

EFEITOS DA PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NA RELAÇÃO ENTRE AMBIGUIDADE E CONFLITO DE PAPEIS E O DESEMPENHO GERENCIAL

Fellipe Jacomossi¹

Daiani Schlup²

Vinicius Costa da Silva Zonatto³

Resumo: Esta pesquisa objetiva avaliar os efeitos da participação orçamentária de gestores de organizações industriais brasileiras na relação entre ambiguidade e conflito de papéis e o desempenho gerencial. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, sendo realizada por meio de levantamento de dados, com aplicação de questionário estruturado, operacionalizado por meio eletrônico. A abordagem dos dados deu-se de maneira quantitativa, utilizando-se métodos estatísticos para o seu desenvolvimento, como Análise Fatorial e Modelagem de Equações Estruturais. Os resultados encontrados evidenciam que a participação dos gestores da amostra nos processos orçamentários ocorre distintamente nas organizações industriais em que atuam, havendo configurações orçamentárias participativas e não participativas. A participação está positivamente relacionada ao desempenho gerencial. O conflito de papéis percebido pelos gestores está negativamente relacionado a participação orçamentária e o desempenho gerencial, o que indica que maiores níveis de participação reduzem os efeitos negativos do conflito no desempenho. No entanto, os resultados revelaram que a maioria destes gestores percebem a ambiguidade de papéis presente em suas organizações. Não se pode concluir na amostra sobre seus efeitos em relação ao desempenho gerencial. Porém, esta associou-se positivamente a participação, o que indica que, nesta amostra, mesmo havendo maiores níveis de participação orçamentária, há ambiguidade de papéis. Estes resultados apresentam importantes implicações ao campo de estudos, revelando configurações orçamentárias distintas e efeitos distintos nas variáveis de conflito e ambiguidade de papéis, bem como seus efeitos no desempenho gerencial.

Palavras-chave: Participação orçamentária; Ambiguidade de papéis; Conflito de papéis; Desempenho gerencial.

¹ fellipejacomossi@gmail.com - Universidade Regional de Blumenau

² daianischlup@gmail.com - Universidade Regional de Blumenau

³ viniciuszonatto@gmail.com - Universidade Regional de Blumenau

■ DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110302>

■ Artigo relacionado ao Projeto "Pesquisas em desempenho gerencial de gestores com responsabilidade orçamentária" (Processo: 472195/2014-0).

■ Artigo submetido em: 06/06/2018. Aceito em: 04/02/2019.

EFFECTS OF BUDGETARY PARTICIPATION IN THE RELATIONSHIP BETWEEN ROLE AMBIGUITY, ROLE CONFLICT AND MANAGERIAL PERFORMANCE

Abstract: The purpose of this paper is to evaluate the budgetary participation effect of Brazilian industrial managers on the relation between role ambiguity and role conflict and the managerial performance. The research is descriptive, with data collection through a survey and structured questionnaire operated by electronic means. Data approach was quantitative, using statistical methods for its development, such as, Factor Analysis (FA) and Structural Equation Modeling (SEM). The results show that the participation of managers in the budget processes, in the sample analyzed, occurs distinctly in the different industrial organizations in which they carry out their activities, thus, it was found participatory and nonparticipatory budget configurations. Budgetary participation is positively related to managerial performance. The role conflict perceived by managers is negatively related to budgetary participation and managerial performance, which indicates that higher levels of participation reduces negative effects of conflict on performance. However, the results show that most of these managers perceive the role ambiguity present in their organizations. The results of the sample regarding the effects in relation to managerial performance are inconclusive. However, this association was positively associated to budgetary participation, which indicates that in this sample, even with higher levels of participation, there is role ambiguity. These results have important implications for the literature of managerial studies, revealing different budgetary configurations and different effects on the role conflict and role ambiguity variables, as well as their effects on managerial performance.

Keywords: Budgetary participation; Role ambiguity; Role conflict; Managerial performance.

1. INTRODUÇÃO

A literatura sugere que o orçamento não é uma ferramenta uniforme e mecanicista, estando este diretamente envolvido nas complexidades ontológicas do ser humano. Desta forma, o orçamento refletiria as estruturas simbólicas que sustentam os mais diversos e contraditórios âmbitos organizacionais e pessoais (Covaleski et al., 2013; Bryer, 2014). Tendo em vista que a participação de gestores no orçamento influencia no entendimento do nível de desempenho requerido, esta participação e nível de desempenho também poderá influenciar o comportamento dos gestores (Merchant & Manzoni, 1989).

O papel motivacional da participação orçamentária está relacionado a aceitação e compreensão das proposições orçamentárias da empresa (Chong, Eggleton & Leong, 2006). Desta forma, a participação dos gestores subordinados no procedimento de elaboração dos objetivos orçamentários tende a induzir os gestores a se comprometerem com tais delineamentos, motivo pelo qual poderão dedicar maior esforço para alcançá-los, desencadeando um melhor desempenho gerencial (Nouri & Parker, 1998; Chong & Leung, 2003). Contudo, estes resultados nem sempre tem sido constatados nos estudos desenvolvidos sobre o tema (Derfuss; 2016; Dani & Zonatto; Diehl, 2016), o que sugere que há variáveis intervenientes no ambiente de trabalho, que podem influenciar tal relacionamento.

Hofstede (1968) em seu estudo relacionado às práticas orçamentárias e as relações entre inputs e outputs no sistema orçamentário, concluiu que a participação orçamentária aumenta a motivação dos gestores ocasionando um melhor desempenho gerencial. Estas evidências foram encontradas em outros estudos anteriores (Argyris, 1952; Bass & Leavitt; 1963) e posteriores desenvolvidos sobre o tema (Otley, 1978; Kenis, 1979; Schuler, 1980; Brownell, 1981; Merchant, 1981; Brownell & McInnes, 1986; Mia, 1989; Nouri & Dunk, 1993; Parker, 1998). Contudo, também se identifica na literatura relatos de diversas investigações apontando para uma relação negativa ou fraca entre estas duas variáveis (Bryan & Locke, 1967; Hopwood, 1972; Cherrington & Cherrington, 1973; Milani 1975), ou não significativa (Derfuss, 2016).

Observa-se que apesar das diversas pesquisas realizadas em torno da temática em análise, os achados continuam inconstantes (Derfuss; 2016; Dani & Zonatto; Diehl, 2016), o que por si só ensejaria a necessidade de novos estudos sobre o referido tema. Todavia, embora as relações entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial sejam constantemente observadas nos estudos, às tensões criadas pela ambiguidade e o conflito de papéis podem auxiliar os pesquisadores a compreender as interações existentes entre estas variáveis, identificando uma lacuna para o desenvolvimento deste estudo.

No Brasil, poucos são os estudos que se dedicaram a investigar tais relacionamentos, em especial sob a perspectiva teórica dos papéis. Ao referir-se à Teoria dos Papéis, Moreno (2009) descreve o papel como as formas reais e tangíveis que um indivíduo adota, ou seja, a forma como um indivíduo reage a uma situação específica, na qual outras pessoas ou objetos também estão envolvidos. Tratam-se de elementos presentes no ambiente de trabalho, que podem interferir na execução de suas tarefas. Por consequência, é possível se admitir que sejam capaz de exercer certa influência sobre o comportamento humano neste ambiente e o seu desempenho no trabalho.

Especificamente no Brasil, Palomino e Frezatti (2016) relatam as consequências dentro das organizações quando a percepção dos gestores em relação ao escopo de suas funções e o delineamento de sua posição hierárquica dentro de uma entidade não encontram-se devidamente formalizadas. Segundo a literatura, estas situações geram tensões nos gestores e afetam negativamente sua satisfação no trabalho

(Teixeira, 2003; Borinelli, 2006; Palomino & Frezatti, 2016), o que conseqüentemente também poderá afetar o seu desempenho.

