

**EFEITOS COGNITIVOS, MOTIVACIONAIS E DO VALOR DE REALIZAÇÃO DA
PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA SOBRE O DESEMPENHO NO TRABALHO****Vinicius Costa da Silva Zonatto***Universidade Federal de Santa Maria***Larissa Degenhart***Universidade Federal de Santa Maria***Liliane Bauer***Universidade Regional de Blumenau***Juliana Constâncio Nascimento***Faculdade de Balsas***RESUMO**

Este estudo objetivou avaliar os efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização da participação orçamentária sobre o desempenho no trabalho. Este artigo apresenta os resultados de um estudo que reexamina o modelo teórico de análise desenvolvido por Chong, Eggleton e Leong (2006). A amostra da pesquisa compreendeu 121 gestores com responsabilidade orçamentária de organizações industriais do Estado de Santa Catarina (SC). Os resultados suportam os diversos papéis da participação orçamentária, pois esta variável apresentou efeitos positivos na satisfação e desempenho dos gestores no trabalho. O comprometimento organizacional também evidenciou uma relação positiva com a satisfação e o desempenho do indivíduo no trabalho. Estes achados revelam que a participação orçamentária proporciona o aumento da satisfação no trabalho e potencializa o desempenho dos gestores. Uma vez satisfeitos com o trabalho, comprometem-se mais com a organização, o que conseqüentemente apresentou reflexos positivos no desempenho dos gestores em atividades orçamentárias. A partir dos resultados, não se pode confirmar que a participação orçamentária reduz os níveis de ambiguidade de papéis. Conclui-se que a participação orçamentária produz efeitos do valor de realização (satisfação no trabalho), que influenciam positivamente o desempenho no trabalho. Os resultados oferecem suporte para que as organizações industriais direcionem esforços para práticas organizacionais que visam melhorar as definições das responsabilidades e os objetivos do cargo de controller, com vistas a aumentar o comprometimento destes com a organização, sua satisfação no trabalho e o seu desempenho em atividades orçamentárias.

Palavras-Chave: Participação orçamentária; Efeitos da participação; Desempenho no trabalho.

1. INTRODUÇÃO

O orçamento empresarial pode servir como um determinante da motivação dos funcionários no ambiente de trabalho (Birnberg, Luft & Shields, 2007; Covaleski, Evans III, Luft & Shields, 2007; Derfuss, 2016), por meio da participação destes nos processos orçamentários, fato este que atraiu a atenção de muitos pesquisadores na literatura de contabilidade gerencial (Jermias & Yigit, 2013; Dani, Zonatto & Diehl, 2017). Uma das formas de participação refere-se à participação orçamentária (Mahlendorf, Schaffer & Skiba, 2015), pois vem sendo percebida pelas organizações como de valor agregado (Libby & Lindsay, 2010). A participação orçamentária refere-se ao envolvimento dos gestores com responsabilidades orçamentárias nas definições das metas e objetivos orçamentários e sua influência sobre o estabelecimento dos orçamentos das suas unidades (Milani, 1975).

A participação orçamentária e o desempenho no trabalho são temas muito discutidos na área da contabilidade gerencial (Dani et al., 2017). Estudos analisaram esta relação, como por exemplo, Hosen, Hui, Suliman e Rahman (2011), Noor e Othman (2012), Zonatto e Lavarda (2013), Jermias e Yigit (2013), Zonatto (2014) e Basuki (2015). No entanto, a participação

orçamentária pode também apresentar efeitos nas atitudes e comportamentos dos indivíduos no ambiente de trabalho (Derfuss, 2016). Na meta análise desenvolvida por Derfuss (2016), o autor revelou que variáveis intervenientes podem ser utilizadas para explicar a relação entre a participação orçamentária e o desempenho, pois representam importantes condições para o desenvolvimento teórico da pesquisa relacionada a participação orçamentária. Além disso, constatou que os efeitos motivacionais e informativos da participação orçamentária auferem influências no desempenho dos indivíduos no trabalho. Nesse sentido, Macinati, Bozzi e Rizzo (2016) destacam que não existe uma relação simples entre a participação orçamentária e o desempenho no trabalho, sugerindo também que pode haver variáveis intervenientes que melhor explicam tal relação.

A participação orçamentária pode desencadear efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização no desempenho dos indivíduos no trabalho (Chong et al., 2006). Estudos desenvolvidos sobre a participação orçamentária geralmente analisaram os efeitos cognitivos e motivacionais na relação entre participação orçamentária e desempenho no trabalho (Chong et al., 2006). A participação orçamentária pode resultar em um efeito positivo no desempenho dos indivíduos no trabalho por meio de mecanismos motivacionais e cognitivos (Shields & Shields, 1998; Birnberg et al., 2007), pois o orçamento é uma das atividades que apresenta reações humanas (Milani, 1975). Noor e Othman (2012) ressaltam que a participação orçamentária pode influenciar comportamentos, atitudes e melhorar o desempenho.

Em função dos mecanismos de motivação, a participação orçamentária pode aumentar a confiança de um subordinado, o senso de controle e o envolvimento do ego com a organização, fatores que em conjunto causam menos resistência à mudança e mais aceitação e comprometimento com as decisões orçamentárias. Logo, o indivíduo tende a apresentar um desempenho no trabalho melhorado (Shields & Shields, 1998). Devido ao mecanismo cognitivo, a participação orçamentária é considerada um processo de compartilhamento de informações entre superior e seus subordinados que resulta em uma melhor compreensão da situação de trabalho, bem como em melhores resultados de decisões orçamentárias, o que, por sua vez, melhora o desempenho no trabalho (Parker & Kyj, 2006).

Chong, Eggleton e Leong (2005) sugerem a análise do efeito do valor de realização na relação entre a participação orçamentária e o desempenho no trabalho, sendo este efeito reconhecido por Chong et al. (2006), pois testaram três efeitos conjuntos da participação orçamentária sobre o desempenho no trabalho: cognitivos, motivacionais e do valor de realização. Conforme Shields e Shields (1998), o valor de realização entre a participação e o desempenho tende a afetar a satisfação dos indivíduos no trabalho.

Apesar de sua proposição, Chong et al. (2006) não confirmaram todas as relações teóricas investigadas em seu modelo. Isto ocorre em função da complexidade existente entre as cognições humanas, as respostas motoras e as interações dos indivíduos com o meio. No caso do processo orçamentário, tais interações determinam como ocorrerá os efeitos da participação orçamentária no desempenho no trabalho (Zonatto, 2014). No contexto brasileiro, não se encontraram evidências da análise conjunta destes efeitos na relação entre a participação orçamentária e o desempenho no trabalho, lacuna teórica que motivou o desenvolvimento desta pesquisa. Assim sendo, a partir do modelo teórico de análise desenvolvido por Chong et al. (2006), buscou-se na realidade brasileira explicações para a relação entre a participação orçamentária e o desempenho no trabalho, por meio da observação dos efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização.

Para tanto, identificou-se a necessidade de análise dos efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização da participação orçamentária no desempenho de gestores com responsabilidades orçamentárias no trabalho, pois a Controladoria é a função organizacional responsável pelo monitoramento econômico-financeiro da organização (Diehl, 2017), fornecimento de informações para o processo decisório, direção segura para a organização, com

foco no planejamento para o futuro (Carenys, 2010). Logo, a identificação se o processo orçamentário proporciona menor ambiguidade de papéis, maior comprometimento e satisfação no trabalho com vistas que os gestores desempenham melhor suas atividades orçamentárias e exerçam suas responsabilidades é uma questão relevante diante do setor da Controladoria, pois atingir e manter o controle é um fator crítico em praticamente todas as empresas (Goebel & Weißenberger, 2016).

Neste contexto, a questão problema desta pesquisa é: Quais os efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização da participação orçamentária sobre o desempenho no trabalho? Esta pesquisa objetiva avaliar os efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização da participação orçamentária sobre o desempenho no trabalho de gestores com responsabilidade orçamentária de organizações industriais do Estado de Santa Catarina (SC).

