais atividades gerenciais. Desta forma, assume-se que: O

envolvimento no trabalho influencia positivamente as atitudes gerenciais em relação ao orçamento (H5) e o desempenho gerencial (H6) dos controllers; e, H7 - As atitudes gerenciais em relação ao orçamento influenciam positivamente o desempenho gerencial dos controllers.

A Figura 1 evidencia a síntese das relações teóricas investigadas na pesquisa.

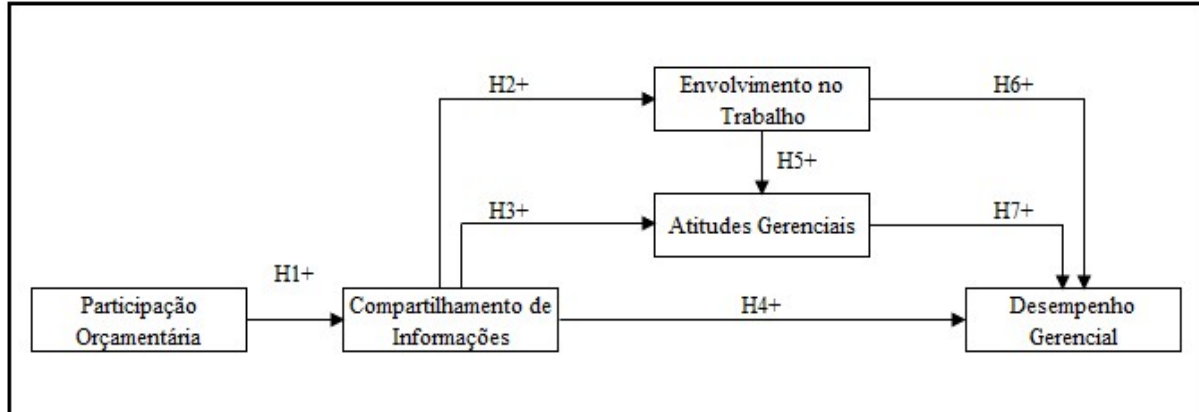


Figura 1. Modelo teórico de análise da pesquisa.

Fonte: Elaborado pelos autores.

3. Método e Procedimentos da Pesquisa

O estudo classifica-se como descritivo, realizado a partir de um levantamento e com abordagem quantitativa dos dados. A população foco do estudo compreendeu gestores com funções de *controllers*, gerentes ou coordenadores de controladoria, com responsabilidades orçamentárias, de organizações com atuação no Brasil.

Em relação a definição da amostra analisada na pesquisa, inicialmente foi realizado um levantamento no período de junho a setembro de 2020, com auxílio da rede social *LinkedIn®*, para identificar os potenciais respondentes da pesquisa. Por meio de um filtro, foram obtidos os responsáveis pela área de controladoria e realizada a conexão com estes profissionais, explicando os propósitos do estudo a ser desenvolvido e da importância da participação do gestor como respondente da pesquisa. Após realizada a conexão inicial e com o aceite do gestor em participar da pesquisa, foi enviado um questionário *online* do Google para preenchimento. Foram enviados 2.115 convites. Destes, 930 aceitaram e 267 responderam o instrumento de pesquisa, representando a amostra do estudo.

No que tange aos procedimentos de coleta dos dados, realizou-se um pré-teste, com um professor Doutor em Ciências Contábeis, pesquisador da área de Contabilidade Gerencial e dois gestores da área de controladoria de organizações de grande porte, com vistas a identificar possíveis vieses nas perguntas do questionário. O questionário foi elaborado com questões objetivas, de acordo com as variáveis pesquisadas no estudo. Na Tabela 1, apresentam-se os constructos e suas respectivas definições operacionais, escalas e autores.

Tabela 1. Constructos e definição operacional

Variáveis	Definições Operacionais	Escala	Autores
Participação Orçamentária (PO)	Avalia a influência do indivíduo no processo orçamentário	6 indicadores <i>Likert</i> 7 pontos	Milani (1975)
Compartilhamento de Informação Vertical (CI)	Determina o grau em que os subordinados comunicam as informações sobre as condições locais para seus superiores.	3 indicadores <i>Likert</i> 7 pontos	Parker e Kyj (2006)
Envolvimento no Trabalho (ET)	Determina o grau de envolvimento do subordinado com seu trabalho.	3 indicadores <i>Likert</i> 7 pontos	Moynihan e Pandey (2007)

Atitudes Gerenciais em relação ao Orçamento (AG)	Mede as atitudes dos subordinados perante atividades gerenciais relacionadas ao orçamento.	5 indicadores <i>Likert</i> 5 pontos	Merchant (2007)
Desempenho Gerencial (DG)	Avalia a medida de desempenho de gestores com responsabilidade orçamentária em suas atividades de trabalho.	9 indicadores <i>Likert</i> 7 pontos	Mahoney et al. (1963, 1965); Zonatto (2014)

Fonte: Elaborado pelos autores.