Contudo, há que se considerar que os papéis informativos do orçamento podem, em alguma medida, reduzir tais efeitos negativos, o que poderia explicar um desempenho adequado as expectativas da organização, mesmo sob condições de trabalho que podem não ser consideradas pelo indivíduo como as mais adequadas as suas necessidades. Do mesmo modo pressupõem-se que as pessoas precisam do trabalho e sua remuneração para atender suas necessidades pessoais. Por conseqüência, podem empreender maior esforço, face as tensões do ambiente, de modo que assegurem a manutenção de suas atividades.

Neste contexto, uma oportunidade de pesquisa que emerge nesta temática, versa sobre a análise de tais relacionamentos especificamente junto a gestores com responsabilidade orçamentária em organizações industriais brasileiras. Em âmbito industrial, o cenário econômico afetou as operações desenvolvidas por diversas organizações, em especial as que atuam com operações de exportação. Assim sendo, para a realização desta pesquisa, buscou-se investigar a relação entre a participação orçamentária, o conflito e a ambigüidade de papéis, e o desempenho gerencial, especificamente junto a um grupo de gestores com responsabilidade orçamentária nas maiores organizações industriais brasileiras em exportação.

Diante do exposto, delineou-se a seguinte questão de pesquisa norteadora deste estudo: Qual o efeito da participação orçamentária na relação entre ambigüidade, conflito de papéis e o desempenho gerencial? O objetivo central deste estudo consiste em avaliar os efeitos da participação orçamentária de gestores das maiores organizações industriais brasileiras em exportação, na relação entre ambigüidade e conflito de papéis, e o desempenho gerencial.

A realização desta pesquisa justifica-se mediante diversas perspectivas. Uma delas relaciona-se à importância de estudos envolvendo a participação orçamentária e o desempenho gerencial, bem como a existência de divergências nos resultados de estudos anteriores que objetivaram analisar a influência de fatores cognitivos, motivacionais ou situacionais sobre o desempenho gerencial (Birnberg, Luft & Shiels, 2007; Covaleski et al., 2007; Derfuss, 2016; Dani & Zonatto; Diehl, 2016).

Há necessidade de se compreender como os indivíduos reagem as condições do ambiente, no caso desta pesquisa, avaliadas pela ambigüidade de papéis, que se caracteriza pela incerteza do indivíduo com relação as suas funções, e ainda, pelo conflito de papéis, que diz respeito as divergências nas expectativas impostas ao indivíduo no cumprimento de suas atividades, bem como os efeitos conseqüentes destas variáveis no desempenho gerencial. A observância dos efeitos da configuração orçamentária como elemento que pode mitigar eventuais impactos negativos da ambigüidade e do conflito de papéis, contribuindo para o alcance de melhor desempenho, pode fornecer evidências da sua eficácia e implicações sobre o desempenho em nível gerencial.

Do mesmo modo, considerando-se a importância que as maiores organizações em exportação possuem na economia do País, amplia-se a discussão e contribui-se por meio dos resultados encontrados revelando que configurações orçamentárias distintas tendem a apresentar efeitos distintos nas variáveis de conflito e ambigüidade de papéis, bem como seus efeitos no desempenho gerencial.

Sendo assim, contribui-se ainda para a prática das organizações ao focalizar o contexto orçamentário no desempenho individual dos gestores em detrimento do desempenho organizacional, o que pode levar as organizações a alterarem o design de seus procedimentos orçamentários a fim de alinhar seus objetivos. Há de se considerar também que a participação orçamentária pode mitigar efeitos negativos como o conflito de papéis nas organizações, o que pode, de algum modo, melhorar o desempenho dos gestores envolvidos nesse processo.

2. BASE TEÓRICA E HIPÓTESES DA PESQUISA

2.1 Participação Orçamentária e o Desempenho Gerencial

O orçamento é uma importante ferramenta de controle gerencial que auxilia os gestores na tomada de decisão em vários níveis de abrangência (Merchant, 2007), sendo utilizado no planejamento das atividades empresariais, e é por meio dele que as empresas determinam e estipulam suas metas e objetivos para um determinado período (Hansen & Otley; Van Der Stede, 2003).

A elaboração do orçamento empresarial possibilita às organizações quantificarem os recursos disponíveis e necessários para a execução e desenvolvimento de suas atividades (Frezatti, 2005). Além disso, o orçamento exerce influência sobre os aspectos comportamentais dos colaboradores, afinal trata-se de um instrumento gerencial que não pode existir sem a participação das pessoas (Milani, 1975).

A participação orçamentária inclui diversos fatores, dentre estes, as atividades gerenciais da organização, a definição do orçamento, a visão do gerente sobre a relação entre orçamento e as atividades, e ainda, as reações do superior (Zonatto & Lavarda; 2013; Zonatto, 2014; Guidini, 2015). Frezatti et al. (2011) afirmam que o entendimento das decisões necessárias para um planejamento estruturado; definição do melhor momento para tomada de decisão; e eliminar ou reduzir a sensação de não saber onde se encontram os problemas de gestão, são alguns dos possíveis benefícios da utilização do processo orçamentário, que pode impactar diretamente no desempenho gerencial das organizações.

O desempenho gerencial por sua vez, em nível individual, está diretamente ligado com as atividades desempenhadas pelos indivíduos em seu ambiente de trabalho. Trata-se da eficácia em que o indivíduo, no caso gestor da empresa, executa seu trabalho no ambiente organizacional (Subramaniam & Mia, 2001; Zonatto, 2014). Segundo Mia e Patiar (2002), o conceito de desempenho gerencial pode ser definido como o nível de realização bem sucedida de todas as funções e atividades desempenhadas pelo indivíduo no processo de gestão.

A literatura que se refere a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, mostrou-se contraditória proporcionando assim o surgimento de novas pesquisas que tem estimulado a investigação comportamental na área contábil (Birnberg, Luft & Shiels, 2007; Covaliski et al., 2007; Derfuss, 2016; Dani & Zonatto; Diehl, 2016).

O estudo de Hopwood (1972) verificou a relação existente entre os estilos de avaliação do orçamento e o desempenho gerencial. Os resultados encontrados indicaram uma relação negativa entre essas duas variáveis. Já a pesquisa realizada por Otley (1978), ao analisar a relação entre o estilo de liderança utilizado na realização do orçamento e o desempenho gerencial, encontrou em seus resultados uma relação significativa e positiva entre participação orçamentária e o desempenho gerencial.

Milani (1975) apresenta um modelo para avaliar o desempenho gerencial por meio das informações organizacionais. Por esta metodologia o desempenho do gerente é analisado a partir da eficácia da unidade de trabalho por ele supervisionada. Utilizaram-se as variáveis desempenho departamental e horas trabalhadas na investigação proposta.

Kenis (1979) investigou os efeitos das características da participação orçamentárias em diversas variáveis como a meta orçamentária, feedback, clareza, avaliação, satisfação no trabalho, envolvimento e tensão no trabalho. Os achados obtidos, dentre outros fatores, revelaram que a participação orçamentária tem influência positiva e significativa sobre o desempenho gerencial.

Mia (1989) em sua pesquisa analisou o efeito na relação da participação orçamentária e da dificuldade na tarefa, no desempenho gerencial e na motivação no trabalho. Os resultados encontrados indicam que

a relação com o desempenho gerencial foi alta quando a participação percebida era relativa à percepção do grau de dificuldade na tarefa. Porém, o desempenho foi baixo, quando a percepção da participação não era compatível com o grau de dificuldade na tarefa.

Dunk (1993) analisou os efeitos da tensão relacionada ao trabalho sobre o desempenho gerencial. Os resultados demonstram uma relação positiva entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, apesar da relação negativa encontrada entre a tensão relacionada ao trabalho e o desempenho gerencial.