A pesquisa justifica-se pela relevância do tema, visto os estudos empíricos ainda apresentarem controvérsias nos resultados (Derfuss, 2016). Lavarda e Almeida (2013) salientam que no Brasil a produção acadêmica no que tange a participação orçamentária pode ser considerada incipiente. Justifica-se ainda, visto a importância de serem considerados os efeitos cognitivos (Parker & Kyj, 2006), motivacionais (Shields & Shields, 1998) e do valor de realização (Chong et al., 2006), de maneira conjunta, em estudos que analisam a relação entre a participação orçamentária e o desempenho no trabalho.

Esta pesquisa contribui para a literatura, pois no cenário brasileiro ainda são incipientes os resultados de estudos que versam sobre os efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização da participação orçamentária no desempenho. Os resultados sugerem que o simples fato do subordinado participar dos processos orçamentários lhe traz um resultado positivo quanto ao seu desempenho no trabalho, mas este efeito é potencializado a partir dos efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização da participação orçamentária. Os benefícios da participação no processo orçamentário são melhor obtidos, quando os subordinados percebem os objetivos organizacionais pelos quais são responsáveis e são comprometidos com esses objetivos, por meio da satisfação que obtém no trabalho.

Este estudo lança luz sobre as condições em que a participação orçamentária minimiza a ambiguidade de papéis e melhora o comprometimento organizacional, a satisfação e o desempenho no trabalho. Esta pesquisa é importante para pesquisadores interessados na área da contabilidade gerencial, mais precisamente do contexto orçamentário, e profissionais que atuam na área orçamentária, uma vez que revela evidências dos efeitos da configuração orçamentária adotada por indústrias no comportamento humano no trabalho.

2. MODELO TEÓRICO DE ANÁLISE E HIPÓTESES DA PESQUISA

Pesquisadores abordaram que a incorporação de variáveis mediadoras pode levar a uma melhor compreensão da relação entre a participação orçamentária e o desempenho (Derfuss, 2016; Dani et al., 2017). Assim, busca-se relacionar a participação orçamentária e o desempenho no trabalho a partir de efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização, conforme o modelo teórico desenvolvido por Chong et al. (2006) e apresentado na Figura 1.

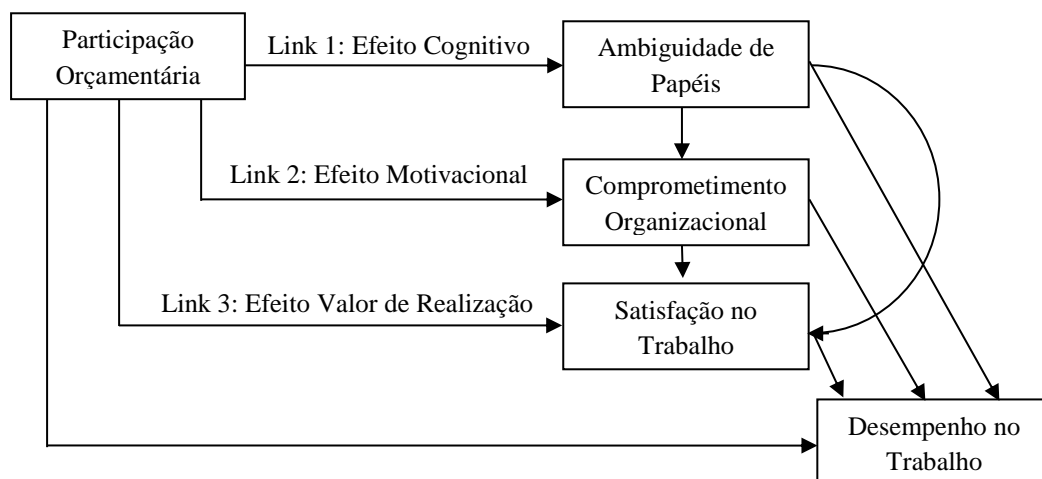


Figura 1. **Modelo teórico de Chong, Eggleton e Leong (2006)**
Fonte: Chong et al. (2006).

2.1 Efeitos da participação orçamentária na ambiguidade de papéis, comprometimento organizacional, satisfação e desempenho no trabalho

Inicialmente aborda-se a relação entre a participação orçamentária e a ambiguidade de papéis. A ambiguidade de papéis refere-se à falta de compreensão clara sobre as atividades que devem ser realizadas, para o desenvolvimento de um trabalho correto e eficiente (Kahn, Wolfe, Quinn, Snoek & Rosenthal, 1964) e ocorre quando as explicações das atividades destinadas a um indivíduo não possuem clareza suficiente em termos dos comportamentos requeridos ou dos níveis de desempenho esperados (Chenhall & Brownell, 1988).

Conforme Fichter (2011), a ambiguidade de papéis pode se originar da presença de fatores organizacionais, pessoais e interpessoais, estes que afetam as percepções dos gestores enquanto cumprem suas responsabilidades no trabalho. Os estudos realizados por Chenhall e Brownell (1988), Chong e Bateman (2000), Chong (2002), Lau e Tan (2003), Jermias e Yigit (2013) e Zonatto, Weber e Nascimento (2019) obtiveram evidências de que a participação orçamentária minimizou a ambiguidade de papéis dos gestores.

Esta minimização ocorre, pois por meio da participação orçamentária, os gestores obtêm informações que os auxiliam a esclarecer seus papéis no trabalho (Chenhall & Brownell, 1988), obtêm informações claras sobre o desenvolvimento de suas tarefas, métodos para cumprir suas metas e assim apresentam melhor desempenho no trabalho (Chong & Bateman, 2000). Deste modo, propõe-se que a participação orçamentária reduza os níveis de ambiguidade de papéis, sendo este efeito cognitivo e negativo: *H₁: Participação orçamentária está negativamente associada à ambiguidade de papéis.*

O comprometimento organizacional refere-se à fidelidade do funcionário com a organização, sendo este comprometimento potencializado quando os indivíduos participam dos processos orçamentário e de tomada de decisão das empresas (Wong-On-Wing, Guo & Lui, 2010). A participação orçamentária e o comprometimento organizacional apresentam uma relação positiva, pois a oportunidade de os subordinados participarem dos processos orçamentários melhora o sentimento destes em relação ao controle, confiança e identificação com a organização (Shields & Shields, 1998). Yahya, Ahmad e Fatima (2008) e Macinati et al. (2016) evidenciaram que a participação orçamentária afeta indiretamente o desempenho por meio da variável do compromisso organizacional e ainda revelaram que a participação orçamentária possui um vínculo positivo com o compromisso organizacional.

Os achados de Noor e Othman (2012) revelaram que a participação orçamentária está positivamente associada ao comprometimento organizacional e ao desempenho no trabalho. Jermias e Yigit (2013) também postularam que a participação orçamentária aumenta o comprometimento organizacional dos subordinados. O argumento teórico e as evidências de apoio constituem a base da expectativa de que a participação orçamentária seja positivamente relacionada ao comprometimento organizacional: *H₂: Participação orçamentária está positivamente associada ao comprometimento organizacional.*

Outra questão investigada é a relação entre a participação orçamentária e a satisfação no trabalho, esta que se refere ao sentimento dos subordinados quanto ao trabalho possibilitar a sensação de satisfação pessoal, orgulho de trabalhar na empresa, o trabalho ser gratificante, se a participação orçamentária proporciona o sentimento de realização, satisfação pessoal e pertencer à organização e identificação com a mesma (Dewar & Werbel, 1979). Logo, o processo de participar da elaboração do orçamento pode estimular estes sentimentos nos subordinados e estes sentem-se satisfeitos com o trabalho que desenvolvem na organização.

Conforme Nouri e Parker (1998), a participação orçamentária aumenta o nível de satisfação dos subordinados, pois este processo permite que estes auxiliem na determinação dos orçamentos das unidades (Milani, 1975) e tenham um sentimento de igualdade na organização (valor de realização), que na visão de Shields e Shields (1998) decorre da oportunidade de expressar a opinião, os valores. Jermias e Yigit (2013) destacam que a participação orçamentária aumenta a satisfação dos indivíduos no trabalho e apresenta reflexos positivos no desempenho destes, porque os leva a perceber que estão sendo tratados por seus superiores como parceiros valiosos no processo orçamentário.