As respostas obtidas com a coleta de dados foram tabuladas em planilhas eletrônicas para tratamento nos *softwares* SPSS e AMOS. Quanto aos procedimentos de análise dos dados, inicialmente realizou-se a estatística descritiva dos dados, observando seus valores mínimos e máximos, a média e o desvio padrão. Posteriormente, efetuou-se a análise fatorial exploratória para identificar se o conjunto de indicadores representam os constructos de mensuração. Na sequência, para inferir sobre a validade teórica dos constructos, utilizou-se os critérios propostos por Hair Jr. et al. (2009), como o *Alfa de Cronbach* $> 0,70$, Variância Total Explicada $> 0,5$, *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO) $> 0,50$, teste de esfericidade de *Bartlett* $p < 0,05$, cargas fatoriais dos indicadores $> 0,35$ e comunalidades $> 0,60$, considerando o tamanho da amostra.

Após, realizou-se a análise fatorial confirmatória dos constructos, com vistas a verificar se são apropriados para o uso da modelagem de equações estruturais (MEE). Posteriormente, procedeu-se o teste de validade discriminante, que permite revelar o quanto determinado constructo é divergente dos demais (Hair Jr. et al., 2009), utilizando o método de Bagozzi e Phillips (1982). Por fim, efetuou-se a MEE, no intuito de compreender as relações objeto de estudo. Os critérios de validação dos modelos de mensuração são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2. Critérios utilizados para avaliar a adequação dos constructos de mensuração a partir da AFC

Indicador	Vlr. Recomendado	Referência	Vlr. Esperado
Qui²/Grau de Liberdade (GL)	<5	Hair Jr. et al. (2009)	<5
Significância estatística (P)	p < 0.05		p < 0.05
Índice de adequação comparativo (CFI)	>0 e <1 (melhor mais próximo de 1)		> 0.90
Índice Tucker-Lewis (TLI)			> 0.90
Índice de adequação normado (NFI)			> 0.90
Índice de qualidade de ajuste (GFI)			> 0.90
Índice ajustado de qualidade (AGFI)		> 0.90	
Erro quadrático médio de aproximação (RMSEA)	< 0.10	Jöreskog e Sörbom (1989)	< 0.10
Alfa de Cronbach (constructo)	> 0.70	Hair Jr. et al. (2009)	> 0.70
Cargas Fatoriais (indicadores)	> 0.40		> 0.40
Confiabilidade Composta	> 0.50		> 0.50
Validade Extraída	> 0.50		> 0.50

AGFI = Adjusted Goodness-of-Fit Index; CFI = Comparative Fit Index; GFI = Goodness-of-Fit Index; NFI = Normed Fit Index; RMSEA = Root Mean Square Error of Approximation; TLI = Tucker-Lewis Index.

Fonte: Adaptado de Zonatto (2014).

De acordo com a Tabela 2, é possível identificar a validade teórica, a adequação dos constructos de mensuração e a qualidade de ajuste do modelo estrutural testado, a partir do conjunto de indicadores apresentados. Na sequência, apresentam-se os resultados do estudo.

4 Apresentação dos resultados

Quanto a caracterização da amostra, cerca de 87% representam o sexo masculino e 13% o sexo feminino, e possuem uma idade média de 40 anos. Em relação ao tempo de trabalho, cerca de 65% dos respondentes trabalham a até 5 anos na empresa. Nenhum dos respondentes considerou totalmente baixo o seu nível hierárquico na função, sendo elevada a média das respostas obtidas (5.83). O mesmo se observa para a utilização do orçamento para a avaliação

de desempenho, com uma média de 5.86 e a percepção dos gestores em relação ao nível de conhecimentos orçamentários (6.52) e em rotinas e processos orçamentários (6.50).

A Tabela 3 evidencia os resultados da estatística descritiva e fatorial exploratória.

Tabela 3. Estatística descritiva e análise fatorial exploratória dos constructos analisados na pesquisa

Var.	AC	VTE	Ind.	CF	Com.	IT.	Mín.	Máx.	Méd.	DP	Ind.	CF	Com.	IT.	Mín.	Máx.	Méd.	DP
PO	0,852	59,505	PO1	0,783	0,614	1-7	1,00	7,00	6,53	1,03	AG2	0,722	0,521	1-5	1,00	5,00	4,14	0,93
CI	0,850	77,823	PO2	0,644	0,415	1-7	1,00	7,00	5,82	1,39	AG3	0,803	0,644	1-5	1,00	5,00	4,27	0,84
ET	0,792	70,778	PO3	0,784	0,615	1-7	1,00	7,00	6,48	0,95	AG4	0,829	0,687	1-5	1,00	5,00	4,42	0,77
AG	0,851	64,195	PO4	0,806	0,649	1-7	1,00	7,00	6,09	1,25	AG5	0,835	0,698	1-5	1,00	5,00	4,43	0,72
DG	0,890	54,902	PO5	0,820	0,673	1-7	1,00	7,00	6,42	0,96	DG1	0,717	0,513	1-7	3,00	7,00	5,91	0,92
			PO6	0,778	0,605	1-7	1,00	7,00	5,96	1,33	DG2	0,781	0,609	1-7	2,00	7,00	5,93	0,93
			CI1	0,898	0,806	1-7	1,00	7,00	6,10	1,12	DG3	0,669	0,448	1-7	4,00	7,00	6,03	0,90
			CI2	0,902	0,814	1-7	1,00	7,00	6,19	1,11	DG4	0,829	0,687	1-7	2,00	7,00	5,75	1,01
			CI3	0,845	0,714	1-7	1,00	7,00	5,71	1,35	DG5	0,780	0,609	1-7	1,00	7,00	6,07	0,99
			ET1	0,753	0,566	1-7	1,00	7,00	5,54	1,27	DG6	0,819	0,672	1-7	1,00	7,00	5,82	1,11
			ET2	0,900	0,810	1-7	1,00	7,00	4,33	1,43	DG7	0,688	0,474	1-7	1,00	7,00	5,61	1,15
			ET3	0,864	0,747	1-7	1,00	7,00	4,19	1,55	DG8	0,711	0,505	1-7	1,00	7,00	5,26	1,45
			AG1	0,812	0,659	1-5	3,00	5,00	4,56	0,63	DG9	0,652	0,425	1-7	4,00	7,00	5,86	0,76
Var.	KMO	TEB																
PO	0,820	716,071																
CI	0,718	373,061																
ET	0,649	276,118																
AG	0,840	580,240																
DG	0,905	1147,579																