Como pode-se verificar, há uma indicação na maioria dos estudos revisitados de que, em condições de maiores níveis de participação orçamentária, é possível se identificar um maior desempenho gerencial. Assim, a partir de tais evidências, formula-se a primeira hipótese de pesquisa: H1: A participação de gestores nos processos orçamentários está diretamente e positivamente relacionada com o desempenho gerencial.

Contudo, há que se considerar que tais evidências também reconhecem que esta relação pode não ocorrer de maneira direta, sendo intermediada por meio de outros fatores intervenientes. Esta perspectiva também é observada neste estudo, em que se investiga os efeitos da configuração orçamentária no desempenho gerencial, mediados pela ambiguidade e o conflito de papéis, em que se espera que em condições de maiores níveis de participação orçamentária, haja menor conflito e ambiguidade de papéis, e, por consequência, melhor desempenho gerencial.

2.2 Ambiguidade e Conflito de Papéis

Um papel pode ser definido como um conjunto de normas ou expectativas aplicadas a certo indivíduo, titular de determinada posição na organização, devido às funções por este desempenhadas. Utilizando-se de um conjunto de construções teóricas advindas da antropologia, psicologia social e sociologia, a teoria dos papéis busca explicar o comportamento e a reação dos indivíduos em um contexto social (Birnberg, Luft & Shields, 2007; Young, 2007).

De acordo com esta teoria, cada colaborador executa os papéis de trabalho que lhe são atribuídos para que uma organização funcione como uma entidade social. Além disso, representa um ponto de articulação entre a organização e o indivíduo (Wickham & Parker, 2007). Assim, assume-se que a falta de informações necessárias disponíveis para uma determinada posição organizacional, resultará em distorções no papel desempenhado, o que gerará insatisfação no trabalho, ansiedade e um desempenho menos efetivo (Rizzo; House & Lirtzman, 1970).

Relacionando-se a contabilidade gerencial com a teoria dos papéis, têm-se dois conceitos-chave: a ambiguidade de papéis e o conflito de papéis. O primeiro elemento, ambiguidade de papéis, caracteriza-se como a incerteza dos indivíduos com relação às suas atividades, funções e responsabilidades (Kahn et al., 1964). Esta circunstância de dubiedade e imprecisão sobre as expectativas de seus superiores hierárquicos resulta em menos confiança para realizar a atividade de forma eficaz, e assim, o desempenho no trabalho é prejudicado (King & King 1990; Lynch, 2007; Tang & Chang, 2010).

Assim sendo, entende-se que em condições de elevados níveis de ambiguidade e conflito de papéis, é possível que seus efeitos sobre o desempenho gerencial sejam negativos. Neste contexto, a segunda hipótese de pesquisa deste estudo preconiza que: H2: A ambiguidade de papéis percebida por gestores está diretamente e negativamente relacionado com o desempenho gerencial.

O conflito de papéis, por sua vez, caracteriza-se pela divergência nas expectativas impostas ao indivíduo no cumprimento de seu papel, o que dificulta o desempenho de suas atividades (Kahn et al. 1964; King & King, 1990). Tais divergências ocorrem advindas de exigências simultâneas de dois ou mais

requisitos de função o que dificulta ou impossibilita o cumprimento de suas incumbências (Lynch, 2007; Tang & Chang, 2010). Por conseguinte, na terceira hipótese da pesquisa, preconiza-se que: H3: O conflito de papéis percebido por gestores está diretamente e negativamente relacionada com o desempenho gerencial.

Para King e King (1990) as exigências requeridas ao responsável por determinada função na organização por seu superior imediato, devem ocorrer por meio de uma clara comunicação direta e indireta entre estes, distinguindo-se as funções incumbentes a cada um, bem como, os requisitos, exigências e obrigações de cada parte. Em organizações em que tal situação não é respeitada, a ambiguidade e o conflito de papéis tende a ocorrer.

Estudos como Milani (1975), Hopwood (1978), Kenis (1979), Mia (1989), Dunk (1993), Covalski et al. (2006), Covalski et al. (2013) tem objetivado averiguar as particularidades sociais e psicológicas em torno dos procedimentos contábeis.

Neste contexto, o processo orçamentário caracteriza-se como instrumento fundamental na redução da assimetria informacional entre os indivíduos no âmbito organizacional (Christensen, 1982; Penno, 1984; Young, 1985). Assim a importância da participação orçamentária reside em sua influência no aspecto comportamental e psicológico dos indivíduos. Evidências na literatura sugerem que a utilização deste instrumento tende a causar um maior comprometimento dos indivíduos com as metas orçamentárias e um aumento no esforço em suas atividades de trabalho, influenciando positivamente o desempenho gerencial (Hanson, 1966; Milani 1975).

A participação na definição dos índices, metas e padrões de desempenho, gera o comprometimento dos colaboradores com o planejamento traçado, o que sugere um maior desempenho gerencial (Christensen, 1982; Penno, 1984; Young, 1985), bem como, a um menor conflito e ambiguidade de papéis (Rizzo, House & Lirtzman, 1970; Birnberg, Luft & Shields, 2007). Diante destas premissas, formula-se a quarta e quinta hipóteses de pesquisa, em que espera-se que em condições de maiores níveis de participação orçamentária:

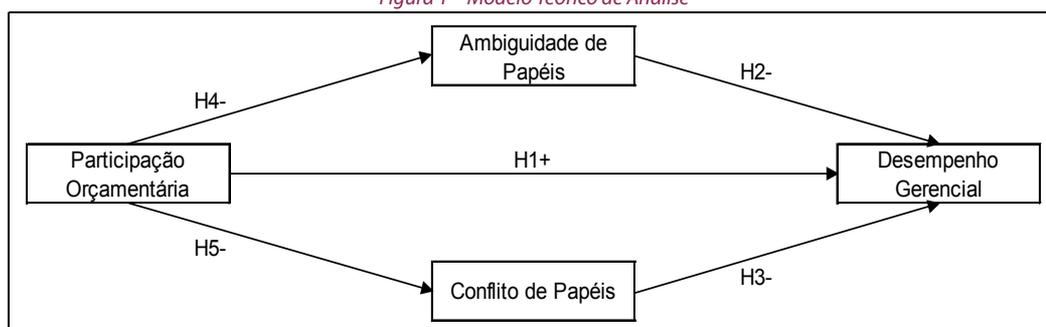
H4: A participação de gestores nos processos orçamentários está diretamente e negativamente relacionada com a ambiguidade de papéis percebida.

H5: A participação de gestores nos processos orçamentários está diretamente e negativamente relacionada com o conflito de papéis percebido.

Como consequência, nestas condições, espera-se que o gestor mantenha melhor desempenho, em decorrência dos efeitos cognitivos e motivacionais dos papéis informativos do orçamento, os quais podem de alguma forma atenuar os efeitos negativos da ambiguidade e do conflito de papéis.

A Figura 1 apresenta as relações teóricas investigadas no Modelo Teórico de Análise elaborado para este estudo.

Figura 1 – Modelo Teórico de Análise



Fonte: dados da pesquisa.

A Figura 1 busca elucidar as possíveis relações entre as variáveis, que são esperadas no modelo estrutural investigado. Portanto, presume-se relação positiva entre Participação Orçamentária e Desempenho Gerencial (H1+), enquanto esperam-se relações negativas entre Ambiguidade de Papéis e Desempenho Gerencial (H2-); Conflito de Papéis e Desempenho Gerencial (H3-); Participação Orçamentária e Ambiguidade de Papéis (H4-); e Participação Orçamentária e Conflito de Papéis (H5-). Os procedimentos metodológicos adotados para o estudo são apresentados a seguir.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em consonância à problemática do estudo e, a fim de atender ao objetivo proposto, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa no que se refere ao método de tratamento e análise dos dados. O termo quantitativo objetiva mensurar opiniões e dados, este tipo de pesquisa é geralmente utilizado no âmbito social e econômico, deixando para a sociedade uma ideia de melhor qualidade nas suas investigações, por se utilizar de técnicas estatísticas desde as mais simples até as de uso mais complexo (Silva, 2010).