As pesquisas desenvolvidas por Milani (1975), Chenhall e Brownell (1988), Lau e Tan (2003), Chong et al. (2005), Leach-López, Stammerjohan e Mcnair (2007) e Jermias e Yigit (2013) evidenciaram que a participação orçamentária apresenta um efeito positivo e significativo no valor de realização, ou seja, na satisfação dos subordinados no trabalho. A partir destas evidências, sugere-se que a participação orçamentária apresente efeitos positivos sobre a satisfação dos indivíduos no trabalho: *H3: Participação orçamentária está positivamente associada à satisfação no trabalho.*

No contexto orçamentário, para o desenvolvimento das atividades orçamentárias, as empresas devem delegar e buscar o envolvimento e a influência dos gestores nesse processo, visto que são os recursos e as práticas organizacionais que apoiam o comportamento e as atitudes destes e o seu desempenho no trabalho (Macinati et al., 2016). Uma das práticas organizacionais que visam este envolvimento e apresenta reflexos positivos no desempenho é a participação orçamentária (Birnberg et al., 2007). Este desempenho refere-se ao grau em que os gestores com responsabilidades orçamentárias obtêm êxito na realização das suas tarefas (Parker & Kyj, 2006) e abrange, conforme Mahoney, Jerdee e Carroll (1963; 1965), êxito nas atividades de planejamento, investigação, coordenação, avaliação, supervisão, seleção, negociação, representação e desempenho global.

Diversos estudos analisaram a relação entre a participação orçamentária e o desempenho e esta relação gera uma maior satisfação dos indivíduos no trabalho, pois os leva a perceber que estão sendo tratados por seus superiores de maneira igualitária (Jermias & Yigit, 2013). Evidências encontradas na literatura apresentam uma relação positiva e significativa entre a participação orçamentária e o desempenho no trabalho (Nouri & Parker, 1998; Libby, 1999; Chong et al., 2005; 2006; Leach-López et al., 2007; Noor & Othman, 2012; Zonatto, 2014; Basuki, 2015; Zonatto et al., 2019), o que sugere que elevados níveis de participação orçamentária estão associados positivamente ao desempenho dos gestores no trabalho. Etemadi, Dilami, Bazaz e Parameswaran (2009) evidenciaram que a participação orçamentária é negativamente relacionada ao desempenho no trabalho e os achados de Hosen et al. (2011), Jermias e Yigit (2013) e Macinati et al. (2016) demonstraram que a relação entre a participação orçamentária e o desempenho não é estatisticamente significativa.

Apesar das evidências entre a participação e o desempenho apresentarem resultados contraditórios, a participação orçamentária, por meio do papel cognitivo, oferece aos subordinados diversas oportunidades: reunir, compartilhar e disseminar informações relevantes para a realização do trabalho, o que melhora o desempenho (Chong, 2002; Parker & Kyj, 2006). Quando as metas e os objetivos organizacionais são comunicados, o compartilhamento de informações pode facilitar a alocação de recursos e contribuir para a viabilização da realização das atividades na unidade em que o gestor é responsável, o que impactará no seu desempenho (Zonatto et al., 2019): *H4: Participação orçamentária está positivamente associada ao desempenho no trabalho.*

2.2 Efeitos da ambiguidade de papéis no comprometimento organizacional, satisfação e desempenho no trabalho

Conforme Lau e Tan (2005), a importância do comprometimento organizacional em melhorar a eficácia dos sistemas de contabilidade gerencial tem recebido atenção na literatura. No que tange a ambiguidade de papéis e o comprometimento organizacional, Chong et al. (2006) abordam que a partir do momento em que os subordinados possuem baixa ambiguidade de papéis, estes apresentam um alto compromisso organizacional, caso contrário há um baixo compromisso com a organização em relação ao contexto orçamentário.

Há a ocorrência desse baixo nível de comprometimento, pois conforme Rizzo, Lirtzman e House (1970), a ambiguidade de papéis pode aumentar a probabilidade de um funcionário estar insatisfeito com as suas tarefas, aumenta a ansiedade, pode distorcer a realidade e, portanto, os indivíduos irão realizar o trabalho de forma menos eficaz, o que irá refletir no compromisso organizacional. Postula-se que a ambiguidade de papéis dos subordinados seja negativamente associada ao comprometimento organizacional: *H₅: Ambiguidade de papéis está negativamente associada ao comprometimento organizacional.*

Em relação à ambiguidade de papéis (efeito cognitivo) e o efeito do valor de realização (satisfação no trabalho) e o desempenho, Rizzo et al., (1970) salientam que altos níveis de ambiguidade de papéis causam menor produtividade, tensão, menor satisfação e desempenho no trabalho. Estudos documentaram as consequências negativas da ambiguidade de papéis, pois revelaram o impacto negativo desta na satisfação e desempenho (Chenhall & Brownell, 1988; Fischer, 2001; Chong, 2002; Wu & Norman, 2006; Fichter, 2011). Os resultados de Chong e Bateman (2000) mostraram que a ambiguidade de papéis tem um efeito no desempenho, mas não na satisfação no trabalho. Parker e Kyj (2006) e Zonatto et al. (2019) constataram que a ambiguidade de papéis pode levar a um menor desempenho.

Por outro lado, os resultados encontrados por Palomino e Frezatti (2016) indicaram que os *controllers* brasileiros percebem a ambiguidade de papéis quando realizam suas funções. Além disso, a satisfação no trabalho destes profissionais é afetada com maior intensidade pela ambiguidade de papéis, quando comparado ao conflito de papéis. Apesar destas tensões, os *controllers* encontram-se moderadamente satisfeitos com os seus trabalhos.

Chenhall e Brownell (1988) concluíram que a ambiguidade de papéis está negativamente associada à satisfação e desempenho no trabalho. Espera-se que os subordinados participem do processo orçamentário com vistas a diminuir a ambiguidade de papéis e, por sua vez, aumentar a satisfação e desempenho. Além disso, a participação orçamentária segundo Jermias e Yigit (2013), pode esclarecer aos subordinados as suas tarefas e como desenvolvê-las, como o seu desempenho será avaliado e as possíveis consequências do atendimento ou não das expectativas dos superiores. Nesse sentido, postula-se que: *H₆: Ambiguidade de papéis está negativamente associada à satisfação no trabalho* e *H₇: Ambiguidade de papéis está negativamente associada ao desempenho no trabalho.*

2.3 Efeitos do comprometimento organizacional na satisfação e desempenho no trabalho

Estudos evidenciaram que o comprometimento organizacional apresenta efeitos sobre as atitudes e comportamentos dos subordinados (Nouri & Parker, 1998). Mowday, Steer e Porter (1979) e Karadal, Ay e Cuhadar (2008) revelaram que o comprometimento organizacional associou-se com a satisfação no trabalho. Os resultados obtidos por Yousef (2000) demonstraram que as relações entre comprometimento organizacional e satisfação e desempenho no trabalho são positivas, o que indica que os subordinados comprometidos com suas organizações estão mais satisfeitos com seus empregos e possuem melhor desempenho.

Scott-Ladd, Travaglione e Marshall (2006) sugere que os funcionários comprometidos com a organização buscam superar problemas organizacionais, melhorando sua satisfação e desempenho no trabalho. O comprometimento organizacional pode ser considerado um fator

anterior à satisfação no trabalho, assim, postula-se que o comprometimento organizacional apresente uma relação positiva com a satisfação (Chong et al., 2006): *H₈: Comprometimento organizacional está positivamente associado à satisfação no trabalho.*

Em relação ao efeito motivacional (comprometimento organizacional) e o desempenho no trabalho, Suliman (2002) concluiu que os funcionários comprometidos são classificados de forma mais positiva do que aqueles que estão menos comprometidos, pois os subordinados que se apresentam motivados possuem melhor desempenho. Yahya et al. (2008) destacam que os subordinados que participam dos processos orçamentários ficam mais satisfeitos com o seu ambiente de trabalho, desenvolvem maior comprometimento com a organização, o que, por sua vez, ocasiona um melhor desempenho.