Var. Variável; AC. Alfa de Cronbach; VTE. Variância Total Explicada; TEB. Teste de Esfericidade de Bartlett; Ind. Indicador; CF. Carga Fatorial; Com. Comunalidades; IT. Intervalo Teórico; Mín. Mínimo; Máx. Máximo; Méd. Média; DP. Desvio Padrão.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os resultados obtidos na Tabela 3, observa-se que todos os indicadores da análise fatorial exploratória atingiram os valores mínimos esperados, tornando-se possível compreender as relações das variáveis exploradas a partir desta composição. Como pode-se verificar, os coeficientes padronizados dos indicadores dos constructos analisados demonstram uma carga fatorial apropriada para a manutenção nos constructos avaliados no estudo, sendo superiores a 0.7, com exceção dos indicadores PO2, DG3, DG7 e DG9. Os modelos de mensuração apresentam significância estatística, com o coeficiente de explicação superior a 54.90%. Em relação aos modelos de mensuração, todos apresentaram significância estatística.

Os resultados da estatística descritiva indicam respostas mínimas e máximas em todos os constructos analisados, apresentado graus de concordância e discordância mínimos e máximos para cada afirmativa. Além disso, revelam que nem todas as organizações adotam uma configuração orçamentária participativa e nem todos os gestores estão propensos ou recebem as informações a partir do compartilhamento de informações. As evidências também sugerem que os níveis de envolvimento no trabalho e de atitudes gerenciais em relação ao orçamento diferem na amostra. Estes resultados indicam importantes implicações no campo de estudo, uma vez que a participação orçamentária é atribuída como um mecanismo utilizado para potencializar as ações humanas no trabalho (Lunardi et al., 2020; Zonatto et al., 2020).

Denota-se a partir dos resultados encontrados, que a maioria dos profissionais *controllers* estão envolvidos na elaboração do orçamento, possuem autonomia para opinar e apresentar sugestões do orçamento ao seu superior e confiam que é importante a sua contribuição para o processo orçamentário nas respectivas unidades de trabalho. Porém, amplas informações não são apresentadas com tanta ênfase quando o orçamento da sua unidade de responsabilidade foi revisado (Milani, 1975).

Os profissionais consideram que as atividades mais importantes que realizam estão envolvidas com o seu trabalho, mas nem todos os participantes consideram que a maior satisfação da sua vida vem a partir do trabalho desenvolvido (Moynihan & Pandey, 2007). A maioria comunica informações relacionadas a oportunidades e problemas que a organização



está enfrentando aos seus superiores, mas nem todos compartilham informações que colaborem a sanar potenciais problemas na empresa (Parker & Kyj, 2006).

Considerando as atitudes gerenciais, nota-se com base nos achados, que nem todos os *controllers* acreditam que por meio dos processos orçamentários podem ser gestores melhores, mais flexíveis e inovadores (Merchant, 2007). Apesar destes resultados, quanto ao desempenho gerencial, considera-se importante aos respondentes trocar informações com gestores e colaboradores na organização que não sejam seus subordinados, na intenção de se relacionar e promover ajustes nos programas ou atividades, promovendo reuniões, por exemplo. Por outro lado, nem todos concordam que é possível alavancar o interesse, de modo geral, da organização por meio de palestras, consultas ou contato com pessoas que não estão inseridas na organização (Mahoney et al., 1963; 1965; Zonatto, 2014).

Após esta análise, na sequência, verificou-se as informações de variáveis exógenas e endógenas através da mesma fonte (mesmo respondente), conforme recomendado por Bido et al. (2018), sendo realizado o teste de Harman (*one fator test*) para avaliar a ocorrência de viés de método (*common method bias*). Os resultados deste teste revelaram 5 fatores e o primeiro apresenta apenas 33.477 da VTE, o que indica que não há problemas de viés de método.

Efetuada a validação dos constructos de mensuração, procedeu-se a análise da validade discriminante do modelo, de acordo com o critério de Bagozzi e Philips (1982). Os resultados encontrados são apresentados na Tabela 4. Para realizar a análise da validade discriminante, é necessário haver diferenças estatisticamente significativas entre os constructos estudados. O teste permite identificar as diferenças entre os constructos em um mesmo modelo, com base na análise do Qui² dos modelos fixos e livres, realizando-se uma comparação da diferença estatística das diferenças obtidas no modelo de mensuração (Bagozzi & Philips, 1982).