Quanto ao objetivo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, na qual busca-se identificar relações existentes entre as variáveis estudadas e compará-las, com o intuito de informar a situação, fatos, ou comportamentos encontrados na amostra analisada (Raupp & Beuren, 2014). Nesse sentido, realizou-se uma pesquisa do tipo survey no que tange os procedimentos de coleta de dados (Martins & Theóphilo, 2009), visto que utilizou-se questionário para a coleta das informações necessárias para a realização do estudo.

Mediante a plataforma teórica abordada, elaborou-se o constructo da pesquisa, que evidencia as dimensões investigadas, as variáveis e indicadores utilizados no instrumento de coleta de dados, e ainda, os respectivos autores que forneceram embasamento teórico. A Tabela 1 sintetiza o constructo da pesquisa e os questionamentos realizados.

Tabela 1 – Constructo da pesquisa

Dimensão	Variáveis e Indicadores	Autores
Participação Orçamentária (PO)	PO1. Estou totalmente envolvido quando o orçamento da minha unidade está sendo definido. PO2. Meu superior fornece amplas informações quando o orçamento da minha unidade é revisado. PO3. Durante o processo de elaboração da previsão orçamentária da minha unidade, tenho autonomia para emitir minha opinião ou apresentar sugestões sobre o orçamento para meu superior, mesmo sem ser perguntado. PO4. Posso grande influência no orçamento final de minha unidade. PO5. Acredito ser grande a minha contribuição para o orçamento. PO6. Quando o orçamento da minha unidade está sendo definido, sou procurado pelo meu superior para trocar informações, emitir opiniões e sugestões sobre as previsões realizadas.	Milani (1975)
Ambiguidade de Papéis (AP)	AP1. Tenho certeza de quanta autoridade tenho. AP2. Os objetivos do meu trabalho são claros. AP3. Sei que divido meu tempo adequadamente para realizar tarefas diferentes. AP4. Eu sei quais são minhas responsabilidades. AP5. Eu sei exatamente o que é esperado de mim. AP6. A explicação do que precisa ser feito é clara.	Rizzo, House e Lirtzman (1970)
Conflito de Papéis (CP)	CP1. Eu tenho que fazer coisas que devem ser feitas de uma maneira diferente. CP2. Recebo tarefas sem ter os recursos humanos necessários para completá-las. CP3. Eu tenho que ignorar ou mesmo quebrar uma regra ou política, a fim de realizar uma tarefa. CP4. Eu trabalho com dois ou mais grupos de pessoas que agem de uma maneira completamente diferente. CP5. Recebo solicitações incompatíveis de duas ou mais pessoas ao mesmo tempo. CP6. Eu faço coisas que são aceitáveis para uma pessoa e inaceitáveis para os outros. CP7. Eu recebo um dever sem os recursos ou materiais para realizá-lo adequadamente. CP8. Eu trabalho em coisas desnecessárias.	Rizzo, House e Lirtzman (1970)

Desempenho Gerencial (DG)	DG1. Planejamento: Determinação de objetivos, políticas e cursos de ação. Programação de trabalho, criação de procedimentos, estabelecimento de metas ou padrões, preparação de agendas, programação de atividades. DG2. Investigação: Coletar e preparar informações, geralmente sob a forma de registros, relatórios e contas. Este processo inclui ainda as atividades de manutenção de registros, realizando pesquisas e análise do plano orçamentário. DG3. Negociação: Negociação por recursos para execução orçamentária. Negociações sobre atividades a serem desenvolvidas, metas e objetivos. DG4. Coordenação: Troca de informações com as pessoas que coordena na organização a fim de se relacionar e ajustar programas, assessorar outros departamentos, ligação com outros gestores, organizando reuniões, informação aos superiores, buscando a cooperação dos outros departamentos, tanto nos processos de elaboração das previsões orçamentárias, quanto na execução. DG5. Supervisão: Direção, liderança e desenvolvimento dos subordinados. Aconselhamento de subordinados, treinamento de subordinados, explicando as regras de trabalho (objetivos e metas estabelecidas), atribuição de trabalho, disciplina, tratamento de reclamações dos subordinados. DG6. Seleção: Manutenção da força de trabalho da unidade. Recrutamento de empregados, entrevistas, seleção de colaboradores, colocação de funcionários, promoção de funcionários, transferência de funcionários. DG7. Avaliação: Avaliação de propostas e de desempenho observado ou relatado. Monitoramento e acompanhamento dos indicadores de gestão. DG8. Avaliação: Avaliações da força de trabalho (o empregado). DG9. Representação: Representação dos interesses do departamento ou unidade em reuniões de discussão orçamentária.	Mahoney, Jerdee e Carrol (1963, 1965)
---------------------------	---	---------------------------------------

Fonte: dados da pesquisa.

O constructo apresentado é formado pelas dimensões Participação Orçamentária (seis indicadores), Ambiguidade de Papéis (6 indicadores), Conflito de Papéis (8 indicadores) e Desempenho Gerencial (9 indicadores). As assertivas relacionadas foram construídas por meio de escala Likert de 7 pontos. Nas dimensões Participação Orçamentária, Ambiguidade de Papéis e Conflito de Papéis, as opções de 1 a 3 são caracterizadas como “Discordo”, a opção 4 trata-se de um campo neutro “nem discordo, nem concordo” e as opções de 5 a 7 são caracterizadas como “Concordo”. Na dimensão Desempenho Gerencial, a opção 1 aponta para “Desempenho abaixo da média” e 7 “Desempenho acima da média”. Tais medidas foram embasadas em estudos anteriores como Milani (1975), Rizzo, House e Lirtzman (1970), Mahoney, Jerdee e Carrol (1963; 1965).

A amostra da pesquisa é classificada como intencional e foi composta por 161 gestores com responsabilidade orçamentária nas maiores organizações industriais brasileiras em exportação. A identificação destas empresas ocorreu mediante o acesso do Relatório de Empresas Brasileiras Exportadoras e Importadoras, disponibilizado pelo Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Os questionários foram enviados por meio eletrônico no período de Fevereiro a Maio de 2016, obtendo-se o retorno de 161 respostas, devidamente preenchidas, que foram utilizadas na análise dos dados.

A fim de assegurar um maior número de respondentes na pesquisa, foi assegurado aos gestores convidados a participarem do estudo, o anonimato na sua identificação, bem como da empresa em que atuam. Também foi assegurado que os dados coletados seriam tratados conjuntamente, de maneira consolidada. Assim, após o envio de 500 questionários, obteve-se o retorno voluntário de 161, que representa 32,20% da população objeto de estudo.

Com relação à análise dos dados, inicialmente utilizou-se de procedimentos de Análise Fatorial (AF) com intuito de testar a confiabilidade e validade dos constructos. Em seguida, realizou-se a Modelagem de Equações Estruturais (MEE) no software estatístico SmartPLS. O modelo estrutural indica as relações entre as variáveis e apresenta a quantidade de variância explicada (HAIR et al., 2009).

No que tange a confiabilidade do constructo, calculou-se separadamente em cada dimensão o Alfa de Cronbach (AC), sendo aceito valores de 0,6 a 0,7. O cálculo da confiabilidade por meio do AC não considera erros nos indicadores. Assim, optou-se ainda pela utilização da Confiabilidade Composta (CC), que caracteriza-se como uma medida de consistência interna dos itens, e ainda, a Variância Média Extraída (Average Variance Extracted – AVE), que representa uma medida de confiabilidade que indica a quantidade geral de variância nos indicadores, explicada pelo constructo latente. Para CC sugerem-se valores maiores que 0,70, enquanto que para AVE recomenda-se valores superiores a 0,5 (HAIR et al., 2009). Os resultados encontrados na pesquisa são apresentados a seguir.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste tópico abordar-se a análise dos resultados da pesquisa. Primeiramente apresenta-se a estatística descritiva dos constructos pesquisados. Na sequência, observam-se os indicadores de confiabilidade, a validade discriminante, a relevância preditiva (Q^2) e o tamanho do efeito (f^2) dos constructos. Em seguida, o modelo estrutural testado e, por fim, o resumo dos resultados obtidos para as hipóteses da pesquisa. Na Tabela 2, demonstra-se a estatística descritiva dos constructos pesquisados.