Nouri e Parker (1998), Yousef (2000), Suliman (2002), Chong et al. (2005), Scott-Ladd et al. (2006), Yahya et al. (2008), Wong-On-Wing et al. (2010) abordam que o processo de participação dos indivíduos no desenvolvimento dos orçamentos, faz com que estes se sintam mais comprometidos com os objetivos orçamentários, elevando assim, o desempenho no trabalho. Para tanto, postula-se uma relação positiva entre o comprometimento organizacional e o desempenho: *H₉: Comprometimento organizacional está positivamente associado ao desempenho no trabalho.*

2.4 Efeitos da satisfação no desempenho no trabalho

Conforme Jermias e Yigit (2013), a satisfação profissional é considerada uma condição prévia para um melhor desempenho no trabalho e a satisfação no trabalho tem sido abordada na área contábil como uma variável que influencia o desempenho.

Os resultados do estudo de Chong et al. (2005; 2006) revelaram que esta relação é positiva e significativa. A pesquisa de Bowling (2007) revelou que a relação entre a satisfação no trabalho e o desempenho não existe. Por outro lado, salientam que a satisfação no trabalho e o desempenho estão relacionados, pois, estas variáveis são os resultados das atitudes dos subordinados no que diz respeito aos seus empregos. Diante disso, propomos que um maior nível de satisfação esteja associado ao aumento do desempenho dos subordinados: *H₁₀: Satisfação no trabalho está positivamente associada ao desempenho no trabalho.*

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Esta pesquisa enquadra-se como descritiva, desenvolvida por meio de levantamento, com aplicação de questionário e quantitativa, a partir da utilização da técnica de análise de caminhos. A amostra compreendeu 121 gestores com responsabilidade orçamentária de organizações industriais do Estado de Santa Catarina (SC) e caracteriza-se como uma amostra por acessibilidade. Deste modo, as inferências realizadas neste estudo se limitam aos responsáveis pelo orçamento que se dispuseram a responder o instrumento de pesquisa.

Utilizou-se um questionário para realizar a coleta dos dados. Com o intuito de assegurar maior confiabilidade às análises realizadas e para validar o instrumento de pesquisa foram realizados pré-testes com pessoas que já exerceram função na área orçamentária a fim de avaliar o grau de compreensão das questões. Como resultado, apenas pequenas modificações foram realizadas no questionário original. Após a realização do pré-teste, por meio da rede de contatos *LinkedIn*, obteve-se uma listagem dos gestores com responsabilidades orçamentárias de indústrias de SC e enviou-se um convite para estes gestores e aqueles que aceitaram o convite foi enviado o questionário para responderem.

Este estudo utilizou cinco variáveis para testar as hipóteses propostas conforme o estudo de Chong et al. (2006). Para a coleta dos dados, foi utilizado um questionário com seis questões adaptadas do estudo desenvolvido por Milani (1975) para medir a participação orçamentária. Para mensurar a ambiguidade de papéis utilizou-se seis indicadores do estudo de Rizzo et al. (1970). O comprometimento organizacional foi medido por meio de um instrumento de nove

itens proposto por Mowday et al. (1979). A satisfação no trabalho foi medida a partir de seis questões desenvolvidas por Dewar e Werbel (1979). O desempenho dos gestores no trabalho foi mensurado por meio de nove indicadores propostos por Mahoney et al. (1963; 1965).

As questões sobre participação orçamentária buscaram revelar o envolvimento dos gestores nas definições das metas e objetivos orçamentários e sua influência sobre o estabelecimento dos orçamentos das suas unidades (Milani, 1975). Os indicadores referentes a ambiguidade de papéis visam identificar se há uma falta de clareza das expectativas em relação aos papéis de trabalho e do grau de incerteza sobre os resultados do próprio desempenho em tais atividades (Rizzo et al., 1970).

O comprometimento organizacional identificado na pesquisa refere-se a disposição e o esforço dos gestores em auxiliar para que a organização em que atuam seja bem-sucedida (Mowday et al., 1979). A satisfação no trabalho é o sentimento de satisfação pessoal em relação ao trabalho e a empresa em que os gestores atuam (Dewar & Werbel, 1979). O desempenho dos gestores no trabalho, refere-se ao grau em que os gestores orçamentários obtêm êxito na realização das atividades orçamentárias: planejamento, investigação, coordenação, avaliação, supervisão, seleção, negociação e representação (Mahoney et al., 1963; 1965).

As questões afirmativas (assertivas) sobre as temáticas de participação orçamentária, ambiguidade de papéis, comprometimento organizacional e satisfação no trabalho continham uma escala *Likert* de sete pontos, que avaliou o nível de concordância dos respondentes em relação a cada afirmativa, em que o nível de discordância máxima era 1 (Discordo Totalmente) e o nível de concordância máxima era 7 (Concordo Totalmente). A escala *Likert* utilizada para medir o desempenho no trabalho também continha sete pontos, contudo, a classificação do desempenho era considerada como 1 (abaixo da média) e 7 (acima da média). As respostas do questionário foram organizadas em planilha eletrônica de *excel* para a tabulação e a posterior análise dos dados, a partir de técnicas estatísticas.

Na etapa de análise e interpretação dos resultados, com vistas a se inferir sobre as relações teóricas investigadas e reexaminar o modelo teórico de análise proposto por Chong et al. (2006), identificou-se inicialmente a confiabilidade de cada constructo por meio do teste de *Alfa de Cronbach* (AC). Conforme este teste os dados possuem confiabilidade quando apresentam valores de 0,60 a 0,70. A partir da significância estatística do teste t e da técnica de análise de caminhos, inferiu-se sobre as hipóteses testadas na investigação, conforme apresenta-se na sequência.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente apresenta-se a estatística descritiva, a matriz de correlações e posteriormente, os resultados da análise de caminhos. No que tange a confiabilidade dos dados, os resultados do *Alfa de Cronbach* revelaram valores dentro do intervalo aceitável, com um mínimo de confiabilidade de 0,775 e um máximo de 0,911. Referente à medida de Kaiser, Meyer e Olkil (KMO), percebe-se que a análise dos fatores indicados é apropriada, pois todos os resultados foram acima de 0,50 mostrando que os dados são consistentes.

As cargas fatoriais de cada questão do instrumento de pesquisa apresentaram altas cargas fatoriais diante dos constructos analisados. A partir das comunalidades é possível perceber que quanto maior o valor da variável, mais esta se apresenta relacionada com o fator e pode representá-lo. No geral, a análise fatorial revelou que o instrumento de pesquisa utilizado pode ser categorizado de acordo com o constructo teórico proposto.

Em relação a estatística descritiva dos constructos pesquisados, os resultados indicaram que o maior grau de concordância entre os respondentes se refere ao desempenho no trabalho, posteriormente o comprometimento organizacional, seguido da participação orçamentária. Contudo, as questões sobre tais constructos apresentaram a maior divergência entre as

respostas, visto que os resultados revelaram um desvio padrão elevado. Já o menor grau de concordância obteve-se para a satisfação no trabalho e ambiguidade de papéis.

Diante destes resultados, nota-se que os gestores com responsabilidades orçamentárias de empresas industriais sediadas em SC participam e se envolvem do processo orçamentário, estão altamente comprometidos com a organização que atuam e possuem um desempenho no trabalho acima da média. Também apresentam uma relativa satisfação no trabalho e uma alta ambiguidade de papéis. Entretanto, estes achados apenas podem ser confirmados a partir da análise de caminhos. Na Tabela 1, evidencia-se a matriz de correlações entres as variáveis.