Tabela 4. Validade discriminante

Constructos da Pesquisa	Constrained (=1) Qui-Quadrado	Not constrained Qui-Quadrado	Diferença Qui-Quadrado	Sig.
Modelo completo	813,83	547,821	266,009	0,0000

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 4 confirmam que os constructos analisados possuem validade discriminante, visto que apresentaram diferenças estatísticas significativas. Tais achados tornam possível a análise das relações propostas nesta pesquisa, por meio da modelagem de equações estruturais. Na Tabela 5 são apresentados os resultados dos índices de ajuste do modelo de mensuração testado na pesquisa.

Tabela 5. Índices do modelo de mensuração

Indicador	Valor Esperado	Modelo Inicial Purificado	Modelo Final Purificado
Qui ²		552.471	555.727
Grau de Liberdade (GL)		292	293
Qui ² /Grau de Liberdade (GL)	<5	1.892	1.897
Significância estatística (P)	p < 0.05	0.000	0.000
Índice de adequação comparativo (CFI)	> 0.90	0.925	0.925
Índice Tucker-Lewis (TLI)	> 0.90	0.917	0.917
Índice de adequação normado (NFI)	> 0.90	0.855	0.855
Índice de qualidade de ajuste (GFI)	> 0.90	0.861	0.860
Índice ajustado de qualidade (AGFI)	> 0.90	0.832	0.832
Erro quadrático médio de aproximação (RMSEA)	< 0.10	0.058	0.058

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos resultados apresentados na Tabela 5 constata-se que os índices de ajuste do modelo apresentaram valores esperados, de acordo com a literatura, para a validade do modelo estrutural de mensuração. Uma vez que não foi encontrado relação estatística significativa entre o caminho analisado do envolvimento no trabalho e atitudes gerenciais, procedeu-se a análise de um novo modelo de mensuração purificado, com o propósito de analisar a qualidade do ajuste de ambos os modelos. Os resultados encontrados são apresentados na Figura 2.

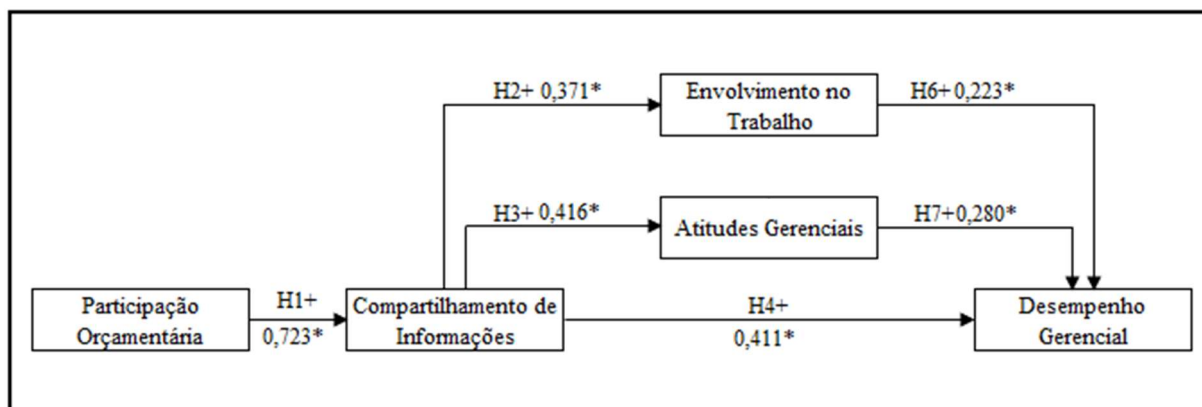


Figura 2. Estimativas de caminhos modelo estrutural purificado

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da análise realizada revelam que maiores níveis de participação orçamentária são positivamente associados ao compartilhamento de informações. Nesta condição, ocorre um maior envolvimento dos gestores orçamentários no trabalho, que refletem positivamente em suas atitudes gerenciais em relação ao orçamento e no seu desempenho.

5 Análise e discussão dos resultados

Os coeficientes padronizados e as significâncias das relações do modelo investigado são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6. Coeficientes padronizados e significâncias das relações dos modelos testados

Resultados do Modelo Inicial								
Caminhos Estruturais			Estimate	E.P.	t - values	ρ	Coef. Padronizado	R ²
CI	←	PO	0.793	0.091	8.759	***	0.724	0.524
ET	←	CI	0.263	0.056	4.702	***	0.365	0.133
AG	←	ET	0.086	0.049	1.775	0.076ns	0.132	0.184
AG	←	CI	0.171	0.036	4.747	***	0.363	0.184
DG	←	ET	0.186	0.056	3.329	***	0.221	0.486
DG	←	AG	0.359	0.085	4.234	***	0.277	0.486
DG	←	CI	0.250	0.044	5.626	***	0.410	0.486
Resultados do Modelo Final Purificado								
Caminhos Estruturais			Estimate	E.P.	t - values	ρ	Coef. Padronizado	R ²
CI	←	PO	0.794	0.091	8.774	***	0.723	0.523
ET	←	CI	0.266	0.056	4.757	***	0.371	0.137
AG	←	CI	0.195	0.034	5.714	***	0.416	0.173
DG	←	ET	0.187	0.056	3.347	***	0.223	0.480
DG	←	AG	0.362	0.085	4.267	***	0.280	0.480
DG	←	CI	0.249	0.045	5.568	***	0.411	0.480

Fonte: Dados da pesquisa.