Tabela 2 – Estatística descritiva

Constructos	Média	Desvio Padrão	Alcance Observado	Alcance Teórico
PO Participação Orçamentária	34,39	6,78	6-42	6-42
AP Ambiguidade de Papéis	37,69	3,62	20-42	6-42
CP Conflito de Papéis	30,30	9,22	8-56	8-56
DG Desempenho Gerencial	47,16	10,68	9-63	9-63

* Resultados observados a partir da soma dos indicadores de cada constructo.
Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 2 indicam que, na amostra analisada, há relatos de gestores indicando concordância e discordância máxima em relação as afirmativas apresentadas em cada constructo, o que revela que estes gestores percebem de maneira diferente os conflitos e a ambiguidade de papéis. Estes achados corroboram com as evidências apresentadas por Palomino e Frezatti (2016), indicando que, nesta amostra, também há gestores que divergem em relação a clareza na definição do escopo de suas funções ou em relação a adequação de suas condições de trabalho para a execução de suas tarefas.

Do mesmo modo, revela-se que a configuração orçamentária das organizações em que atuam é distinta, havendo indústrias que adotam uma configuração orçamentária participativa e outras que não adotam. Sendo que os valores mínimos encontrados sugerem uma discordância entre os gestores participantes da pesquisa, em relação as afirmativas deste constructo. Estes resultados demonstram que em algumas organizações estes gestores não percebem sua influência nos processos orçamentários de suas empresas. Quando isto ocorre, seu desempenho gerencial pode ser afetado de uma forma negativa (Kyj & Parker, 2008; Zonatto & Lavarda, 2013).

No que tange os relatos de autoavaliação do desempenho gerencial, os resultados também indicam que há gestores que apresentam um desempenho abaixo do desempenho médio de outros gestores de mesmo nível hierárquico em suas organizações. Estas evidências revelam importantes implicações aos achados desta pesquisa, uma vez que, observando-se tais diferenças, torna-se possível melhor compreender suas interações e efeitos no desempenho em nível gerencial, o que será avaliado quando da análise da modelagem estrutural das relações investigadas no modelo teórico elaborado para o estudo. Realizada a análise descritiva dos dados, a seguir foi determinada a confiabilidade, ou ausência de erros aleatórios nas medidas dos construtos latentes, analisando-se a homogeneidade ou consistência interna dos itens utilizados para a sua definição. Calculou-se os coeficientes de AVE, CC e AC, conforme explanado nos procedimentos metodológicos da pesquisa e evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3 – Indicadores de confiabilidade

Constructos	AVE	CC	AC	R Square - R2
PO Participação Orçamentária	0,805	0,961	0,951	-
AP Ambiguidade de Papéis	0,525	0,869	0,820	0,301
CP Conflito de Papéis	0,521	0,881	0,850	0,050
DG Desempenho Gerencial	0,820	0,976	0,972	0,544

Legenda: AVE - Variância Média Extraída; CC - Confiabilidade Composta; AC - Alfa de Cronbach.
Fonte: Dados da pesquisa.

No tocante a AVE, constata-se que nenhum dos constructos apresentou valor abaixo de 0,5 valor mínimo esperado. Com relação a CC todas as variáveis apresentaram-se acima de 0,7 conforme sugere a literatura. Analisando-se o AC, observa-se que todos os indicadores foram também superiores a 0,7, indicando boa confiabilidade. Sendo assim, baseando-se nos resultados de confiabilidade é possível inferir que os constructos apresentaram limites aceitáveis para o teste do modelo estrutural. Na modelagem testada, o constructo Desempenho Gerencial evidenciou um grau de explicação R2 de 54%, o que demonstra boa explicação da variância pelas variáveis independentes. Os constructos Conflito de Papéis e Ambiguidade de Papéis apresentaram valores de R2 menores que 0,5.

Na Tabela 4 evidencia-se a análise da validade discriminante do modelo investigado, utilizando-se o critério de Fornell e Larcker (1981).

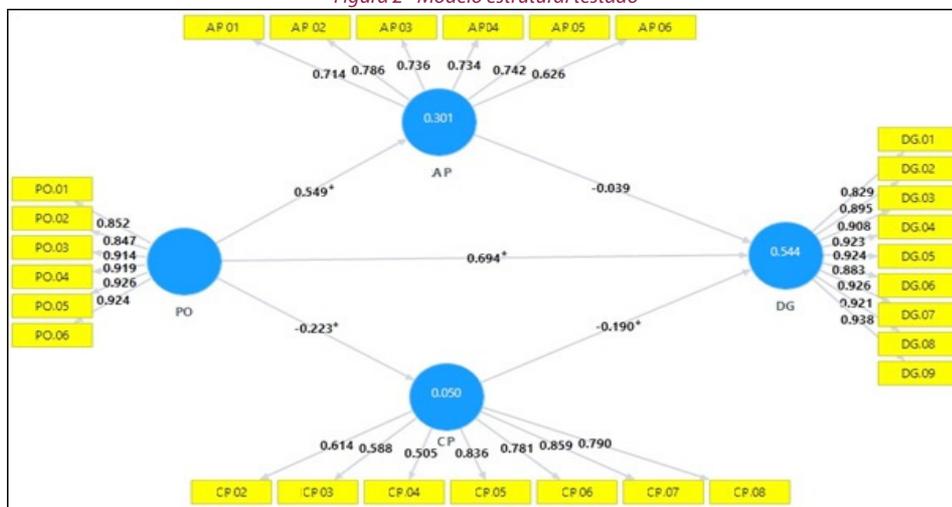
Tabela 4 – Validade discriminante

Constructos		PO	AP	CP	DG
PO	Participação Orçamentária	0,897			
AP	Ambiguidade de Papéis	0,549	0,725		
CP	Conflito de Papéis	-0,223	-0,264	0,722	
DG	Desempenho Gerencial	0,715	0,392	-0,335	0,906

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a literatura, considera-se a validade discriminante como a medida em que as variáveis de um modelo representam um único constructo e os indicadores de tal constructo são diferentes dos outros. Observa-se que o modelo apresenta validade discriminante tendo em vista que a raiz quadrada da AVE (destacada em negrito) é maior que as correlações entre as demais variáveis latentes. Com tal requisito evidenciado, atesta-se a existência de diferentes medidas para constructos distintos, sendo assim, verificam-se evidências de validade discriminante. Nesta perspectiva, infere-se que os constructos apresentados no modelo proposto são confiáveis e válidos, portanto, iniciasse o exame dos resultados do modelo estrutural testado, em que os resultados encontrados podem ser observados na Figura 2.

Figura 2 - Modelo estrutural testado



Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a Participação Orçamentária - PO apresentou influência positiva e significativa sobre a Ambiguidade de Papéis - AP (0,549) e o Desempenho Gerencial - DG (0,694), e ainda, influência negativa e significativa sobre o Conflito de Papéis - CP (-0,223). O constructo Ambiguidade de Papéis - AP, por sua

vez, não apresentou relação significativa com Desempenho Gerencial – DG, enquanto que o Conflito de Papéis - CP, apresentou relação negativa e significativa com o Desempenho Gerencial – DG (-0,190).