Tabela 1
Matriz de correlações

	PO	AP	CO	ST	DG
Participação Orçamentária (PO)	1				
Ambiguidade de Papéis (AP)	0,640**	1			
Comprometimento Organizacional (CO)	0,344**	0,410**	1		
Satisfação no Trabalho (ST)	0,602**	0,548**	0,517**	1	
Desempenho no Trabalho (DT)	0,481**	0,485**	0,419**	0,435**	1

** A correlação é significativa no nível 0,01. * A correlação é significativa no nível 0,05.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme demonstrado na Tabela 1, a ambiguidade de papéis apresentou a maior correlação dentre os constructos analisados com a participação orçamentária (0,640), seguida da satisfação no trabalho (0,602). Já o fator com a menor relação com a participação orçamentaria é o comprometimento organizacional (0,344).

Estes resultados revelam que a participação orçamentária não proporciona a minimização da ambiguidade de papéis, mas, propicia o aumento da satisfação dos gestores com responsabilidades orçamentárias no trabalho e o seu comprometimento com a organização. Tais resultados fornecem apoio precoce para as hipóteses do estudo, necessitando assim, da análise de caminhos, conforme apresentam-se os achados na Tabela 2.

Tabela 2
Resultados da análise de caminhos

Variáveis dependentes	Variável Independente	β - standard	t-statistic	P-value	R ²	Erro Padrão	F	Sig. Anova
AP	PO	0,640	9,082	0,000	0,409	2,93043	82,487	0,000
CO	PO	0,138	1,269	0,207	0,179	6,15801	12,877	0,000
	AP	0,322	2,964	0,004				
ST	PO	0,382	4,405	0,000	0,488	1,59377	37,150	0,000
	AP	0,175	1,960	0,050				
	CO	0,314	4,300	0,000				
DG	PO	0,230	2,144	0,034	0,334	3,97457	14,540	0,000
	AP	0,211	2,029	0,045				
	CO	0,218	2,419	0,017				
	ST	0,069	0,652	0,516				

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da Tabela 2, nota-se que a participação orçamentária, a ambiguidade de papéis e o comprometimento organizacional são variáveis que melhor explicam a satisfação dos gestores com responsabilidade orçamentária no trabalho, pois estas relações apresentaram o maior poder de explicação dentre os constructos supracitados (0,488), ou seja, 48,8%. Além disso, a participação orçamentária consegue explicar 40,9% da ambiguidade de papéis conforme o resultado evidenciado do R². O comprometimento organizacional é a variável que evidenciou o menor poder de explicação (R²) se tornando a variável dependente que menos consegue ser explicada pela participação orçamentária e a ambiguidade de papéis.

Conforme os resultados da Tabela 2, a participação orçamentária e o desempenho pode ser explicada por meio de efeitos cognitivos (ambiguidade de papéis), motivacionais (comportamento organizacional) e do valor de realização (satisfação no trabalho).

4.1 Discussão dos Resultados

Para melhor visualização dos resultados obtidos, na Figura 2, apresenta-se a análise de caminhos das relações encontradas na pesquisa.

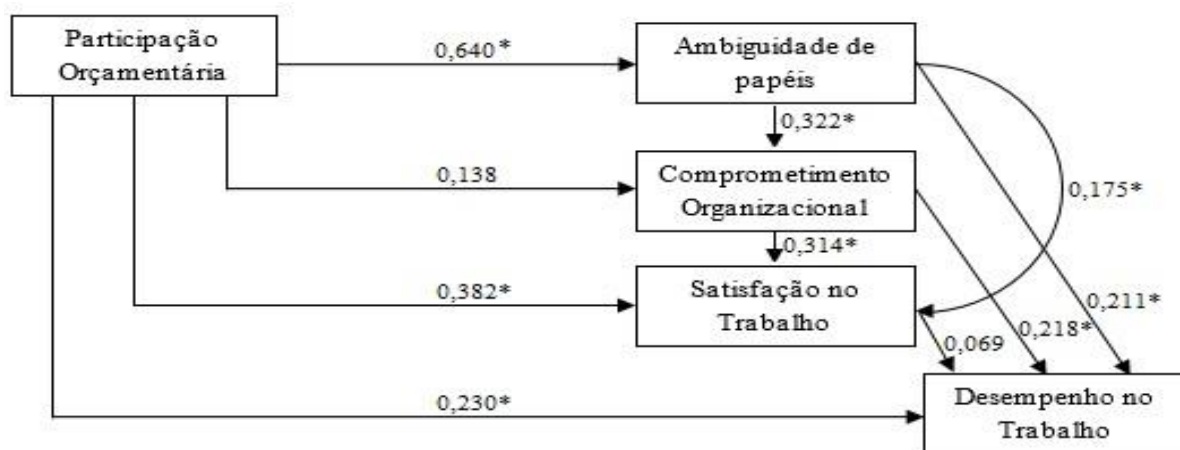


Figura 2. Análise de Caminhos das relações encontradas na pesquisa

Obs: * $p < 0,05$.

Fonte: Dados da pesquisa.

4.1.1 Resultados dos efeitos da participação orçamentária na ambiguidade de papéis, comprometimento organizacional, satisfação e desempenho no trabalho

Conforme os resultados demonstrados na Figura 2, as hipóteses H_1 e H_2 não foram suportadas, pois previam que a *participação orçamentária está negativamente associada à ambiguidade de papéis e positivamente associada ao comprometimento organizacional*. No que tange a participação orçamentária e a ambiguidade de papéis, a relação foi positiva, contrário aos resultados obtidos por Jermias e Yigit (2013) e Zonatto et al. (2019). Diante destes resultados, as constatações de Parker e Kyj (2006) e Zonatto e Lavarda (2013) não puderam ser confirmadas, pois Parker e Kyj (2006) abordam que a participação orçamentária direciona os gestores para a realização de suas atividades, fazendo com que tenham uma compreensão clara das tarefas que devem ser realizadas e os meios para o atingimento com êxito dessas tarefas. Já Zonatto e Lavarda (2013) revelaram que a ambiguidade de papéis pode ser minimizada e até mesmo resolvida por meio da adoção de práticas orçamentárias.

Em relação à participação orçamentária e o comprometimento organizacional, estes constructos não apresentaram relação significativa, o que revela que a participação orçamentária não produz efeitos motivacionais nos indivíduos pesquisados, ou seja, maior comprometimento com a organização. Esse achado não é consistente com os resultados de Yahya et al. (2008), Noor e Othman (2012) e Jermias e Yigit (2013).

Por outro lado, a participação orçamentária apresentou uma relação positiva e significativa com a ambiguidade de papéis, a satisfação e desempenho no trabalho. Estes achados revelam que a participação orçamentária não possibilitou a minimização da ambiguidade de papéis, mas sim, permite potencializar a satisfação dos indivíduos no trabalho, assim como, o desempenho destes nas atividades orçamentárias. A partir destes resultados as hipóteses H_3 : *Participação orçamentária está positivamente associada à satisfação no trabalho* e H_4 : *Participação orçamentária está positivamente associada ao desempenho no trabalho*, puderam ser suportadas. O resultado positivo em relação à participação orçamentária

e à satisfação no trabalho também foi encontrado em outras pesquisas: Milani (1975), Chenhall e Brownell (1988), Lau e Tan (2003), Chong et al. (2005; 2006), Leach-López et al. (2007) e Jermias e Yigit (2013).

Os resultados das hipóteses H₃ e H₄ confirmam as predições teóricas desenvolvidas por Milani (1975), Nouri e Parker (1998), Shields e Shields (1998) e Jermias e Yigit (2013). Estes autores destacam que a participação orçamentária possibilita o aumento do nível de satisfação dos subordinados, pois proporciona a participação na definição de metas e objetivos orçamentários e faz com que estes se sintam de forma igualitária na organização. A partir do momento em que os funcionários participam dos processos orçamentários, estes podem expressar sua opinião, sendo tratados como parceiros de negócios e aptos a participarem dos processos de tomada de decisões, o que conseqüentemente, gera satisfação com o desenvolvimento do trabalho no contexto orçamentário (Milani, 1975; Nouri & Parker, 1998; Shields & Shields, 1998; Jermias & Yigit, 2013). Esses resultados apoiam o papel da participação orçamentária no valor de realização dos subordinados, o que aumenta os níveis de satisfação no trabalho (Chong et al., 2005).