A primeira hipótese testada na pesquisa avalia a influência da participação orçamentária no compartilhamento de informações. De acordo com a Tabela 6, verifica-se que a participação orçamentária influencia positivamente o compartilhamento de informações $\lambda = 0.724$, explicando 52.4% desta variável. Estes resultados revelam que maiores níveis de participação orçamentária estão positivamente associados ao compartilhamento de informação vertical, confirmando a primeira hipótese: *H1 - A participação orçamentária influencia positivamente o compartilhamento de informações verticais no processo orçamentário.*

O resultado aponta que a partir do momento que há maiores níveis de participação orçamentária (Milani, 1975), os gestores envolvidos no orçamento da empresa estão propensos há maiores condições do compartilhamento de informação vertical, possibilitando que seus subordinados comuniquem informações importantes ao seu superior (Parker & Kyj, 2006; Lunardi et al., 2020), o que gera resultados positivos no processo orçamentário. Este resultado corrobora com os achados de Shields e Shields (1998), Parker e Kyj (2006), Lunardi (2017) e Lunardi et al. (2020). Lunardi (2017) aborda a partir dos seus achados, que a participação orçamentária gera efeitos cognitivos que influenciam positivamente o desempenho gerencial nas atividades orçamentárias dos *controllers*, a partir do compartilhamento de informação vertical. Nesta pesquisa, o compartilhamento de informações também potencializou os efeitos cognitivos da participação orçamentária no desempenho destes profissionais.

Em relação a segunda hipótese da pesquisa, os resultados encontrados revelam que o compartilhamento de informações exerce influência positiva no envolvimento no trabalho. Estas evidências indicam que a partir do momento que as empresas realizam o compartilhamento de informações (Parker & Kyj, 2006), este passa a interferir positivamente no envolvimento no trabalho (Moynihan & Pandey, 2007) dos *controllers*, confirmando a *H2 - O compartilhamento de informações verticais no processo orçamentário influencia positivamente o envolvimento no trabalho dos controllers.*

Estes resultados relacionam-se com o estudo de Lunardi et al. (2019), o qual evidenciou que o envolvimento no trabalho influencia a predisposição dos subordinados em compartilhar informações com seus superiores. Neste sentido, Francis-Gladney (2004) revelam que o envolvimento do subordinado no processo orçamentário interfere na comunicação entre superiores e subordinados, intensificando a possibilidade de os profissionais compartilharem informações com os superiores, as quais possam sanar problemas na organização e assim, possuir maior satisfação a partir do seu trabalho. Portanto, *controllers* que compartilham suas ideias sobre a sua área de responsabilidade, comunicam oportunidades, problemas e ajudam a sanar problemas na organização (Parker & Kyj, 2006). Consequentemente, sentem que as tarefas mais importantes que realizam estão envolvidas com o seu trabalho, passam a gostar do mesmo e sentir que este é a maior satisfação das suas vidas (Moynihan & Pandey, 2007).

Quanto a terceira hipótese do estudo, foi possível constatar que o compartilhamento de informação exerce influência positiva nas atitudes gerenciais dos profissionais *controllers* ($\lambda = 0,363$), confirmando a *H3 - O compartilhamento de informações verticais no processo orçamentário influencia positivamente as atitudes gerenciais dos controllers.* Denota-se a partir deste resultado que o compartilhamento de informações entre subordinados e seus superiores (Parker & Kyj, 2006; Lunardi et al., 2020), possibilita interferir nas atitudes gerenciais dos *controllers*, fazendo com estes acreditem que o orçamento os permite ser um gestor melhor, mais flexível, inovador, atento a seu sucesso como gestor e melhorar os seus métodos de produção (Merchant, 2007). Deste modo, os efeitos cognitivos do compartilhamento de informações proporcionam melhorar as atitudes gerenciais dos profissionais com responsabilidades orçamentárias.



O compartilhamento de informação vertical também influenciou positivamente o desempenho gerencial dos *controllers* ($\lambda = 0,363$). Estes achados indicam que a partir do momento que os gestores realizam o compartilhamento de informações, consequentemente há maiores níveis de desempenho gerencial dos *controllers*, confirmando a quarta hipótese da pesquisa: *H4 - O compartilhamento de informações verticais no processo orçamentário influencia positivamente o desempenho gerencial dos controllers.*

Estes achados se alinham com o estudo de Parker e Kyj (2006), Lunardi (2017) e Lunardi et al. (2020), visto que a participação orçamentária e o comprometimento geram uma maior comunicação de informações e assim, resulta em melhor desempenho no trabalho do subordinado. O resultado dos efeitos do compartilhamento de informações no desempenho gerencial contribui para o processo orçamentário, ao revelar a importância do desenvolvimento de estratégias para aumentar a partilha de conhecimentos e informações, visto os seus impactos positivos no desempenho do indivíduo no trabalho.