Com base nos resultados evidenciados na Figura 2, observando-se a relação positiva e significativa de PO sobre DG têm-se como suportada a hipótese H1: A participação de gestores nos processos orçamentários está diretamente e positivamente relacionada com o desempenho gerencial. Conforme destaca a literatura, a participação dos gestores no processo orçamentário pode induzir o comprometimento dos indivíduos com as metas traçadas, sendo assim, seu esforço no sentido de alcançá-los tende a ser maior (Subramaniam & Mia, 2001). Tais resultados corroboram com os achados de Otley (1978), Brownell e McInnes, (1986), Brownell (1983); Kenis (1979); Dunk (1993); Nouri e Parker (1998); Tsui (2001); Yuen (2007); Zonatto e Lavarda (2013) e Santo et. al (2014).

No que se refere a hipótese H2: A ambiguidade de papéis percebida por gestores está diretamente e negativamente relacionado com o desempenho gerencial. Observa-se diante dos resultados encontrados que tal hipótese não é suportada, tendo em vista que AP não apresentou relação significativa com o DG. Apesar da Ambiguidade de Papéis sofrida pelos indivíduos, teoricamente dificultar o desempenho de suas atividades, os resultados obtidos na amostra em análise são divergentes de estudos anteriores como Kahn et al. (1964); King e King (1990), Lynch (2007) e Tang e Chang (2010).

Percebe-se que os indicadores utilizado para avaliar o constructo relacionado a Ambiguidade de Papéis que mais se destacaram no modelo estrutural foram AP 02 e AP 05, assim, pode-se inferir que a clareza e exatidão relacionados as atividades a serem desempenhadas, possivelmente não estão sendo comunicadas de maneira pertinente aos gestores. Ou ainda, devido a complexidade das tarefas, a compreensão por parte destes indivíduos esteja sendo prejudicada durante sua participação no processo orçamentário. No que tange a hipótese H3: O conflito de papéis percebido por gestores está diretamente e negativamente relacionada com o desempenho gerencial. Infere-se que esta hipótese é suportada devido a relação negativa e significativa encontrada, fato este que corrobora com achados de estudos anteriores presentes na literatura como os de Kahn et al. (1964), King e King (1990), Lynch (2007) e Tang e Chang (2010), sendo possível observar que o conflito de papéis trata-se da divergência nas expectativas impostas aos indivíduos no cumprimento de seu papel, advindas de exigências simultâneas de dois ou mais requisitos de função, o que dificulta ou impossibilita o desempenho de suas atividades, e conseqüentemente interfere no desempenho gerencial da organização.

Observa-se que indicadores do constructo Conflito de Papéis que se destacaram, como AP 05 e AP 07, estão atrelados a solicitações incompatíveis de duas ou mais pessoas a respeito das atividades a serem desempenhadas, bem como, demandas requeridas sem a disponibilização dos devidos recursos para a execução de tais atividades. Infere-se que a Participação Orçamentária, na amostra analisada, tende a diminuir possíveis conflitos e controvérsias entre os gestores, o que possivelmente deverá conduzir a um melhor desempenho gerencial.

A hipótese H4: A participação de gestores nos processos orçamentários está diretamente e negativamente relacionada com a ambiguidade de papéis percebida, não pode ser suportada a partir dos resultados encontrados neste estudo, visto que obteve-se uma relação significativa e positiva entre a participação orçamentária e a ambiguidade de papéis no modelo estrutural. Estes resultados divergem dos achados de King e King (1990) que apontam que as exigências feitas do superior para o responsável de determinada função na organização, devem ocorrer por meio de uma comunicação clara, direta e indireta entre estes, pois em organizações em que tal situação não é respeitada, a ambiguidade e o conflito de papéis tende a ocorrer.

Ao que se refere a hipótese H5: A participação de gestores nos processos orçamentários está diretamente e negativamente relacionada com o conflito de papéis percebido, observa-se que esta hipótese é suportada, revelando que um maior nível de participação orçamentária diminui o conflito de papéis da organização. Estudos anteriores como os de Hanson (1966) e Milani (1975) descrevem que a importância da participação orçamentária reside em sua influência no aspecto comportamental e psicológico dos indivíduos.

A literatura também sugere que a utilização da participação orçamentária tende a causar um maior comprometimento dos indivíduos com as metas orçamentárias e um aumento no esforço em suas atividades de trabalho, influenciando positivamente o desempenho gerencial. Assim como quando o requerimento de um supervisor ao indivíduo responsável por uma função, é realizado de forma clara, distinguindo-se as funções incumbentes a cada um, bem como, os requisitos, exigências e obrigações de cada parte é possível reduzir o conflito de papéis percebidos na organização (King & King, 1990).

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A Tabela 5 sintetiza os resultados encontrados para o teste das hipóteses formuladas neste estudo, destacando-se os respectivos coeficientes encontrados e a significância estatística dessas relações.

Tabela 5 - Teste das hipóteses do estudo

Hipóteses	Caminho Estrutural	Path Coefficients	Standard Error	T-Statistics	P-Values	Resultado
H1	Participação Orçamentária -> Desempenho Gerencial	0,694	0,074	9,428	0,000	Suportada
H2	Ambiguidade de Papéis -> Desempenho Gerencial	-0,039	0,069	0,563	0,574	Não Suportada
H3	Conflito de Papéis -> Desempenho Gerencial	-0,190	0,070	2,713	0,007	Suportada
H4	Participação Orçamentária -> Ambiguidade de Papéis	0,549	0,062	8,798	0,000	Não Suportada
H5	Participação Orçamentária -> Conflito de Papéis	-0,223	0,074	3,030	0,003	Suportada

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com as informações apresentadas na Tabela 5, é possível concluir que três das cinco hipóteses dessa pesquisa (H1, H3 e H5) foram suportadas, visto que os coeficientes gerados nos testes das hipóteses foram significativos, entando alinhados ao pressuposto da literatura revisitada. As hipóteses H2 e H4 não foram suportadas nessa pesquisa, devido a não significância da relação entre ambiguidade de papéis e o desempenho, e a relação positiva identificada entre a participação orçamentária e a ambiguidade de papéis.

Assim, na amostra investigada nesta pesquisa, observou-se que a participação orçamentária apresenta relação positiva com o desempenho gerencial da organização e, também positiva com a Ambiguidade de Papéis, porém estando negativamente relacionada com o Conflito de Papéis. Estes achados revelam que a configuração orçamentária participativa contribui para o alcance de melhor desempenho, mitigando eventuais efeitos negativos da ambiguidade e do conflito de papéis no desempenho. Contudo, não é capaz de atenuar os problemas identificados em algumas organizações relacionadas a falta de clareza nos papéis a serem desenvolvidos por estes gestores.

No que se refere a Ambiguidade de Papéis percebida pelos gestores, os resultados revelam não haver relação significativa entre essa variável e o Desempenho Gerencial, o que diverge dos achados de estudos anteriores como Kahn et al. (1964), King e King (1990), Lynch (2007) e Tang e Chang (2010). No que tange o Conflito de Papéis percebido pelos gestores, observa-se que essa variável está negati-

vamente relacionada com o desempenho gerencial, o que reforça os indícios dos efeitos informativos e motivacionais da participação orçamentária no desempenho.

Há de se ressaltar que as diferenças no contexto organizacional das empresas brasileiras, assim como aspectos culturais e sociais inerentes a realidade de nosso país, são aspectos que devem ser levados em consideração quando da comparação dos achados desta pesquisa com a maioria dos achados elencados em estudos anteriores. Além disto, o contexto específico de organizações industriais de exportação também possui distinções e especificidades no que se refere ao ambiente de trabalho. Estas circunstâncias podem, de certa forma, auxiliar na compreensão das possíveis diferenças nos resultados encontrados, principalmente no que se refere a relação inesperada entre ambiguidade de papéis e o desempenho gerencial, assim como a relação positiva identificada entre a participação orçamentária e a ambiguidade de papéis, divergente da literatura majoritária.