A relação positiva entre a participação orçamentária e o desempenho no trabalho também foi obtida por diversas pesquisas, como por exemplo: Noor e Othman (2012), Zonatto (2014), Basuki (2015) e Zonatto et al. (2019). Dentre as explicações para esta relação positiva, Libby (1999) aborda que quando os subordinados possuem envolvimento e influência na configuração do orçamento de suas unidades, seu desempenho é maior, pois recebem uma explicação sobre o desenvolvimento de suas atividades por meio da participação da elaboração do orçamento. Derfuss (2016) aborda que a participação dos subordinados dos processos orçamentários motiva estes para o atingimento dos objetivos organizacionais, altera a percepção de trabalho e impacta positivamente no desempenho das atividades no trabalho.

Conforme Jermias e Yigit (2013), a participação influencia no desempenho dos indivíduos no trabalho, pois estes, quando participam dos processos orçamentários, sentem-se importantes nas organizações, gerando maior satisfação e desempenho. Denota-se o relevante papel da participação orçamentária no desempenho dos subordinados no trabalho. Deste modo, quanto mais incentivados a participarem dos processos orçamentários, melhor será o desempenho como um todo das organizações, pois funcionários que se sentem valorizados propõem metas e objetivos individuais e organizacionais a serem alcançados com empenho e dedicação na realização dos trabalhos.

4.1.2 Resultados dos efeitos da ambiguidade de papéis no comprometimento organizacional, satisfação e desempenho no trabalho

A hipótese H₅ prevê que a *Ambiguidade de papéis está negativamente associada ao comprometimento organizacional*. Os achados indicaram que a relação entre ambiguidade de papéis e comprometimento organizacional é positiva. Este resultado não é consistente com a H₅ e o estudo de Chong et al. (2006), visto que se esperava um efeito negativo. Achados estes que revelam que a ambiguidade de papéis que os gestores com responsabilidade orçamentária enfrentam não possibilita aumentar o comprometimento com as organizações que trabalham, visto a relação positiva encontrada. Rizzo et al. (1970) afirmam que a ambiguidade de papéis pode aumentar a probabilidade de os subordinados ficarem insatisfeitos com a realização de seus trabalhos, o que, aumentará a ansiedade, fazendo com que desenvolvam seus trabalhos de maneira ineficaz, refletindo no comprometimento organizacional.

Os coeficientes de caminhos entre a ambiguidade de papéis e a satisfação e desempenho no trabalho revelaram um efeito positivo e significativo, contrário ao proposto na H₆: *Ambiguidade de papéis está negativamente associada à satisfação no trabalho* e H₇: *Ambiguidade de papéis está negativamente associada ao desempenho no trabalho*. Os estudos de Chenhall e Brownell (1988), Fischer (2001), Chong (2002) e Wu e Norman (2006) também

analisaram o efeito cognitivo (ambiguidade de papéis) pelo qual a participação orçamentária poderia estar relacionada à satisfação e ao desempenho, no entanto, encontraram resultados contrários aos obtidos neste estudo, pois evidenciaram uma relação negativa entre as variáveis, demonstrando que a ambiguidade de papéis é um importante fator cognitivo na explicação da relação entre participação orçamentária, satisfação e desempenho no trabalho.

Os achados de Fichter (2011) e Palomino e Frezatti (2016) também evidenciaram uma relação negativa entre a ambiguidade de papéis e a satisfação no trabalho e Zonatto et al. (2019) constaram um efeito negativo da ambiguidade de papéis no desempenho. No estudo de Palomino e Frezatti (2016), apesar dos *controllers* perceberem esta tensão no trabalho, encontram-se satisfeitos com as suas condições de trabalho, o que diverge dos achados desta pesquisa. Zonatto et al. (2019), ao analisar a ambiguidade e o conflito de papéis, revelaram que uma vez que estas variáveis são minimizadas por meio da participação orçamentária, isso tende a refletir positivamente no desempenho. Fato este não evidenciado nesta pesquisa, mas que sugere que nas indústrias analisadas os superiores devem direcionar uma atenção para com a participação dos gestores dos processos orçamentários, com vistas a minimizar a ambiguidade de papéis presente no contexto orçamentário, pois os participantes do estudo perceberam este fator estressor no trabalho.

4.1.3 Resultados dos efeitos do comprometimento organizacional na satisfação e desempenho no trabalho

Outros resultados que merecem destaque é a relação confirmada entre o comprometimento organizacional e a satisfação e o desempenho no trabalho. Estes resultados permitem inferir que a partir do momento que os gestores com responsabilidades orçamentárias se sentem comprometidos com as atividades desenvolvidas no trabalho e com a organização em que atuam, conseqüentemente apresentarão maior satisfação e desempenho no trabalho. Conforme estes achados, as hipóteses ***H₈: Comprometimento organizacional está positivamente associado à satisfação no trabalho*** e ***H₉: Comprometimento organizacional está positivamente associado ao desempenho no trabalho*** foram suportadas.

Os estudos realizados por Yousef (2000), Scott-Ladd et al. (2006), Chong et al. (2006) e Karadal et al. (2008) também encontraram uma relação positiva entre o comprometimento organizacional e a satisfação no trabalho, resultados estes que corroboram aos encontrados nesta pesquisa. Estes achados indicam que os subordinados devem receber treinamentos para aprimorar seus conhecimentos em relação à configuração do orçamento, o que os motivará ao alcance das metas orçamentárias, visto que assim, se sentirão mais comprometidos com a organização. Na visão de Scott-Ladd et al. (2006), subordinados comprometidos com a organização buscam superar e melhorar problemas organizacionais, o que reflete na satisfação e desempenho, sendo o comprometimento organizacional, conforme Chong et al. (2006), uma importante variável que influencia a satisfação e o desempenho dos indivíduos no trabalho.

Os achados para o comprometimento organizacional e o desempenho no trabalho se assemelham aos encontrados por Nouri e Parker (1998), Suliman (2002), Chong et al. (2005), Scott-Ladd et al. (2006), Yahya et al. (2008) e Wong-On-Wing et al. (2010), pois funcionários comprometidos e satisfeitos com a organização apresentam melhor desempenho no trabalho. Estes resultados revelam que quando os gestores estão envolvidos no processo orçamentário colocam maior esforço para que ocorra o desempenho organizacional, o que desencadeia maior desempenho no desenvolvimento das atividades (Nouri & Parker, 1998).

Levando em consideração o papel positivo do comprometimento organizacional na satisfação e desempenho dos subordinados no trabalho, Lau e Tan (2005) destacam a necessidade de os pesquisadores prestarem maior atenção às variáveis que influenciam o compromisso organizacional, como por exemplo, a participação orçamentária, com o intuito de auxiliar a alta gerência a aumentar o comprometimento de seus funcionários com a organização,

pois a participação nos processos orçamentários apresenta reflexos positivos nas atitudes e comportamentos destes. Estes resultados sugerem ainda que o compromisso organizacional é um constructo importante para incluir na análise de outros determinantes do comportamento dos subordinados nas organizações.

4.1.4 Resultados dos efeitos da satisfação no desempenho no trabalho

A hipótese H₁₀ propôs que a *Satisfação no trabalho está positivamente associada ao desempenho no trabalho*. Contudo, conforme o coeficiente de caminhos não se pode confirmar esta hipótese. Esse achado não é consistente com os resultados obtidos por Chong et al. (2005; 2006) e Jermias e Yigit (2013). Este achado vai ao encontro das discussões apresentadas por Bowling (2007), de que a maioria dos pesquisadores assume que a satisfação se relaciona positivamente ao desempenho no trabalho, no entanto, este relacionamento inexistente, sendo desta maneira improvável que os esforços dos superiores e organizacionais sejam eficazes para melhorar o desempenho dos subordinados, visando à satisfação no trabalho, conforme constatado no presente estudo.