Conforme Amir et al. (2021) “deve-se dar muita atenção ao desempenho individual, pois isso pode afetar o desempenho geral da organização”. Deste modo, é possível inferir que o gestor ao compartilhar suas ideias com seu superior sobre a situação da área de responsabilidade (Parker & Kyj, 2006), permite que este determine metas, políticas e linhas de ação, além de coleta e preparação de informações, geralmente sob a forma de registros, relatório e contas, de modo que ocorra um alinhamento para mensuração da produção, manutenção de registros, análise de trabalho, entre outros (Mahoney et al., 1963; 1965; Zonatto, 2014) e assim, o gestor obtenha maior desempenho nas suas atividades voltadas ao contexto orçamentário.

No geral, os efeitos cognitivos e positivos do compartilhamento de informações sugerem implicações importantes para o contexto orçamentário, ao revelar a importância deste compartilhamento para melhorar as atitudes gerenciais dos *controllers* (envolvimento no trabalho e atitudes voltadas ao orçamento) e o seu desempenho em atividades orçamentárias.

Em relação a quinta hipótese da pesquisa, os resultados encontrados não permitiram confirmar que o envolvimento no trabalho influencia, de modo significativo, as atitudes gerenciais dos *controllers* ($\lambda = 0,132$), visto que esta relação não apresentou significância estatística. Estes resultados indicam que o envolvimento com o trabalho destes profissionais, nem sempre será um fator determinante para influenciar as suas atitudes gerenciais em relação ao orçamento. Além disso, este resultado sugere que o sentimento do orçamento permitir ser um melhor gestor, mais flexível e inovar, bem como ficar atento ao seu sucesso (Merchant, 2007) é desencadeado por outros fatores no contexto orçamentário, como a participação orçamentária (Milani, 1975) e a partilha de informações (Parker & Kyj, 2006; Lunardi et al., 2020). Portanto, não foi possível confirmar a *H5 - O envolvimento no trabalho influencia positivamente as atitudes gerenciais em relação ao orçamento dos controllers.* Esta evidência diverge dos achados de Lunardi et al. (2019), os quais identificaram que o envolvimento no trabalho permite influenciar positivamente as atitudes gerenciais dos *controllers*.

A sexta hipótese consistiu em comprovar que o envolvimento no trabalho influencia o desempenho gerencial de *controllers*. Os resultados indicam que o envolvimento no trabalho influencia positivamente o desempenho gerencial ($\lambda = 0,221$). Tais achados sugerem que a partir do momento que os colaboradores estão envolvidos no trabalho, passam a obter um melhor desempenho gerencial nas atividades orçamentárias, confirmando a sexta hipótese: *H6 - O envolvimento no trabalho influencia positivamente o desempenho gerencial dos controllers.*

Os resultados indicam que os profissionais que consideram que suas atividades mais importantes estão envolvidas com o seu trabalho (Moynihan & Pandey, 2007), apresentam melhor desempenho nas atividades orçamentárias relacionadas ao planejamento, investigação, coordenação, avaliação, supervisão, seleção (*staffing*), negociação, representação e



desempenho global em tais atividades (Mahoney et al., 1963; 1965; Zonatto, 2014). Denota-se a partir deste resultado, que o envolvimento no trabalho é gerido pela autoimagem do indivíduo e compreensão do que é elencado como importante para sua vida e quando os *controllers* possuem a compreensão da importância do seu envolvimento no trabalho (Moynihan & Pandey, 2007), consequentemente apresentam melhores níveis de desempenho gerencial (Lunardi et al., 2019). Estas evidências corroboram com o estudo de Lunardi et al. (2019), pois também constatarem os efeitos positivos do envolvimento no desempenho de *controllers*. Além disso, o envolvimento no trabalho constitui um fator interveniente no contexto orçamentário, o que possibilita influenciar as atitudes, comportamentos e o desempenho de *controllers* no trabalho.

Em relação a sétima hipótese da pesquisa, os resultados encontrados revelam que as atitudes gerenciais em relação ao orçamento influenciam positivamente o desempenho gerencial dos *controllers* ($\lambda = 0,277$), confirmando a H7 - *As atitudes gerenciais em relação ao orçamento influenciam positivamente o desempenho gerencial dos controllers*. Esta evidência corrobora com os estudos desenvolvidos por Lu (2011), Degenhart (2019), Lunardi et al. (2019) e Zonatto et al. (2020). Zonatto et al. (2020), apontam que o processo orçamentário pode influenciar as atitudes, satisfação e atuação dos *controllers* no contexto orçamentário. Conforme Lu (2011), o gerente orçamentário somente é capaz de atingir melhores resultados e desempenho gerencial nas suas atividades orçamentárias, quando apresenta atitudes orçamentárias positivas, fatos estes que justificam o resultado positivo entre as atitudes gerenciais e o de desempenho em atividades voltadas ao processo orçamentário. Yuen (2007) confirma que a participação orçamentária possui maior eficácia quando os indivíduos da equipe desenvolvem uma atitude positiva, o que gera melhoria no desempenho dos funcionários.