Pode-se inferir mediante estas evidências, a luz da Teoria dos Papéis, que os papéis informativos e motivacionais da Participação Orçamentária, conforme sugerido pela literatura, não parecem ser suficiente para reduzir a Ambiguidade de Papéis percebida pelos gestores com responsabilidade orçamentária na amostra investigada. Contudo, minimizam seus efeitos negativos sobre o desempenho, uma vez que ao participar dos processos orçamentários da organização, os gestores passam a conhecer os objetivos e metas orçamentárias a serem cumpridos, bem como a disponibilidade de recursos para o desenvolvimento de suas atividades. Com isto, podem tornar-se mais propensos a dedicarem-se para o alcance de tais resultados, mesmo considerando uma eventual tensão no trabalho, em decorrência da escassez ou glosa de recursos.

Possivelmente durante o processo orçamentário a falta de comunicação e informação relacionada as atividades específicas a serem desempenhadas por estes indivíduos pode estar dificultando a compreensão das proposições orçamentárias da empresa, tendo em vista a complexidade das operações desenvolvidas por uma organização industrial que atua com exportação (King & King 1990; Lynch, 2007; Tang & Chang, 2010).

Todavia, constata-se que a Participação Orçamentária minimiza os efeitos negativos do Conflito de Papéis percebido por estes gestores. Neste ponto, a participação dos indivíduos no processo orçamentário tende a induzir os gestores a uma maior compreensão de suas incumbências, gerando um maior comprometimento destes com as metas orçamentárias traçadas, o que contribui para o alcance de um melhor desempenho gerencial (Rizzo, House & Lirtzman, 1970; Birnberg, Luft & Shields, 2007).

Por outro lado, verifica-se que mesmo havendo Ambiguidade de Papéis na amostra em análise, o Desempenho Gerencial é alcançado no modelo estrutural testado, o que pode ser explicado pelo maior esforço e dedicação dos gestores, possivelmente efeitos advindos da Participação Orçamentária (Otley, 1978; Kenis, 1979; Schuler, 1980; Brownell, 1981; Merchant, 1981; Brownell & McInnes, 1986; Mia, 1989; Nouri & Dunk, 1993; Parker, 1998), e da necessidade de manutenção de sua condição de trabalho. Gestores são indivíduos que possuem suas necessidades pessoais, quer seja relacionada ao prazer no execução de suas tarefas, no status recebido no desempenho de suas funções ou por outras necessidades de ordem financeira.

Assim, as organizações ao possibilitarem aos gestores envolvidos uma maior compreensão e entendimento a respeito do orçamento, e as respectivas atividades organizacionais a serem desenvolvidas, ensejam o aumento de sua motivação e comprometimento junto as diretrizes orçamentárias, ocasionando uma melhora no desempenho gerencial (Nouri & Parker, 1998; Chong & Leung, 2003), ainda que

sejam observados impasses vinculados a Ambiguidade de Papéis percebida, ou eventual insatisfação com questões específicas existentes no ambiente de trabalho.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo proposto objetivou avaliar os efeitos da participação orçamentária de gestores das maiores organizações industriais brasileiras em operações de exportação, na relação entre ambiguidade e conflito de papéis, e o desempenho gerencial. Mediante as evidências verificadas na literatura e os resultados dos diversos testes estatísticos realizados, pode-se realizar algumas inferências com relação ao fenômeno analisado.

A participação dos gestores da amostra nos processos orçamentários mostrou-se relacionada positivamente ao seu desempenho gerencial nas organizações industriais analisadas, conforme observado nos resultados pertinentes a hipótese H1. Tais aspectos são amparados pela literatura, uma vez que o nível de engajamento dos indivíduos frente as metas traçadas, tende a crescer quando estes são envolvidos no processo de desenvolvimento de ações ligadas ao orçamento.

A participação orçamentária é uma característica geralmente adotada em organizações que visam motivar seus colaboradores a melhoria do desempenho no trabalho (Subramaniam & Mia, 2001; Zonatto, 2014). De mesmo modo, a divulgação de informações entre os níveis hierárquicos da organização pode propiciar que os subordinados auxiliem no aperfeiçoamento das estratégias em relação aos orçamentos, juntamente de seus gestores, possibilitando a obtenção de um melhor desempenho gerencial (Nouri & Parker, 1998; Covalski et al., 2007).

No mesmo sentido, a hipótese H3 foi suportada, demonstrando que o conflito de papéis percebido pelos gestores está negativamente relacionado com o desempenho gerencial, e ainda nesta seara, suportou-se a hipótese H5, observando-se que a participação dos gestores nos processos orçamentários está negativamente relacionada com o conflito de papéis percebidos pelos indivíduos, resultados que revelam efeitos diretos e indiretos da participação no desempenho, mediados por esta variável interveniente.

O conflito de papéis, de fato, demonstra-se como um fator inibidor do desempenho gerencial nas organizações. Indivíduos que experimentam o conflito de papéis podem ter dificuldades no desempenho de suas atividades, uma vez que, em sua visão, há uma divergência nas reais expectativas da alta gestão quanto ao resultado das atividades a serem desempenhadas. Logo, quanto mais transparente possível forem as empresas na comunicação de seus subordinados, quanto aos requisitos de suas funções e quais suas reais incumbências, ocasionando assim um menor nível de conflito de papéis, maior tenderá a ser o desempenho em nível gerencial (Milani, 1975; King & King, 1990). Ainda neste panorama, quanto maior a participação orçamentária, maximizando o engajamento e troca de experiências entre os gestores e subordinados, menor tende a ser o conflito de papéis (Lynch, 2007; Tang & Chang, 2010), e seus efeitos negativos sobre o desempenho.

Com relação a ambiguidade de papéis percebida pelos gestores, não inferiu-se significância nos modelos estruturais elaborados, tanto para a relação com o desempenho gerencial na hipótese H2, quanto para a relação com a participação orçamentária na hipótese H4. Embora os resultados deste estudo tenham sido inconclusivos para tais variáveis, e ainda, haja certa diversidade de resultados identificados na literatura, observa-se um maior número de achados indicando que a ambiguidade de papéis está negativamente relacionada ao desempenho gerencial, assim como, a participação orçamentária está negativamente relacionada a ambuiguidade de papéis. No caso analisado esta relação não foi observada,

o que indica que mesmo participando dos processos orçamentários, as percepções de ambiguidade de papéis dos indivíduos permanecem em suas organizações.

Quando as atividades e funções dos indivíduos não são bem delineadas na organização, tal circunstância pode gerar experiências de incerteza e dubiedade, o que por sua vez, poderá influenciar negativamente na performance das atividades desempenhadas pelo indivíduo no trabalho. Neste caso, quanto maior a participação orçamentária e o engajamento dos gestores, menor tenderá a ser a ambiguidade de papéis por estes percebidas (King & King 1990; Lynch, 2007; Tang & Chang, 2010), bem como seus efeitos negativos no desempenho.

Mesmo não sendo possível concluir na amostra sobre os efeitos da ambiguidade de papéis em relação ao desempenho gerencial, o coeficiente de correlação encontrado, mesmo que não significativo, é negativo, o que reforça as evidências de que os níveis de participação orçamentária atuam como elementos capazes de potencializar o desempenho em nível gerencial, direta e indiretamente, por meio de outras variáveis intervenientes.

Estes resultados apresentam importantes implicações ao campo de estudos, revelando que configurações orçamentárias distintas tendem a apresentar efeitos distintos nas variáveis de conflito e ambiguidade de papéis, bem como seus efeitos no desempenho gerencial. Do mesmo modo, revelam que em âmbito industrial, mesmo com o atual cenário econômico que afetou as operações desenvolvidas por diversas organizações, em especial as que atuam com operações de exportação, empresas que adotam uma configuração orçamentária participativa, foram capazes de influenciar positivamente o desempenho gerencial de seus gestores, o que sugere a eficácia do seu uso como um elemento informativo e motivador de gestores com tal atribuição.