Entretanto, não se deve interpretar este achado, sugerindo que a satisfação no trabalho não é uma variável importante, visto que não apresentou efeitos no desempenho, mas sim, levar em consideração que a satisfação no trabalho é um fim relevante para os subordinados, os líderes e superiores organizacionais se sentir obrigados a melhorar o bem-estar e a satisfação de seus funcionários. Além disso, mesmo que a satisfação não apresente efeitos diretos no desempenho, ter funcionários satisfeitos pode beneficiar diretamente a organização por meio de outros motivos, tais como, comportamentos e atitudes que estes auferirão durante a realização de seus trabalhos (Bowling, 2007).

4.1.5 Implicações dos principais resultados

Diante dos resultados encontrados, Birnberg et al. (2007) ressaltam que estes achados são importantes para a contabilidade gerencial, pois fornecem uma base para explicar e prever como os indivíduos explicam as diferenças de desempenho e orçamentos alcançados nas organizações. Pode-se constatar a afirmação de Libby e Lindsay (2010), pois as conclusões deste estudo sugerem que os sistemas voltados ao orçamento (participação orçamentária) continuam a desempenhar um papel fundamental nos sistemas de controle das empresas. Os achados deste estudo têm implicações práticas no que se refere à concepção de um sistema de controle eficaz do planejamento orçamentário em empresas de SC, pois o processo de participação orçamentária proporciona o desenvolvimento dos planos orçamentários.

Conclui-se, a partir dos achados, que a participação orçamentária apresenta um diferencial para as organizações, visto que possibilita aumentar a satisfação dos gestores com responsabilidades orçamentárias no ambiente de trabalho, assim como potencializa o desempenho destes indivíduos. Destaca-se ainda o papel do comprometimento organizacional, uma vez que os funcionários se sentem comprometidos a satisfação e o desempenho também melhoram, pois, o indivíduo apresenta-se mais favorável com as perspectivas da organização.

Para tanto, as evidências encontradas revelam que as organizações pesquisadas devem envolver os gestores com responsabilidades orçamentárias na elaboração do orçamento, fornecer informações quando o orçamento das suas unidades é revisado, fazer com que estes tenham autonomia para emitir opiniões sobre o processo orçamentário e ter influência no orçamento final das suas unidades (participação orçamentária) (Milani, 1975). Tais fatores permitirão estes indivíduos sentirem-se satisfeitos com o seu trabalho, orgulhosos de trabalhar na organização em que atuam, proporcionando ainda a participação orçamentária, o sentimento de realização, satisfação pessoal e de pertencer e se identificar com a organização (satisfação no trabalho) (Dewar & Werbel, 1979).

Além disso, revelam que a quantidade de esforço colocada nas atividades, com vistas a auxiliar a organização ser bem-sucedida, o sentimento de organização boa para se trabalhar, a

aceitação de qualquer tipo de atribuição de trabalho, orgulho de fazer parte desta empresa, felicidade em trabalhar na empresa e preocupação para com o desempenho desta (comprometimento organizacional) (Mowday et al., 1979) também refletem nas atitudes destes gestores e no seu sentimento de satisfação no trabalho. Assim, quando os indivíduos participam dos processos orçamentários, sentem-se satisfeitos no trabalho e comprometem-se com a organização, conseqüentemente, apresentarão melhores resultados nas atividades de planejamento, investigação, coordenação, avaliação, supervisão, seleção, negociação e representação (Mahoney et al., 1963; 1965).

Por outro lado, os achados encontrados também revelam que as indústrias analisadas devem direcionar alguns esforços para com a minimização da ambigüidade de papéis, proporcionando aos gestores explicações claras sobre as tarefas que devem ser feitas, o tempo necessário para o desenvolvimento destas tarefas, assim como, os objetivos claros e planejados para o trabalho, a autoridade que os gestores possuem, o que se espera deles e ainda, quais são as suas responsabilidades (Rizzo et al., 1970), pois tais efeitos cognitivos da participação orçamentária não puderam ser constatados nesta pesquisa.

Por fim, denota-se que os efeitos motivacionais e do valor de realização estão mais presentes no contexto de participação orçamentária e desempenho no trabalho, conforme as evidências obtidas a partir da realização deste estudo. Para tanto, os resultados desta pesquisa contribuem para melhorar a compreensão do fenômeno da participação orçamentária e reforçam a importância de se analisar os efeitos de estressores no trabalho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados deste estudo são parcialmente consistentes com os encontrados por Chong et al. (2006), pois os efeitos da ambigüidade de papéis com as variáveis analisadas e a relação entre a participação orçamentária e o comprometimento organizacional não foram constatados. Contudo, os resultados confirmaram que a participação orçamentária possui uma relação positiva com a satisfação e desempenho no trabalho, o que revela que a participação orçamentária potencializa a satisfação dos indivíduos e o seu desempenho no trabalho.

Estes resultados reforçam as evidências encontradas na literatura dos efeitos da participação no desempenho e da necessidade de se investigar tais relacionamentos sob uma perspectiva teórica mais ampla, observando-se os efeitos conjuntos de variáveis nesta relação. No geral, os resultados encontrados podem auxiliar no desenvolvimento de modelos mais completos a fim de se avaliar os papéis da participação orçamentária no local de trabalho e sua relação com o desempenho, por meio da observância dos efeitos cognitivos (ambigüidade de papéis), motivacionais (comprometimento organizacional) e do valor de realização (satisfação no trabalho).

Os resultados desta pesquisa proporcionam *insights* teóricos e podem desencadear pesquisas futuras sobre a temática em questão. O estudo contribui para a literatura, uma vez que examina em um único modelo teórico de análise as relações entre os efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização da participação orçamentária sobre o desempenho no trabalho. Os resultados deste estudo proporcionam uma melhor compreensão do efeito do comportamento individual no desempenho do trabalho em um contexto orçamentário específico, que abrange gestores orçamentários de organizações industriais brasileiras.

A partir dos resultados encontrados, destaca-se que as organizações pesquisadas podem melhorar as atitudes e comportamentos dos funcionários no trabalho, proporcionando-lhes oportunidades de participar dos processos orçamentários, com vistas ao alcance dos objetivos individuais e organizacionais. Maiores responsabilidades podem gerar maior envolvimento dos gestores com suas atividades de trabalho. Como resultado, o desempenho no trabalho pode ser melhorado. Com base nos resultados evidenciados nesta pesquisa, apresentam-se algumas

contribuições teóricas, práticas e sociais diante do contexto orçamentário evidenciado nas indústrias de Santa Catarina.

No que tange as contribuições teóricas, destaca-se a validação parcial de um modelo teórico de análise que abrange efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização, três fatores diferentes de análise, que exercem influência por meio da participação orçamentária no desempenho em atividades orçamentárias. Este estudo avança o conhecimento na área comportamental da contabilidade ao sinalizar que a participação orçamentária apresenta diferentes efeitos no desempenho do indivíduo no trabalho, análise esta ainda não abordada no contexto brasileiro a partir do modelo proposto por Chong et al. (2006).

Em relação as contribuições práticas, a partir das evidências encontradas sobre a ambiguidade de papéis e o comprometimento organizacional dos gestores com responsabilidades orçamentárias da amostra analisada, torna-se importante recomendar que as organizações industriais de SC busquem um maior envolvimento desses gestores com o processo orçamentário e a inclusão de novas práticas organizacionais participativas, que permitem que esses gestores possam atenuar a ambiguidade de papéis enquanto cumprem suas obrigações laborais. Espera-se que a partir de uma maior participação orçamentária essas práticas de gestão participativas possam minimizar a ambiguidade de papéis e aumentar os níveis de comprometimento organizacional e satisfação no trabalho desses gestores, permitindo que estes sejam mantidos na organização e alcancem o desempenho esperado.

Recomenda-se que as práticas ou políticas a serem incluídas nas organizações pesquisadas devam permitir uma maior autoridade aos gestores para a tomada de decisões na unidade em que atuam, fazendo com que estes tenham metas planejadas e objetivos claros para a execução das tarefas, tempo distribuído de forma adequada para atender as diferentes tarefas, orientar os gestores sobre suas responsabilidades, o que é esperado dele no trabalho e possam realizar explicações claras sobre o que deve ser feito no trabalho. Além disso, possibilitar um ambiente de trabalho no contexto orçamentário que permita o aumento do comprometimento destes profissionais com a organização também é aconselhado.

Dentre as contribuições sociais, destaca-se o benefício que o estudo dos efeitos da participação orçamentária no desempenho outorga à sociedade e a gestores que possuem responsabilidades orçamentárias, pois os efeitos cognitivos, motivacionais e do valor de realização contribuem para o desenvolvimento proativo dos gestores nas organizações. Uma vez minimizada a ambiguidade de papéis, melhora-se o comprometimento e a satisfação com o trabalho. Assim, os indivíduos irão desempenhar melhor suas funções, o que refletirá no desempenho organizacional das empresas que atuam.

Os achados obtidos nesta pesquisa estão sujeitos a limitações, como a amostra analisada e o modelo teórico pesquisado. Não obstante a essas limitações, os achados desta pesquisa revelaram que uma melhor compreensão dos efeitos da participação orçamentária pode ser obtida analisando-se o papel das variáveis que intervêm na relação entre a participação orçamentária e os critérios organizacionais e de desempenho no trabalho.

Como recomendações a futuras pesquisas, sugere-se a observância dos antecedentes a participação orçamentária no modelo teórico analisado. Recomenda-se ainda a utilização de outras variáveis cognitivas (capacidades psicológicas e conflito de papéis), motivacionais (comprometimento com as metas orçamentárias) e do valor de realização, pois outras variáveis poderão melhorar o entendimento do modelo analisado.

REFERÊNCIAS

Basuki, F. H. (2015). Participatory budgeting and managerial performance in conditions of information asymmetry. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 13(6), 4529-4555.

- Birnberg, J. G., Luft, J., & Shields, M. D. (2007). Psychology theory in management accounting research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1(1), 113-135.
- Bowling, N. A. (2007). Is the job satisfaction–job performance relationship spurious? A meta-analytic examination. *Journal of Vocational Behavior*, 71, 167-185.
- Carenys, J. (2010). Management Control Systems: A Historical Perspective. *International Bulletin of Business Administration*, 7, 1451-243.
- Chenhall, R. H., & Brownell, P. (1988). The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 225-233.
- Chong, V. K. (2002). A note on testing a model of cognitive budgetary participation processes using a structural equation modeling approach. *Advances in Accounting*, 19, 27-51.
- Chong, V. K., & Bateman, D. (2000). The effects of role stress on budgetary participation and job satisfaction-performance linkages: A test of two different models. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 3, 268-276.
- Chong, V. K., Eggleton, I. R. C., & Leong, M. K. C. (2005). The effects of value attainment and cognitive roles of budgetary participation on job performance. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 8, 213-233.
- Chong, V. K., Eggleton, I. R. C., & Leong, M. K. C. (2006). The multiple roles of participative budgeting on job performance. *Advances in Accounting*, 22, 67-95.
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2007). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2(1), 587-624.
- Dani, A. C., Zonatto, V. C. da 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 and Applied Accounting*, 10(1), 54-72.
- 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.
- Dewar, R., & Werbel, J. (1979). Universalistic and Contingency Predictions of Satisfaction and Conflict. *Administrative Science Quarterly*, 24(3), 426-448.
- Diehl, C.A. (2017). Contabilidade de gestão, contabilidade gerencial ou controladoria: mesmo vinho, outros rótulos ou bebidas diferentes?. *Management Control Review*, 2(2), 52-71.
- Etemadi, H., Dilami, Z. D., Bazaz, M. S., & Parameswaran, R. (2009). Culture, management accounting and managerial performance: Focus Iran. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 25, 216-225.
- Fischer, R. T. (2001). Role stress, the type a behavior pattern, and external auditor job satisfaction and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 13, 143-170.
- Fichter, C. (2011). A research study of role conflict, role ambiguity, job satisfaction, and burnout among financial advisors. *Journal of American Academy of Business*, 16(2), 1-17.
- Goebel, S., & Weissenberger, B. E. (2016). The dark side of tight financial control: Causes and remedies of dysfunctional employee behaviors. *Business Review*, 17(1), 69-101.
- Hosen, Y. K., Hui, W. S., Suliman, S., & Rahman, I. A. (2011). The influence of culture on the relationship between level of participation budgeting and firm performance in the context of Libya. *Asian Journal of Business Management Studies*, 2(2), 84-93.
- Jermias, J., & Yigit, F. (2013). Budgetary participation in Turkey: The effects of information asymmetry, goal commitment, and role ambiguity on job satisfaction and performance. *Journal of International Accounting Research*, 12(1), 29-54.
- Kahn, R. L., Wolfe, M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). *Organizational Stress*. New York, NY: John Wiley & Sons.

- Karadal, H., Ay, U., & Cuhadar, M. T. (2008). The effect of role conflict and role ambiguity on job satisfaction and organizational commitment: A study in the public and private sectors. *The Journal of American Academy of Business*, 13(2), 1-15.
- Lau, C. M., & Tan, S. L. C. (2003). The effects of participation and job-relevant information on the relationship between evaluative style and job satisfaction. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 17, 17-34.
- Lau, C. M., & Tan, S. L. (2005). The importance of procedural fairness in budgeting. *Advances in Accounting*, 21(1), 333-356.
- Leach-López, M. A., Stammerjohan, W. W., & Mcnair, F. M. (2007). Differences in the role of job-relevant information in the budget participation-performance relationship among US and Mexican managers: a question of culture or communication. *Journal of Management Accounting Research*, 19(1), 105-136.
- Libby, T. (1999). The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 125-137.
- 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., Bozzi, S., & Rizzo, M. G. (2016). Budgetary participation and performance: The mediating effects of medical managers' job engagement and self-efficacy. *Health Policy*, 120(9), 1017-1028.
- Mahlendorf, M.D., Schäffer, U., & Skiba, O. (2015). Antecedents of Participative Budgeting—A Review of Empirical Evidence. *Advances in Management Accounting*, 1(1), 1-27.
- Mahoney, T. A., Jerdee, T. H., & Carroll, S. J. (1963). *Development of Managerial Performance: A Research Approach*. Cincinnati, OH: South-Western Publishing.
- Mahoney, T. A., Jerdee, T. H., & Carroll, S. J. (1965). The job(s) of management. *Industrial Relations*, 4(2), 97-110.
- 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.
- Mowday, R., Steer, R., & Porter, L. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behaviour*, 14(2), 224-247.
- Noor, I. H. B. M., & Othman, R. (2012). Budgetary participation: How it affects performance and commitment. *Accountancy Business and the Public Interest*, 1, 53-73.
- 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). Conflito de papel, ambigüidade de função e satisfação no trabalho: Percepções dos controladores brasileiros. *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.
- Rizzo, J. R., House, R. J., & Lirtzman, S. I. (1970). Role conflict and ambiguity in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 15(2), 150-163.
- Scott-Ladd, B., Travaglione, A., & Marshall, V. (2006). Causal inferences between participation in decision-making, task attributes, work effort, rewards, job satisfaction and commitment. *Leadership & Organization Development Journal*, 27(5), 399-414.
- Shields, J. F., & Shields, M. D. (1998). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 49-76.
- Wong-On-Wing, B., Guo, L., & Lui, G. (2010). Intrinsic and extrinsic motivation and participation in budgeting: Antecedents and consequences. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 133-153.

- Yahya, M. N., Ahmad, N. N. N., & Fatima, A. H. (2008). Budgetary participation and performance: Some Malaysian evidence. *International Journal of Public Sector Management*, 21(6), 658-673.
- Zonato, V. C. da 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*. 2014. 411 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) - Universidade Regional de Blumenau, Blumenau.
- Zonato, V. C. S. da, & Lavarda, C. E. F. (2013). Evidências dos efeitos da participação orçamentária na assimetria de informação, estresse ocupacional e desempenho no trabalho. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 6(1), 92-111.
- Zonato, V. C. da S., Weber, A., & Nascimento, J. C. (2019). Efeitos da Participação Orçamentária na Assimetria Informacional, Estresse Ocupacional e Desempenho Gerencial. *Revista de Administração Contemporânea*, 23(1), 67-91.