De modo geral, em relação aos resultados do estudo, pode-se constatar os efeitos mediadores positivos do compartilhamento de informações na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial, corroborando com a literatura que aborda que os efeitos da participação orçamentária no desempenho, podem não ocorrer diretamente, mas por meio de variáveis cognitivas e afetivas (Derfuss, 2016; Dani et al., 2017). Deste modo, esta pesquisa, a partir dos seus resultados, adicionou a esta literatura a análise dos efeitos mediadores habilitantes do compartilhamento de informações, na relação entre participação orçamentária, atitudes gerenciais e o desempenho, corroborando assim, com os estudos de Lunardi (2017) e Lunardi et al. (2020). Além disso, conforme apontado no estudo de Lunardi et al. (2020), confirmou-se que a participação orçamentária possibilita a definição de objetivos e metas mais claras e também no desenvolvimento de previsões, contribuindo para um melhor desempenho da organização. Porém, isto ocorre por meio da influência de variáveis intervenientes condicionantes, que é o caso da partilha de informações.

Destaca-se também os efeitos diretos e indiretos do compartilhamento de informações no desempenho gerencial, mediado pelas atitudes gerenciais estudadas. Este resultado adiciona evidências ao estudo desenvolvido por Lunardi et al. (2019), visto que os autores não constatarem efeitos diretos do compartilhamento de informações no desempenho, sugerindo assim que outras variáveis intervenientes podem potencializar a relação entre o compartilhamento de informações e o desempenho de *controllers*.

A confirmação dos efeitos positivos das atitudes gerenciais na relação entre o compartilhamento de informações e o desempenho contribui para o entendimento da importância da partilha de informações neste contexto. Neste sentido, os resultados apontam que em condições que ocorre o compartilhamento de informações, são desencadeadas atitudes gerenciais proativas, que resultam em melhor desempenho gerencial dos *controllers* nas atividades orçamentárias. No entanto, este contexto é condicionado a maior participação orçamentária destes profissionais. Deste modo, a participação orçamentária, o



compartilhamento de informações e as atitudes gerenciais interagem, determinando em que condições ocorrerá um melhor desempenho. Assim, tais questões devem estar na pauta dos decisores orçamentais, para que se possa potencializar o desempenho gerencial.

6 Conclusões

Os resultados encontrados na pesquisa indicam que a participação orçamentária influenciou positivamente o compartilhamento de informações e este, por sua vez, demonstrou influência direta e indireta no desempenho gerencial, mediado pelas atitudes gerenciais dos *controllers* em relação ao orçamento e o envolvimento no trabalho. O compartilhamento de informações impactou positivamente as atitudes gerenciais e o envolvimento no trabalho. O desempenho gerencial, por sua vez, é afetado pelo compartilhamento de informações, envolvimento no trabalho e as atitudes dos gestores em relação ao orçamento. Estes achados revelam o papel interveniente do compartilhamento de informações na relação entre a participação orçamentária e o desempenho. Neste sentido, indica que a participação no processo orçamentário de *controllers* fortalece o compartilhamento de informações, de modo que influencie nas atitudes gerenciais em relação ao orçamento e alavanca o desempenho.

Os achados corroboram com o estudo de Shield e Shields (1998) e Parker e Kyj (2006), pois consideram que um dos principais atributos para a participação orçamentária é o compartilhamento de informações entre superior e subordinado, o que propicia os subordinados revelarem suas informações privadas e, assim, gerar um maior desempenho do colaborador. Do mesmo modo, conforme os achados de Lunardi et al. (2020), a participação orçamentária permite que os objetivos sejam definidos e claros, auxiliando no desenvolvimento de previsões e, contribuindo para um melhor desempenho da organização. Porém, isto ocorre por meio da influência de variáveis intervenientes condicionantes, que é o caso da partilha de informações.

As evidências encontradas indicam que o compartilhamento de informações potencializa as atitudes gerenciais e o envolvimento no trabalho. Neste sentido, considera-se que o compartilhamento de informações é considerado um fator interveniente no contexto orçamentário, sendo capaz de influenciar as atitudes em relação ao orçamento e o desempenho gerencial. Deste modo, os gestores ao comunicarem informações aos seus superiores sobre situações enfrentadas pela organização (Parker & Kyj, 2006), sentem que o orçamento pode os tornar um indivíduo mais flexível e um melhor profissional na sua área. Apesar deste achado, o estudo não confirmou a relação positiva e direta do envolvimento no trabalho com as atitudes gerenciais. Este resultado indica que o compartilhamento de informações é um fator determinante para influenciar as atitudes gerenciais em relação ao orçamento dos *controllers*.

Os resultados do estudo permitem concluir que a participação orçamentária é um fator preponderante para a ocorrência de maior compartilhamento de informações. Do mesmo modo, esta partilha de informações, quando potencializada pela participação orçamentária, contribui para que os *controllers* se envolvam mais com o trabalho, apresentem atitudes gerenciais em relação ao orçamento proativas e consigam um melhor desempenho. Estas condições, quando desenvolvidas no ambiente orçamentário, tornam o processo orçamentário mais produtivo e benéfico para todos os envolvidos com responsabilidades orçamentárias.

Este estudo contribui para a literatura e com os conhecimentos já existentes sobre a temática, trazendo novas evidências dos efeitos cognitivos mediadores do compartilhamento de informação vertical na relação entre a participação orçamentária, atitudes gerenciais e o desempenho gerencial, e os efeitos mediadores positivos das atitudes gerenciais na relação entre o compartilhamento de informações e o desempenho gerencial. Os resultados sugerem que as organizações que investem na participação orçamentária afetarão o compartilhamento de informações dos gestores e isso motiva as atitudes gerenciais e o desempenho. Portanto, os



resultados contribuem para as empresas brasileiras ao revelar que o processo orçamentário pode ser melhorado com o incentivo ao compartilhamento de informações e atitudes gerenciais proativas, sendo essa a principal contribuição prática desta pesquisa.

As limitações da pesquisa relacionam-se com a amostra, por ser não-probabilística e alcançada por acessibilidade, representando um recorte de determinado tempo. Outra limitação compreende a utilização de uma perspectiva apenas quantitativa, o que impossibilita maior aprofundamento sobre as hipóteses propostas. Além disso, outras variáveis não foram estudadas diante da configuração teórica, o que estimula a realização de novas pesquisas. Sugere-se para estudos futuros a análise de variáveis cognitivas e comportamentais, como variáveis intervenientes na relação entre o compartilhamento de informações e o desempenho.

Referências

- Amir, A., Ridwan, R., Din, M., Yamin, N., Zahra, F., & Firman, M. (2021). The role of budget participation in improving managerial performance. *Accounting*, 7(2), 269-280.
- Bido, D. S., Mantovani, D. M. N., & Cohen, E. D. (2018). Destruição de escalas de mensuração por meio da análise fatorial exploratória nas pesquisas da área de produção e operações. *Gestão & Produção*, 25(2), 384-397.
- Clarkson, G., Jacobsen, T. E., & Batcheller, A. L. (2007). Information asymmetry and information sharing. *Government Information Quarterly*, 24(4), 827-839.
- 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 Scientific Applied Accounting*, 10(1), 54-72.
- Degenhart, L. (2019). *Influência do capital psicológico e atitudes gerenciais na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial em atividades orçamentárias*. 282 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Derfuss, K. (2016). Reconsidering the participative budgeting-performance relation: A metaanalysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences. *The British Accounting Review*, 48(1), 17-37.
- 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? *Advances in Management Accounting*, 13(1), 167-182.
- Frezatti, F. (2015). *Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial*. SP: Atlas.
- Jacomossi, F., Schlup, D., & Zonatto, V. C. S. (2018). Efeitos da participação orçamentária na relação entre ambiguidade e conflito de papéis e o desempenho gerencial. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 11(3), 391-409.
- Kyj, L., & Parker, R. J. (2008). Antecedents of budget participation: leadership style, information asymmetry, and evaluative use of budget. *Abacus*, 44(4), 423-442.
- Lavarda, C. E. F., & Almeida, D. M. (2013). Participação orçamentária e assimetria informacional: estudo em uma multinacional. *Brazilian Business Review*, 10(2), 74-96.
- Lu, C.-T. (2011). Relationships among budgeting control system, budgetary perceptions, and performance. *African Journal of Business Management*, 5(15), 6261-6270.
- Lunardi, M. A. (2017). *Efeitos cognitivos da participação orçamentária no desempenho gerencial de controllers*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, SC, Brasil.
- Lunardi, M. A., Zonatto, V. C. S., & Nascimento, J. C. (2019). Efeitos do envolvimento no trabalho em atitudes gerenciais, compartilhamento de informação e no desempenho de controllers no contexto orçamentário. *Revista Brasileira Gestão Negócios*, 21(3), 540-562.



- Lunardi, M. A., Zonatto, V. C. D. S., & Nascimento, J. C. (2020). Efeitos cognitivos mediadores do compartilhamento de informação na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(82), 14-32.
- 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.
- Merchant, K.A. (2007). O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 1(1), 104-121.
- 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.
- Monteiro, J. J., Rengel, R., Lunkes, R. J., & Lavarda, C. E. F. (2021). Efeito da participação orçamentária no desempenho gerencial mediado pela satisfação no trabalho e justiça procedimental. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 1(1), 206-226.
- 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.
- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 283-304.
- Nascimento, J. C. (2017). *Efeitos do capital psicológico de controllers em atitudes, comportamentos e no desempenho gerencial sob o contexto orçamentário*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, Santa Catarina, Brasil.
- Nouri, H., & Parker, R. J. (1998). The relationship between budget participation and job performance: the roles of budget adequacy and organizational commitment. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5-6), 467-483.
- Palomino, M. N., & Frezatti, F. (2016). Role conflict, role ambiguity and job satisfaction: Perceptions of the Brazilian controllers. *Revista de Administração*, 51(2), 165-181.
- Parker, R. J., & Kyj, L. (2006). Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 27-45.
- Santos, A. C. D., Lavarda, C. E. F., & Marcello, I. E. (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.
- 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(1), 265-280.
- Yuen, D. (2007). Antecedents of budgetary participation: enhancing employees' job performance. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 533-548.
- 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, Santa Catarina, Brasil.
- Zonatto, V. C. D. S., Nascimento, J. C., Lunardi, M. A., & Degenhart, L. (2020). Effects of Budgetary Participation on Managerial Attitudes, Satisfaction, and Managerial Performance. *Revista de Administração Contemporânea*, 24(6), 532-549.