Algumas limitações podem ser identificadas no estudo. No que tange a seus resultados, os mesmos podem estar relacionados a uma amostra específica utilizada, levando-se em consideração a análise em um único período de tempo, não podendo, deste modo, serem generalizados. Contudo, fornecem evidências que estimulam a realização de novos estudos. Assim, recomenda-se para pesquisas futuras, investigar-se outros aspectos influentes da relação entre participação orçamentária e o desempenho gerencial, em especial elementos de análise relacionados a fatores cognitivos, motivacionais e do valor de realização dos indivíduos no trabalho.

A realização de pesquisas qualitativas também podem contribuir para o entendimento dos efeitos de diferentes configurações orçamentárias adotadas pelas empresas, bem como a análise de seus efeitos na ambiguidade e no conflito de papéis nas organizações, e no desempenho em nível gerencial, em nível de unidade ou organizacional. Adicionalmente, a observância do desejo de outros gestores subordinados em fazerem parte ou não dos processos orçamentários de sua organização, também podem revelar fatores que contribuem para a criação de tensões no ambiente de trabalho, e seus efeitos em atitudes, no comportamento e no desempenho gerencial.

REFERÊNCIAS

Argyris, C. (1952). *The impact of budgets on people*. Controllershship foundation. Ithaca, New York: Cornell University.

Bass, B. M., & Leavitt, H. J. (1963). Some experiments in planning and operating. *Management Science*, 9(4), 574-585.

Birnberg, J. G., Luft, J., & Shields, M. D. (2007). Psychology theory in management accounting research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 113-135.

- Birnberg, J. G. (2011). A proposed framework for behavioral accounting research. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 1-43.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Brownell, P. (1981). Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *Accounting Review*, 844-860.
- Brownell, P. (1983). Leadership style, budgetary participation and managerial behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 8(4), 307-321.
- Brownell, P., & McInnes, M. (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *Accounting review*, 587-600.
- Bryan, J. F., & Locke, E. A. (1967). Goal Setting as a means of increasing Motivation'. *Development of Volitional Competence*, 51(3), 184.
- Bryer, A. R. (2014). Participation in budgeting: A critical anthropological approach. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 511-530.
- Chong, V. K., Eggleton, I. R., & Leong, M. K. (2006). The multiple roles of participative budgeting on job performance. *Advances in accounting*, 22, 67-95.
- Chong, V. K., Eggleton, I. R., & Leong, M. K. (2006). The multiple roles of participative budgeting on job performance. *Advances in accounting*, 22, 67-95.
- Cherrington, D. J., & Cherrington, J. O. (1973). Appropriate reinforcement contingencies in the budgeting process. *Journal of Accounting research*, 225-253.
- Christensen, J. (1982). The determination of performance standards and participation. *Journal of Accounting Research*, 589-603.
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of management accounting research*, 2, 587-624.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Weiss, J. M. (2013). The social construction, challenge and transformation of a budgetary regime: The endogenization of welfare regulation by institutional entrepreneurs. *Accounting, Organizations and Society*, 38(5), 333-364.
- Dani, A. C., Zonatto, V. C. S., & Diehl, C. A. (2016). Participação orçamentária e desempenho gerencial: uma meta-análise das relações encontradas em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 10(1).
- Derfuss, K. (2016). Reconsidering the participative budgeting–performance relation: A meta-analysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences. *The British Accounting Review*, 48(1), 17-37.
- Dunk, A. S. (1993). The effects of job-related tension on managerial performance in participative budgetary settings. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7-8), 575-585.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of marketing research*, 382-388.
- Frezatti, F. (2005). Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?. *RAE-revista de administração de empresas*, 45(2).
- Frezatti, F., Nascimento, A. R. D., Junqueira, E., & Relvas, T. R. S. (2011). Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da grounded theory. *Organizações & Sociedade*, 18(58), 445-466.

- Guidini, A. A. (2015). Efeitos motivacionais, do valor de realização e das funções cognitivas da participação do indivíduo nos processos orçamentários sobre o desempenho gerencial. (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Universidade Regional de Blumenau.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman Editora.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of management accounting research*, 15(1), 95-116.
- Hanson, E. I. (1966). The budgetary control function. *The Accounting Review*, 41(2), 239-243.
- Hofstede, G. H. (1968). *The game of budget control*. Tavistock Publication Limited: Londres.
- Hopwood, A. G. (1972). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of accounting research*, 156-182.
- Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). Organizational stress: Studies in role conflict and ambiguity. *American Sociological Association*, 30(4), p. 620.
- Kenis, I. (1979). Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *Accounting Review*, 707-721.
- King, L. A., & King, D. W. (1990). Role conflict and role ambiguity: A critical assessment of construct validity. *Psychological Bulletin*, 107(1), 48.
- Lynch, K. D. (2007). Modeling role enactment: Linking role theory and social cognition. *Journal for the Theory of Social Behaviour*, 37(4), 379-399.
- Mahoney, T. A. (1963). *Development of managerial performance: A research approach*. South-western Publishing Company.
- Mahoney, T. A., Jerdee, T. H., & Carroll, S. J. (1965). The job (s) of management. *Industrial Relations: A Journal of Economy and Society*, 4(2), 97-110.
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica*. São Paulo: Atlas.
- Merchant, K. A., & Manzoni, J. F. (1989). The achievability of budget targets in profit centers: A field study. In *Readings in Accounting for Management Control* (pp. 496-520). Springer, Boston, MA.
- Mia, L. (1989). The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 14(4), 347-357.
- Mia, L., & Patiar, A. (2002). The interactive effect of superior-subordinate relationship and budget participation on managerial performance in the hotel industry: an exploratory study. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 26(3), 235-257.
- Moreno, J. L. (2009). *Psicodrama*. 12ª ed. São Paulo: Pensamento-Cultrix Ltda.
- 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.
- 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.
- Otley, D. T. (1978). Budget use and managerial performance. *Journal of accounting research*, 122-149.

Palomino, M. N., & Frezatti, F. (2016). Role conflict, role ambiguity and job satisfaction: Perceptions of the Brazilian controllers. *Revista de Administração (São Paulo)*, 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.

Penno, M. (1984). Asymmetry of pre-decision information and managerial accounting. *Journal of Accounting Research*, 177-191.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2014). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos Em Contabilidade*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas.

Rizzo, J. R., House, R. J., & Lirtzman, S. I. (1970). Role conflict and ambiguity in complex organizations. *Administrative science quarterly*, 150-163.

Santos, A. C., Marcello, I. E., & Lavarda, C. E. F. (2011). Relação do conhecimento de gestão de custos e participação orçamentária com o desempenho dos gestores. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Schuler, R. S. (1980). Definition and conceptualization of stress in organizations. *Organizational behavior and human performance*, 25(2), 184-215.

Subramaniam, N., & Mia, L. (2001). The relation between decentralised structure, budgetary participation and organisational commitment: the moderating role of managers' value orientation towards innovation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(1), 12-30.

Silva, A. C. R. (2010). *Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade*. São Paulo: Atlas.

Tang, Y.T., & Chang, C. H. (2010). Impact of role ambiguity and role conflict on employee creativity. *African Journal of Business Management*, 4(6), 869.

Tsui, J. S. (2001). The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: an analysis of Chinese and Western managers. *The international journal of accounting*, 36(2), 125-146.

Teixeira, O. C. (2003). *Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, SP, Brasil.

Wickham, M., & Parker, M. (2007). Reconceptualising organisational role theory for contemporary organisational contexts. *Journal of Managerial Psychology*, 22(5), 440-464.

Young, S. M. (1985). Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. *Journal of accounting research*, 829-842.

Young, K. M. (2007). Illinois public community college department chair roles and role conflict. University of Illinois at Urbana-Champaign.

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

Zonatto, V. C. S., & Lavarda, C. E. F. (2012). Evidências dos efeitos da participação orçamentária na assimetria de informação, estresse ocupacional e desempenho no trabalho. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

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 (Doctoral dissertation, Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau).