

Influência do Uso Diagnóstico e Interativo do Orçamento no Desempenho Gerencial Mediado pelo Comprometimento Organizacional

Itzhak David Simão Kaveski¹

profitzhak@gmail.com |  0000-0001-8691-9904

Ilse Maria Beuren²

ilse.beuren@gmail.com |  0000-0003-4007-6408

Tayse Gomes²

taysegomes_@hotmail.com |  0000-0003-4528-2155

Carlos Eduardo Facin Lavarda²

elavarda@gmail.com |  0000-0003-1498-7881

RESUMO

Este estudo objetiva avaliar a influência do uso diagnóstico e interativo do orçamento no desempenho gerencial mediado pelo comprometimento organizacional. Uma *survey* foi realizada tendo como população empresas industriais brasileiras do setor têxtil, e a amostra compõe-se dos 133 respondentes do questionário. Para testar as hipóteses, utilizou-se a modelagem de equações estruturais. Os resultados mostram que o uso do orçamento de forma diagnóstica e/ou interativa influencia no comprometimento organizacional, tal como este influencia no desempenho gerencial. O comprometimento organizacional apresentou efeito de mediação total na relação entre o uso do sistema de controle orçamentário e o desempenho gerencial, e isso indica que as formas de uso do orçamento só afetam o desempenho gerencial quando os gestores estão comprometidos com a organização. Conclui-se, com base nos resultados, que as formas de uso do orçamento são influenciadoras do comprometimento organizacional e do desempenho gerencial nas empresas pesquisadas. Esses achados avançam nos estudos ao revelar que o uso diagnóstico e uso interativo do orçamento são variáveis antecedentes do comprometimento organizacional, o que direciona a comportamentos no trabalho os quais podem contribuir para o aumento do desempenho gerencial.

PALAVRAS-CHAVE

sistema de controle orçamentário, uso diagnóstico, uso interativo, comprometimento organizacional, desempenho gerencial

¹Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, Corumbá, MS, Brasil

²Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil

Recebido: 22/09/2019.

Revisado: 02/02/2020.

Aceito: 20/04/2020.

Publicado Online em: 16/11/2020.

DOI: <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2021.18.1.5>



1. INTRODUÇÃO

O planejamento e o controle orçamentário podem ser um trunfo no desenvolvimento e desempenho da organização (Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira & Bido, 2010). O orçamento “requer dos gestores um grande esforço no detalhamento, envolvimento e especificação para que sejam operacionalizadas as decisões, o que pode ser mais sumarizado no planejamento estratégico” (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009, p. 60). Por sua vez, o controle orçamentário “corresponde ao fechamento do processo de gestão e ocorre não apenas antes, mas durante e após a ocorrência das atividades” (Frezatti et al., 2009, p. 61).

A concepção de controle descrita na obra de Simons (1995) está intimamente ligada aos orçamentos. A estrutura proposta pelo autor, com quatro alavancas de controle (*Levers of Control* - LOCs) ou sistemas (sistemas de crenças, sistemas de limites, sistemas de controle interativo e sistemas de controle diagnóstico) pode auxiliar os gestores no controle orçamentário. Em consonância, os gestores utilizam-se de comparações numéricas, por exemplo, orçado *versus* realizado, aumentos ou diminuições de despesas, entre outras formas, a fim de verificar periodicamente eventuais ou potenciais problemas. Neste estudo, o modelo de controle de Simons (1995) foi utilizado como um quadro de referência teórica.

Os efeitos orçamentários foram pesquisados com base em preceitos da psicologia sobre uma variedade de comportamentos, por reconhecerem que as respostas dos indivíduos aos seus ambientes sociais são complexas (Covaleski, Evans III, Luft & Shields, 2007). Esses comportamentos potencialmente conflitantes foram investigados considerando diferentes manifestações, como a motivação, o estresse, a satisfação, o comprometimento, as relações com os superiores e o desempenho gerencial. Uma das manifestações de interesse deste estudo é o desempenho gerencial, definido por Oh e Berry (2009) como comportamentos gerenciais que se acredita serem ideais para identificar, assimilar e utilizar recursos para sustentar a unidade organizacional pela qual um gestor possui responsabilidades.

Nouri e Parker (1998) exploraram as ligações entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial. Como limitações do estudo, apontaram diversas possibilidades, entre elas: (i) comprometimento organizacional leva à *performance* (direção causal geralmente assumida na literatura); (ii) desempenho leva ao compromisso organizacional; e (iii) desempenho no trabalho e comprometimento organizacional têm relação recíproca. Abordagens variadas são encontradas na literatura sobre o tema. Chong e Chong (2002) e Wentzel (2002) destacaram a relevância de estudos sobre o orçamento participativo e a relação com o compromisso com metas orçamentárias. Young (1985), Chenhall (1986), Chow, Cooper e Waller (1988) e Shields e Shields (1998) priorizaram abordagens sobre o orçamento participativo. Argyris (1952) e Becker e Green (1962) focalizaram o orçamento e os indivíduos.

Covaleski et al. (2007) classificam as pesquisas que versam sobre os efeitos das práticas orçamentárias em três estágios. Os dois primeiros discutem as diferentes formas de modelo causal para as variáveis independentes – efeitos aditivos *versus* efeitos interativos. O terceiro estágio focaliza as relações entre as variáveis dependentes dos modelos utilizados nas duas primeiras fases – estados mentais, comportamento e desempenho gerencial. Essa abordagem verifica “como os estados mentais medeiam os efeitos das práticas orçamentárias sobre o comportamento e o desempenho gerencial” (Covaleski et al., 2007, p. 22).

No entanto, outras variáveis podem exercer influência uma sobre as outras e revelar efeitos no desempenho gerencial. Por exemplo, há poucas evidências nas pesquisas sobre o comprometimento organizacional como variável mediadora exercendo influência sobre o desempenho gerencial, menos ainda quando analisado a partir das alavancas propostas por Simons (1995), como no uso

diagnóstico e interativo. Conforme sugerem Mucci, Frezatti e Dieng (2016), pesquisas futuras poderiam investigar as funções do orçamento, a importância percebida do instrumento na gestão e tomada de decisões ou, ainda, relacionar essas variáveis com os estilos de uso do orçamento (diagnóstico, interativo, coercitivo ou habilitante).

Ponderando essas perspectivas, tem-se a seguinte pergunta de pesquisa: Qual a influência do uso diagnóstico e interativo do orçamento no desempenho gerencial mediado pelo comprometimento organizacional? Neste estudo, objetiva-se avaliar a influência do uso diagnóstico e interativo do orçamento no desempenho gerencial mediado pelo comprometimento organizacional em empresas industriais brasileiras do setor têxtil. Presume-se que esse setor econômico esteja imbuído em características inovadoras de produtos e processos, com vistas ao atendimento das demandas do mercado (Rangel, Silva & Costa, 2010). Isso implicaria o uso simultâneo de sistemas de controle orçamentário diagnóstico e interativo, ou seja, preocupação com o cumprimento das metas orçamentárias e com a flexibilização para proporcionar o aprendizado dos indivíduos dentro da organização.

De acordo com Rangel et al. (2010), o setor têxtil é dividido em dois tipos de mercado. O primeiro refere-se aos mercados de *commodities*, com produtos padronizados, destinado à população com menor poder aquisitivo. Nesse tipo de mercado, a mudança estratégica é baixa, pois a concorrência se dá basicamente via redução de custos e de preços dos produtos. O segundo refere-se ao mercado segmentado, com produtos diferenciados, destinados à população com maior poder aquisitivo. Nesse tipo de mercado, a mudança estratégica é alta, pois as exigências dos consumidores são mais elevadas, buscam estilo, *design* e moda únicos ou diferenciados, exigindo das empresas respostas rápidas às mudanças na moda e das exigências dos consumidores (Rangel et al., 2010). Nessa perspectiva, é relevante pesquisar nas empresas da indústria têxtil os efeitos do uso de sistemas de controle orçamentário.

Alavancas de controle propostas por Simons (1995) foram utilizadas com foco no orçamento no estudo de Chong e Mahama (2014), para verificar o impacto do uso interativo e do uso diagnóstico do orçamento sobre a eficácia de equipes em empresas norte-americanas. Nesta pesquisa, busca-se ampliar a literatura orçamentária, atentando-se aos sistemas de controle orçamentário e ao desempenho gerencial dos gestores. No escopo da pesquisa, considera-se também o comprometimento das pessoas envolvidas nesse processo, enquanto variável mediadora, exercendo efeitos sobre a relação entre o uso diagnóstico e interativo do sistema orçamentário e o desempenho gerencial. O intuito é contribuir na compreensão de deficiências relacionadas aos aspectos mais profundos do comprometimento organizacional, que pode ser influenciado pelo tipo de sistema de controle implementado nas organizações. O provimento de novas informações representa uma expansão do conhecimento nesse campo.

2. REVISÃO DA LITERATURA E HIPÓTESES DA PESQUISA

2.1. SISTEMA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO E COMPROMETIMENTO ORGANIZACIONAL

Para Mowday, Steers e Porter (1979), o comprometimento organizacional é uma caracterização de pelo menos três fatores relacionados: (i) forte crença e aceitação dos objetivos e valores da organização; (ii) disposição para exercer um esforço considerável em nome da organização; e, (iii) forte desejo de manter a adesão à organização. Nessa perspectiva, o comprometimento organizacional é concebido não apenas pela manifestação de crenças e opiniões, mas também pelas ações. Além disso, o comprometimento pode ser percebido pelo indivíduo em diferentes dimensões organizacionais.

O comprometimento tem foco na estratégia como perspectiva, ou seja, como as pessoas interpretam os direitos e responsabilidades do mundo organizacional e seu relacionamento com os indivíduos que trabalham em torno delas (Simons, 2013). O comprometimento com os outros também pode ser identificado na vontade proativa de compartilhamento de informações úteis para outras pessoas ou outras unidades da organização (Simons, 2013). Quando definido dessa maneira, o comprometimento representa algo além da lealdade passiva, envolve uma relação ativa, de modo que os indivíduos estão dispostos a dar algo de si, a fim de contribuir para o bem-estar da organização (Mowday et al., 1979).

O comprometimento como construção é mais global, reflete uma resposta afetiva geral à organização. Ele enfatiza o apego à organização empregadora, incluindo seus objetivos e valores e tende a ser mais estável ao longo do tempo. Desse modo, os eventos diários no local de trabalho não levam o indivíduo a reavaliar seu apego à organização em geral (Mowday et al., 1979). Além disso, quando os comportamentos de vinculação ou ações do indivíduo excedem as expectativas formais e normativas, trata-se de manifestações de comprometimento. Mowday et al. (1979) destacam que esses comportamentos se refletem na organização, já que os indivíduos renunciam a cursos alternativos de ação e optam por se ligar à organização. Ou seja, o indivíduo se identifica com determinada organização e seus respectivos objetivos e deseja manter-se ligado a ela para facilitar a consecução desses objetivos.

O nível de comprometimento nas organizações pode ser influenciado por mecanismos como o sistema de controle orçamentário. O orçamento é um dos sistemas de controle gerencial usado pelos gestores para coordenar e comunicar prioridades estratégicas e induzir o seu comprometimento com a organização (Abernethy & Brownell, 1999). Simons (1995) propõe um modelo que prevê sistemas de controle interativo e diagnóstico. Essas duas modalidades de controle são discutidas com efeitos diferentes na abordagem do uso do orçamento, como pode ser observado nos estudos de Abernethy e Brownell (1999), Bisbe e Otley (2004), Hofmann, Wald e Gleich (2012), Shen e Perera (2013), Chong e Mahama (2014), Laitinen, Lansiluoto e Salonen (2016), Neitzke e Espejo (2016).

O Uso Diagnóstico do Orçamento (UDO) fornece motivação e direção para os gestores atingirem suas metas, além de se envolverem no caso de grandes desvios no orçamento, visto que seus subordinados recebem um nível significativo de autoridade e autonomia (Hofmann et al., 2012). Tal obrigação que os gestores possuem de monitorar e coordenar a implementação das estratégias pretendidas pode contribuir para o aumento do comprometimento organizacional, visto que as decisões tomadas devem estar alinhadas com os objetivos organizacionais (Chong & Mahama, 2014). Por exemplo, empresas da indústria têxtil que atuam principalmente em mercados de *commodities* podem se beneficiar do UDO, visto que os parâmetros operacionais são tidos como predefinidos, no que tange ao nível de mudança estratégica, complexidade das operações e o número das decisões dos subordinados.

O Uso Interativo do Orçamento (UIO) permite que os gestores sejam regular e pessoalmente envolvidos no processo orçamentário, pois monitoraram e intervêm ativamente nas atividades de decisão de seus subordinados (Hofmann et al., 2012). O UIO pode contribuir para o aumento do comprometimento organizacional dos gestores devido à maior flexibilidade no que tange ao diálogo e respeito pelas ideias dos subordinados. Esses são capazes de discutir, desafiar e debater conjuntamente a forma de organizar e executar planos de ação capturados nos orçamentos (Chong & Mahama, 2014). Por exemplo, empresas da indústria têxtil que atuam principalmente no mercado segmentado podem se beneficiar do UIO quando há mudança estratégica em nível

alto, já que contribui para ajustar as estratégias de modo a capitalizar a aprendizagem gerada pelas novas ideias de seus subordinados.

De acordo com Abernethy e Brownell (1999), o orçamento de forma diagnóstica é usado quando a mudança estratégica é baixa, ou seja, há pouca ambiguidade em relação às prioridades organizacionais, e a natureza do trabalho é relativamente estável, com rotinas pré-estabelecidas e compreendidas para a execução das tarefas. O orçamento de forma interativa é usado quando a mudança estratégica é alta, ou seja, ocorrem mudanças frequentes que exigem respostas rápidas às novas oportunidades de mercado (Abernethy & Brownell, 1999). No entanto, o poder dos sistemas de controle não reside apenas no seu uso distinto, mas no quanto eles se complementam e criam um estado de tensão dinâmica (Simons, 1995). Essa tensão dinâmica refere-se a duas alavancas de controle contraditórias, mas inter-relacionadas, usadas de maneira dinâmica, que envolve concorrência e complementaridade (Simons, 1995).

Considerando a limitação de evidências relativas à influência do sistema de controle orçamentário sobre o nível de comprometimento dos indivíduos com a organização empregadora, no presente estudo analisa-se como a forma de uso diagnóstico e interativo (Simons, 1995) do sistema de controle orçamentário pode influenciar nos resultados atitudinais dos indivíduos. Desse modo, formula-se a primeira hipótese da pesquisa:

- **H₁:** Há uma relação positiva entre o uso diagnóstico e interativo do orçamento e o comprometimento organizacional.

A não rejeição dessa hipótese indicará que a forma como o sistema de controle orçamentário é usado pelos gestores, interativa ou diagnóstica, implica efeitos sobre as ações desses gestores. Assim, espera-se que o sistema de controle orçamentário influencie o nível de comprometimento organizacional.

2.2. COMPROMETIMENTO ORGANIZACIONAL E DESEMPENHO GERENCIAL

O comprometimento organizacional implica identificação, envolvimento e apego emocional do indivíduo com a organização, o que reflete diretamente em várias medidas de desempenho no trabalho (Meyer, Paunonen, Gellatly, Goffin & Jackson, 1989). A premissa de que os indivíduos com forte comprometimento organizacional superam o desempenho daqueles que têm comprometimento mais fraco é prevalente em estudos que usam medidas de desempenho de autoavaliação (Meyer et al., 1989; Nouri & Parker, 1998; Fu & Deshpande, 2014; Swalhi, Zgoulli & Hofaidhllaoui, 2017).

Para Porter, Steers, Mowday e Boulian (1974), indivíduos com elevado comprometimento organizacional possuem forte crença e aceitação dos objetivos e valores da organização, vontade de exercerem um esforço considerável em prol da organização e manterem-se membros dela. Indivíduos com baixo nível de comprometimento organizacional são motivados a buscar o autointeresse, enquanto aqueles com elevados níveis são motivados a buscar o interesse organizacional (Meyer et al., 1989).

Pesquisas anteriores têm revelado uma forte ligação entre o comprometimento organizacional e o desempenho dos indivíduos no local de trabalho (Meyer et al., 1989; Nouri & Parker, 1998; Fu & Deshpande, 2014; Sharma & Dhar, 2016; Swalhi et al., 2017). Segundo Meyer et al. (1989), gestores comprometidos afetivamente com a organização possuem um senso de pertencer à organização e buscam realizar e alcançar as metas estabelecidas. Nessa perspectiva, gestores comprometidos irão exercer esforços para exceder as expectativas organizacionais, em

busca de um maior desempenho (Nouri & Parker, 1998). De acordo com Fu e Deshpande (2014), o comprometimento organizacional possui impacto direto no desempenho gerencial. Nessa perspectiva, formula-se a segunda hipótese da pesquisa:

- **H₂:** Há uma relação positiva entre o comprometimento organizacional e o desempenho gerencial.

A não rejeição dessa hipótese indicará que os gestores, ao se identificarem com a organização e com seus objetivos, além de desejarem manter-se como membros de modo a facilitar a consecução desses objetivos, irão melhorar a qualidade dos serviços e de sua eficácia. Dessa forma, é esperado que o comprometimento organizacional melhore o desempenho gerencial dos gestores.

2.3. SISTEMA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO E DESEMPENHO GERENCIAL

O Sistema de Controle Orçamentário (SCO) pode exercer impacto sobre o desempenho organizacional e gerencial. Pesquisadores têm investigado o uso interativo do orçamento (Abernethy & Brownell, 1999; Bisbe & Otley, 2004; Hofmann et al., 2012) e o uso diagnóstico do orçamento (Hofmann et al., 2012) no desempenho organizacional. Pesquisadores também têm investigado o uso interativo do orçamento (Shen & Perera, 2013; Chong & Mahama, 2014) e o uso diagnóstico do orçamento (Shen & Perera, 2013; Chong & Mahama, 2014) no desempenho gerencial.

Abernethy e Brownell (1999), ao estender os argumentos de Simons (1995), aduzem que o SCO usado de forma interativa seria caro demais para se implantar e, portanto, o uso interativo seria mais adequado em organizações com mudanças na tipologia estratégica. Os autores elucidam que o uso interativo do orçamento permite o intercâmbio de informações estratégicas entre os diferentes níveis de gestão. Assim, os benefícios do uso interativo do orçamento superariam os custos para a efetivação das tarefas. Investigando os hospitais do setor público australiano, os autores concluíram que o desempenho organizacional é maior quando os gestores combinam altos níveis de mudança estratégica e uso interativo do SCO.

Bisbe e Otley (2004) investigaram se o uso interativo dos SCG influencia indiretamente no desempenho organizacional por meio da inovação de produtos. No uso interativo dos SCG consideraram três sistemas de controle, orçamento, *Balanced Scorecard* e gerenciamento de projetos, mas nenhum apresentou relação significativa com inovação de produtos, ou seja, não encontraram relação indireta entre uso interativo dos SCG e desempenho organizacional. Examinaram ainda se o uso interativo do SCG modera a relação entre inovação de produtos e desempenho organizacional e confirmaram moderação.

Hofmann et al. (2012) analisaram as alavancas de Simons (1995) no uso do orçamento. Primeiramente, examinaram os antecedentes do uso diagnóstico e interativo do orçamento e, após, os efeitos do uso diagnóstico e interativo do orçamento na estratégia e no desempenho organizacional. Observaram que o uso interativo e diagnóstico do orçamento contribui para a formação de estratégias emergentes e a implementação das estratégias pretendidas, além de influenciar significativa e diretamente no desempenho organizacional. O uso diagnóstico do orçamento apresentou impacto positivo no desempenho organizacional, auxiliando na realização dos objetivos da organização, por meio de ações corretivas quando encontradas variações orçamentárias. Já o uso interativo do orçamento apresentou impacto negativo no desempenho organizacional, pois exige maior consumo de recursos da organização, logo requer maior atenção e mais tempo dos gestores.

Shen e Perera (2013) examinaram o efeito moderador da incerteza estratégica sobre a relação entre o uso interativo e diagnóstico do orçamento e o desempenho individual, utilizando a motivação do indivíduo como variável interveniente. Constataram que o uso interativo e diagnóstico do orçamento afeta positivamente a motivação do indivíduo, o que aumenta o desempenho individual. Quando a incerteza estratégica é baixa, ou seja, a dinâmica externa e as competências internas da organização estão estáveis e previsíveis, os gestores devem usar o orçamento de forma diagnóstica, já que os indivíduos estão motivados a realizar suas atividades. Quando a incerteza estratégica é alta, os gestores devem considerar o uso interativo do orçamento, já que mais interações em tais condições são suscetíveis de motivar os indivíduos a realizarem as suas atividades.

Chong e Mahama (2014) investigaram a influência do uso diagnóstico e interativo do SCO no desempenho gerencial da equipe, mediado pela eficácia da equipe em empresas de biotecnologia. O pressuposto era que o uso interativo do orçamento pode incentivar os membros da equipe a discutir e avaliar o julgamento uns dos outros, e isso desencadearia em decisões de maior qualidade e aumento do desempenho gerencial da equipe. Já o uso diagnóstico do orçamento pode fornecer recursos e informações para que as estratégias e os objetivos da equipe sejam alcançados. Constataram que o uso interativo do SCO tem efeito positivo direto sobre o desempenho gerencial da equipe, e que essa relação é parcialmente mediada pela eficácia da equipe. Porém, o uso diagnóstico do SCO não apresentou relação significativa com o desempenho gerencial da equipe.

Tais resultados sugerem que se deve analisar de forma direta e pela mediação o comprometimento organizacional na relação entre uso do SCO (UDO e UIO) e desempenho gerencial do responsável pelo cumprimento do orçamento. Nesse sentido, pesquisadores têm analisado o papel mediador do comprometimento organizacional nas relações entre práticas organizacionais e/ou características psicológicas com o desempenho gerencial ou desempenho no trabalho. O comprometimento organizacional tem sido relacionado com o desempenho gerencial, mediado pela influência da participação orçamentária (Nouri & Parker, 1998), satisfação no trabalho (Fu & Deshpande, 2014) e justiça organizacional (Swalhi et al., 2017).

Nesse contexto, o comprometimento organizacional pode mediar a relação do UDO e UIO no desempenho gerencial. Essa situação pode ser conjecturada com base na visão do modelo de efeito de comprometimento, em que o comprometimento organizacional, por um lado, é criado por variável antecedente (UDO e UIO), enquanto, por outro lado, após sua criação, afeta outras variáveis que, neste estudo, é o desempenho gerencial. Com base nesses argumentos, formula-se a terceira hipótese da pesquisa:

- **H₃:** Há uma relação positiva do uso diagnóstico e interativo do orçamento no desempenho gerencial, mediado pelo comprometimento organizacional.

A não rejeição dessa hipótese indicará que a forma como o SCO é usado pelos gestores, interativa ou diagnóstica, só terá efeito no desempenho gerencial se estiverem comprometidos com a organização. Para testar as hipóteses elucidadas, utilizaram os procedimentos metodológicos descritos na sequência.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Uma pesquisa de levantamento foi realizada junto a empresas industriais brasileiras do setor têxtil. A seleção desse setor econômico decorre do fato de ter grande competitividade no mercado, o que exige das empresas capacidade de inovação em seus produtos e processos, para que consigam se manter e atender às demandas do mercado (Rangel et al., 2010). Por conseguinte, pressupõe-se

que o uso do SCO ocorra de forma diagnóstica para assegurar o controle e de forma interativa para promover a aprendizagem organizacional.

Para os gestores cadastrados no *link* de empresas classificadas como setor têxtil da rede social *LinkedIn*, foi encaminhado um convite para participar da pesquisa. Os termos utilizados no processo de busca no referido *site* compreendem funções de diferentes níveis de gestão, como diretores, gerentes, coordenadores, supervisores e analistas, além da palavra-chave orçamento. Foram encaminhados 400 convites para gestores, independentemente de trabalharem na mesma empresa, em que 250 aceitaram compor a rede. Aos que aceitaram o convite, foi enviado o instrumento de pesquisa na plataforma *SurveyMonkey*, no período de março a abril de 2017, com um retorno de 133 questionários válidos.

O tamanho da amostra foi calculado por meio do *software* G*Power, o que implica “avaliar o constructo ou variável latente que recebe o maior número de setas ou tem o maior número de preditores” (Ringle, Silva & Bido, 2014, p. 58). No estudo utilizaram-se três construtos (uso diagnóstico do orçamento, uso interativo do orçamento e comprometimento organizacional) para prever o desempenho gerencial. Com base em Ringle et al. (2014), o tamanho do efeito utilizado foi de 0,15, o nível de significância do α foi de 0,05, o poder da amostra de $1-\beta$ foi de 0,8 e três preditores. Assim, a amostra mínima para o modelo PLS-SEM foi de 77 respondentes.

3.1. CONSTRUTOS E INSTRUMENTO DA PESQUISA

Na Tabela 1, apresentam-se os construtos da pesquisa e respectivas assertivas, além das referências que embasaram ambos.

Os instrumentos de pesquisa utilizados nos construtos da pesquisa foram baseados em estudos publicados no idioma Inglês. Assim, inicialmente realizou-se a tradução das assertivas para o idioma Português e, posteriormente, as assertivas traduzidas foram convertidas novamente para o idioma Inglês. O propósito desse processo foi assegurar uma fidedigna tradução dos instrumentos de pesquisa. Antes do envio do questionário aos gestores, foi realizado um pré-teste com dois professores pesquisadores da área de contabilidade gerencial, vinculados a programas de pós-graduação, para análise das traduções e entendimento dos termos semânticos. Na leitura do instrumento de pesquisa, identificaram assertivas que não estavam redigidas de forma inteligível, assim correções pontuais foram realizadas.

Para os instrumentos de pesquisa dos construtos UDO e UIO (Chong & Mahama, 2014) e Comprometimento Organizacional (Mowday et al., 1979), foram realizados apenas ajustes na tradução. Já no instrumento de pesquisa do construto de desempenho gerencial (Denison et al., 1995) a adaptação foi na escala de cinco para sete pontos. Além disso, foram feitos ajustes pontuais nas questões para melhor atender aos objetivos da pesquisa. Por exemplo, no original, o item 4 era ‘meu sucesso gerencial no geral’, assim, foi adicionado ‘em comparação com outros gestores da empresa’.

3.2. INSTRUMENTO DA PESQUISA

O instrumento de pesquisa foi estruturado em três partes. A primeira refere-se ao Sistema de Controle Orçamentário (SCO), que se compõe do uso diagnóstico do orçamento (UDO) e do uso interativo do orçamento (UIO). Esses construtos têm como base o questionário de Chong e Mahama (2014) e buscou verificar até que ponto os gestores usam o orçamento para questões relativas ao UDO e UIO, sendo 1 = Nunca e 7 = Frequentemente.

Tabela 1
Construto da pesquisa

Construtos	Assertivas
Uso Diagnóstico do Orçamento (Chong & Mahama, 2014)	<p>Até que ponto o orçamento é usado para... Escala de 1 (nunca) a 7 (frequentemente).</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Acompanhar o progresso da equipe em direção às metas. 2. Monitorar os resultados da equipe. 3. Comparar os resultados da equipe com as expectativas. 4. Avaliar a competência da equipe para desenvolver as atividades/tarefas previstas.
Uso Interativo do Orçamento (Chong & Mahama, 2014)	<p>Até que ponto o orçamento é usado para... Escala de 1 (nunca) a 7 (frequentemente).</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Promover discussões em reuniões entre superiores, subordinados e pares. 2. Estimular o contínuo desafio e debate de premissas orçamentárias, pressupostos e planos de ação. 3. Fornecer uma visão comum da sua equipe. 4. Unir a(s) equipe(s). 5. Estimular a equipe a se concentrar em questões comuns. 6. Estimular a concentração da equipe sobre os fatores críticos de sucesso. 7. Desenvolver um vocabulário comum entre a equipe
Comprometimento Organizacional (Mowday et al., 1979)	<p>Avalie em que medida as situações a seguir descritas caracterizam o seu comprometimento organizacional com a organização para a qual trabalha. Escala de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente).</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Estou disposto a dedicar grande esforço além do que normalmente se espera de mim, a fim de ajudar no sucesso da organização. 2. Eu falo para os meus amigos que esta é uma grande organização para se trabalhar. 3. Eu me sinto pouco leal a esta organização. *(R) 4. Eu aceitaria praticamente qualquer tipo de atribuição de tarefas, a fim de continuar trabalhando nesta organização. 5. Acredito que os meus valores e os valores da organização são muito semelhantes. 6. Tenho orgulho de dizer aos outros que faço parte desta organização. 7. Eu poderia trabalhar em uma organização diferente, desde que o trabalho seja semelhante. *(R) 8. Esta organização desperta realmente o meu melhor para a realização das atividades. 9. Seria preciso pouquíssima mudança em minha situação atual para me fazer sair desta organização. *(R) 10. Estou extremamente feliz por ter escolhido esta organização para trabalhar em detrimento às outras. 11. Não há muito o que ganhar com esta organização indefinidamente. *(R) 12. Muitas vezes acho difícil concordar com as políticas desta organização sobre questões importantes relacionadas aos seus empregados. *(R) 13. Eu realmente me preocupo com o futuro desta organização. 14. Para mim, esta é a melhor organização para se trabalhar. 15. A decisão de trabalhar para esta organização foi definitivamente um erro de minha parte. *(R)

Tabela 1
Cont.

Construtos	Assertivas
Desempenho Gerencial (Denison, Hooijberg & Quinn, 1995)	Avalie em que medida o seu desempenho gerencial se apresenta nas situações a seguir apontadas.
	Escala de 1 (abaixo da maioria dos padrões) a 7 (acima da maioria dos padrões). 1. Meu desempenho em comparação ao desempenho padrão da empresa.
	Escala de 1 (pior desempenho) a 7 (melhor desempenho). 2. Meu desempenho em comparação com o desempenho dos meus colegas de trabalho.
	Escala de 1 (modelo fraco) a 7 (modelo excelente). 3. Meu desempenho como um modelo exemplar para meus colegas de trabalho.
	Escala de 1 (insucesso gerencial) a 7 (sucesso gerencial). 4. Meu sucesso gerencial no geral em comparação com outros gestores da empresa.
	Escala de 1 (gerente ineficaz) a 7 (gerente eficaz). 5. Minha eficácia global enquanto gestor em comparação com outros gestores da empresa.

Nota: *(R) = questão reversa.

Fonte: Elaborado pelos autores (2019)

A segunda parte refere-se ao comprometimento organizacional, onde se utilizou o questionário de Mowday et al. (1979) para avaliar até que ponto os gestores apresentam comprometimento afetivo com a organização. Nessas questões, buscou-se avaliar em que medida as situações descritas no instrumento caracterizam o comprometimento organizacional do respondente onde trabalha, sendo 1 = Discordo totalmente e 7 = Concordo totalmente.

A terceira parte do questionário refere-se ao construto do desempenho gerencial do gestor, pautada no instrumento de pesquisa de Denison et al. (1995), com medidas de autoavaliação de desempenho. Buscou-se averiguar em que medida o desempenho gerencial do respondente se apresenta nas situações apontadas nas assertivas. Escalas diferenciadas foram usadas para cada assertiva conforme evidenciado na Tabela 1.

3.3. PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Para testar as hipóteses de pesquisa, aplicou-se a Modelagem de Equações Estruturais (*Structural Equation Modeling* - SEM), utilizando-se os Mínimos Quadrados Parciais (*Partial Least Square* - PLS), por meio do *software* estatístico *SmartPLS*. O PLS-SEM é aconselhado em estudos com amostras pequenas (Chin, 1998). Na análise PLS-SEM, deve-se primeiro verificar a confiabilidade do indicador individual e a confiabilidade composta do modelo, além de avaliar a validade convergente e discriminante dos construtos (variáveis latentes). Após isso, aplica-se o modelo estrutural para verificar a relação entre os construtos (variáveis latentes), no intuito de analisar as possíveis relações entre uma variável exógena e uma variável endógena (Hair Jr, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017).

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na Tabela 2 apresenta-se o perfil dos respondentes, com destaque para o gênero, idade, formação acadêmica, tempo de empresa, cargo atual e tempo no cargo.

Tabela 2
Perfil dos respondentes participantes da pesquisa

Gênero	Freq.	%	Formação Acadêmica	Freq.	%	Cargo Atual	Freq.	%
Masculino	118	89	Fundamental/Médio	4	3	Analista	17	13
			Graduação	54	41	Supervisor	4	3
			Especialização ou MBA	68	51	Coordenador	41	31
Feminino	15	11	Mestrado	5	4	Gerente	62	47
			Doutorado	2	2	Diretor	9	7
Idade	Freq.	%	Tempo de Empresa	Freq.	%	Tempo no Cargo	Freq.	%
Até 30 anos	24	18	Até 2 anos	36	27	Até 2 anos	52	39
Entre 31 e 40 anos	47	35	Superior a 2 anos e até 4 anos	29	22	Superior a 2 anos e até 4 anos	34	26
Entre 41 e 50 anos	42	32	Superior a 4 anos e até 8 anos	20	15	Superior a 4 anos e até 8 anos	32	24
Entre 51 e 60 anos	18	14	Superior a 8 anos e até 16 anos	23	17	Superior a 8 anos e até 16 anos	13	10
Acima de 60 anos	2	2	Superior a 16 anos	25	19	Superior a 16 anos	2	2

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados demográficos dos respondentes demonstram predomínio do gênero masculino (89%) e maior concentração (47%) na faixa de 31 a 40 anos. Destaca-se a qualificação acadêmica dos respondentes, pois 68% possuem especialização ou MBA. Quanto ao tempo de empresa, metade dos respondentes trabalha há mais de 4 anos na empresa. O cargo com maior número de respostas é de gerente (47%), com maior concentração (39%) no tempo de atuação no cargo de até 2 anos. Esses dados demográficos sinalizam que os respondentes apresentam condições de responder às indagações do instrumento de pesquisa. Na Tabela 3 apresentam-se os resultados da estatística descritiva dos construtos analisados na pesquisa.

De modo geral, as respostas foram homogêneas para os construtos, com exceção do comprometimento organizacional, em que a variabilidade dos indicadores foi maior, inclusive com médias abaixo do meio da escala, o que pode indicar que os gestores do setor têxtil não possuem comprometimento organizacional semelhante. De acordo com Hair Jr et al. (2017), é recomendada uma análise da distribuição dos dados, por meio da assimetria e curtose, em que os valores devem estar entre -1 e +1, e valores que excedam essas diretrizes são considerados não normais. Embora o presente estudo tenha apresentado valores de assimetria e curtose que extrapolaram o intervalo desejável, esse quesito não é um pressuposto para o modelo PLS-SEM, porquanto não requer que os dados possuam uma distribuição normal (Hair Jr et al., 2017). Por esse motivo, as variáveis não serão excluídas neste momento da análise.

4.1. MODELO DE MENSURAÇÃO

Antes de aplicar o modelo PLS-SEM, alguns testes do modelo de mensuração reflexivo devem ser realizados para avaliar a adequação do modelo, são eles: validade convergente; confiabilidade da consistência interna; e validade discriminante (Hair Jr et al., 2017). Para atender a essas exigências, algumas questões de comprometimento organizacional foram retiradas desse construto, por apresentarem baixa carga fatorial, são elas: assertivas 3 (-0,137), 4 (0,442), 7 (0,005), 9 (-0,411) e 15 (-0,489). Na Tabela 4 apresenta-se o resumo dos resultados do modelo de mensuração.

Tabela 3
Estatística descritiva

Variável Latente	Indicadores	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-Padrão	Curtose	Assimetria
Uso Diagnóstico do Orçamento (UDO)	UDO1	1	7	5,301	1,642	0,048	-0,880
	UDO2	1	7	5,368	1,545	0,031	-0,838
	UDO3	1	7	5,308	1,629	0,281	-0,980
	UDO4	1	7	4,797	1,618	-0,194	-0,591
Uso Interativo do Orçamento (UIO)	UIO1	1	7	4,940	1,623	-0,049	-0,744
	UIO2	1	7	4,902	1,660	-0,443	-0,518
	UIO3	1	7	4,662	1,678	-0,659	-0,359
	UIO4	1	7	4,263	1,687	-0,644	-0,212
	UIO5	1	7	4,617	1,465	-0,483	-0,131
	UIO6	1	7	4,752	1,484	-0,001	-0,608
	UIO7	1	7	4,451	1,654	-0,682	-0,311
Comprometimento Organizacional (CO)	CO1	4	7	6,421	0,751	0,412	-1,089
	CO2	2	7	6,083	1,128	1,290	-1,321
	CO3	1	7	1,744	1,560	5,065	2,440
	CO4	1	7	3,737	1,946	-1,110	0,134
	CO5	1	7	5,444	1,495	0,638	-1,030
	CO6	3	7	6,150	1,138	1,107	-1,365
	CO7	1	7	4,947	1,785	-0,566	-0,642
	CO8	1	7	5,421	1,468	0,713	-1,083
	CO9	1	7	3,068	1,831	-0,776	0,621
	CO10	2	7	5,684	1,328	-0,081	-0,878
	CO11	1	7	2,564	1,676	-0,446	0,833
	CO12	1	7	3,444	1,860	-1,088	0,327
	CO13	2	7	6,271	0,986	3,237	-1,677
	CO14	1	7	4,940	1,476	0,247	-0,728
	CO15	1	6	1,459	1,077	7,249	2,771
Desempenho Gerencial (DG)	DG1	1	7	5,677	1,105	3,276	-1,519
	DG2	3	7	5,782	0,772	0,830	-0,604
	DG3	2	7	5,714	0,918	4,429	-1,430
	DG4	3	7	5,684	0,899	0,165	-0,536
	DG5	3	7	5,692	0,914	0,199	-0,675

Fonte: Dados da pesquisa.

A validade convergente foi examinada pelas cargas fatoriais externas, confiabilidade dos indicadores e variação média extraída (AVE) (Hair Jr et al., 2017). Nas cargas fatoriais finais, três assertivas (CO11, CO12 e CO13) apresentaram cargas ligeiramente inferiores a 0,70, mas ainda superiores a 0,40, que só devem ser removidas quando a sua exclusão levar a um aumento da AVE acima do valor recomendável. O valor de AVE acima de 0,5 sugere uma validade convergente adequada para todos os construtos (Hair Jr et al., 2017).

Tabela 4

Resumo dos resultados do modelo de mensuração

Variável latente	Indicadores	Validade convergente			Confiabilidade da consistência interna		Validade discriminante
		Cargas fatoriais externas	Confiab. dos indicadores	AVE	Confiab. composta	Alfa de Cronbach	Intervalo de confiança HTMT não inclui valor 1
Uso Diagnóstico do Orçamento (UDO)	UDO1	0,914	0,835	0,828	0,951	0,931	Sim
	UDO2	0,933	0,870				
	UDO3	0,928	0,861				
	UDO4	0,865	0,748				
Uso Interativo do Orçamento (UIO)	UIO1	0,800	0,641	0,728	0,949	0,937	Sim
	UIO2	0,822	0,676				
	UIO3	0,918	0,843				
	UIO4	0,831	0,691				
	UIO5	0,861	0,741				
	UIO6	0,897	0,804				
	UIO7	0,836	0,699				
Comprometimento Organizacional (CO)	CO1	0,663	0,439	0,535	0,843	0,736	Sim
	CO2	0,788	0,621				
	CO5	0,861	0,741				
	CO6	0,843	0,711				
	CO8	0,761	0,580				
	CO10	0,823	0,677				
	CO11	-0,568	0,322				
	CO12	-0,549	0,301				
	CO13	0,603	0,363				
	CO14	0,768	0,590				
Desempenho Gerencial (DG)	DG1	0,789	0,623	0,579	0,873	0,836	Sim
	DG2	0,721	0,520				
	DG3	0,758	0,575				
	DG4	0,734	0,538				
	DG5	0,799	0,638				

Nota: Valores recomendados para: cargas fatoriais externas $\geq 0,7$; AVE $\geq 0,5$; confiabilidade composta $\geq 0,7$; alfa de Cronbach $\geq 0,7$; intervalo de confiança HTMT < 1 (Hair Jr et al., 2017).

Fonte: Dados da pesquisa.

O teste de confiabilidade da consistência interna foi realizado por meio da confiabilidade composta e do alfa de Cronbach, em que os valores de cada construto devem ser maiores que 0,60 (Hair Jr et al., 2017). A confiabilidade composta e o alfa de Cronbach atingiram os valores mínimos necessários, ou seja, os indicadores utilizados para representar os construtos apresentam confiabilidade de consistência interna satisfatória.

Por fim, a validade discriminante foi analisada por meio da razão de Heterotrait-Monotrait (HTMT), a qual avalia as estimativas da correlação verdadeira entre duas variáveis latentes (Hair

Jr et al., 2017). Verificou-se que em todas as variáveis latentes o intervalo de confiança HTMT não inclui valor 1, e isso indica que a validade discriminante foi estabelecida.

4.2. MODELO DE ESTRUTURAÇÃO

Uma empresa industrial têxtil pode produzir produtos padronizados para lojas de departamento e/ou produtos segmentados para boutiques, logo o gestor de determinado departamento pode usar o orçamento de forma diagnóstica e/ou interativa para atender aos dois tipos de mercado. Como não foi questionado aos respondentes o nível de mudança estratégica ou o tipo de mercado que a empresa atende, que poderiam ter sido utilizados como variáveis de controle, optou-se por analisar o UDO e o UIO em modelos separados, conforme demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5

Resultados do modelo de estruturação

Painel A – Relação Direta do UDO								
Relação Estrutural	Coefficiente Estrutural	Erro-Padrão	Valor-t	Valor-p	VIF	R ²	Q ²	f ²
UDO → DG	0,041	0,073	0,556	0,579	1,385	0,259	0,101	0,002
CO → DG	0,486	0,060	8,081	0,000*	1,385			0,230
UDO → CO	0,527	0,062	8,555	0,000*	1,000	0,278	0,131	0,385
Painel B – Análise de mediação do UDO								
Relação Estrutural	Efeitos	Coefficiente Estrutural	Erro- Padrão	Valor-t	Valor-p	Tipo de Mediação		
UDO → CO → DG	Indireto	0,256	0,046	5,562	0,000*	Mediação total		
	Total	0,297	0,072	4,129	0,000*			
Painel C – Relação Direta do UIO								
Relação Estrutural	Coefficiente Estrutural	Erro-Padrão	Valor-t	Valor-p	VIF	R ²	Q ²	f ²
UIO → DG	0,027	0,095	0,282	0,778	1,590	0,256	0,098	0,001
CO → DG	0,489	0,075	6,538	0,000*	1,590			0,202
UIO → CO	0,609	0,049	12,315	0,000*	1,000	0,371	0,176	0,590
Painel D – Análise de mediação do UIO								
Relação Estrutural	Efeitos	Coefficiente Estrutural	Erro- Padrão	Valor-t	Valor-p	Tipo de Mediação		
UIO → CO → DG	Indireto	0,298	0,058	5,184	0,000*	Mediação total		
	Total	0,325	0,072	4,533	0,000*			

Nota: Tamanho do efeito f^2 : $\geq 0,02$ pequeno, $\geq 0,15$ médio e $\geq 0,35$ grande; Variância explicada R^2 : $\geq 0,25$ fraco, $\geq 0,5$ moderado e $\geq 0,75$ substancial; Valor recomendado para VIF < 5 (Hair Jr et al., 2017). *Significância ao nível de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os modelos com mediação apresentaram quatro informações: (i) efeito direto, que se refere à relação direta entre uma variável exógena (UDO e UIO), mediadora (CO) e endógena (DG) no modelo; (ii) efeito indireto, que se refere à relação entre a variável exógena (UDO e UIO) e endógena (DG), pela mediadora (CO); (iii) efeito total, que se refere à soma do efeito direto e indireto; e (iv) tipo de mediação.

Nota-se que UDO e UIO têm efeitos diretos positivos e significativos sobre CO, mas não possuem com DG, e isso ocorre quando há forte evidência de mediação. O CO também demonstrou relação positiva direta e significativa com o DG. Para os efeitos indiretos, UDO e UIO apresentaram relação significativa e positiva com DG, denotando que CO tem a função de mediar essa relação de forma total.

4.3. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A hipótese H_1 prevê que há uma relação positiva do uso diagnóstico e interativo do orçamento com o comprometimento organizacional, e com base nos resultados não se rejeita a H_1 para o uso diagnóstico (grande efeito, $f^2=0,385$; $\beta=0,527$; $p<0,01$) e interativo (grande efeito, $f^2=0,590$; $\beta=0,609$; $p<0,01$) do orçamento. Isso indica que o uso diagnóstico e interativo do orçamento influencia positivamente no comprometimento organizacional dos gestores. Portanto, os gestores de empresas industriais têxteis que utilizam o orçamento tanto para atingir os objetivos pré-estabelecidos pela alta administração (uso diagnóstico) como para estimular a aprendizagem organizacional da equipe (uso interativo), possuem forte crença e aceitação dos objetivos e valores da organização (comprometimento organizacional).

Em acordo com a literatura anterior (Simons 1995, 2013; Hofmann et al., 2012; Chong & Mahama, 2014), verifica-se que no setor têxtil brasileiro, sob a abordagem do UDO, os subordinados recebem um nível significativo de autoridade e autonomia, em que os gestores responsáveis pelo orçamento apenas se envolvem no processo de tomada de decisão quando há discrepâncias significativas entre os resultados esperados e os reais. Portanto, o alto nível de empoderamento incorporado ao UDO é considerado um fator importante que contribui para melhorar o nível do comprometimento organizacional. Da mesma forma, sob a abordagem do UIO, permite que os gestores responsáveis pelo orçamento do setor têxtil se envolvam regular e pessoalmente nas atividades e decisão dos subordinados. Assim, a comunicação face a face entre o gestor e subordinado, além da flexibilidade e adaptação do orçamento a partir do UIO, auxilia no aumento do comprometimento organizacional.

A hipótese H_2 prevê que há relação positiva entre o comprometimento organizacional e o desempenho gerencial, e os resultados evidenciam a não rejeição da H_2 , tanto para UDO (médio efeito, $f^2=0,230$; $\beta=0,486$; $p<0,01$) como para UIO (médio efeito, $f^2=0,202$; $\beta=0,489$; $p<0,01$). Assim, pode-se afirmar que gestores das empresas industriais têxteis comprometidos de forma afetiva com a organização são mais propensos a desenvolver melhor suas tarefas, apresentando desempenho gerencial superior em comparação aos demais gestores. Os achados suportam a H_2 , o que corrobora os estudos de Nouri e Parker (1998), Fu e Deshpande (2014) e Swalhi et al. (2017).

Nouri e Parker (1998) observaram que comprometimento organizacional está relacionado a resultados positivos nas tarefas dos gestores, conseqüentemente, aumenta o desempenho gerencial. Os autores constataram que a participação orçamentária também pode aumentar o comprometimento organizacional, e isso pode levar a resultados positivos no desempenho. Fu e Deshpande (2014), ao analisarem empresas industriais chinesas, encontraram relação positiva entre comprometimento organizacional e desempenho gerencial. Portanto, os indivíduos se sentem mais comprometidos com a organização e apresentam melhor desempenho quando sentem um senso de valores compartilhados com o empregador.

Swalhi et al. (2017) elucidam que o comprometimento organizacional desempenha papel mediador na relação das justiça processual e interacional com o desempenho no trabalho. Portanto, o comprometimento organizacional possui papel importante para o desempenho gerencial, visto que os gestores que querem pertencer a uma organização exercerão esforço maior

para realizar suas atividades em comparação aos demais gestores, além do seu papel mediador entre o desempenho e outras variáveis que podem afetá-lo.

A hipótese H_3 postula que há relação positiva do uso diagnóstico e interativo do orçamento com o desempenho gerencial, mediado pelo comprometimento organizacional. Os resultados suportam a hipótese, visto que não ocorreu significância na relação direta do UDO e UIO com o desempenho gerencial, somente de forma indireta e total, a partir da variável mediadora comprometimento organizacional. Conforme Hair Jr et al. (2017), a mediação completa ocorre quando o efeito mediador é significativo, mas não o efeito direto. Assim, a variável mediadora explica completamente a relação entre uma variável latente exógena e uma endógena. Nesse contexto, o UDO e o UIO só podem atuar na consecução do desempenho gerencial dos gestores das empresas do setor têxtil por meio da mediação do comprometimento organizacional, logo, não se rejeita a H_3 com mediação completa.

O UDO é usado para estabelecer o nível de produção esperada pela organização com maior precisão possível, medir o resultado dos gestores e da equipe, recompensar a obtenção dos resultados esperados, fazer ajustes no orçamento e empreender ações se forem identificados problemas (Shen & Perera, 2013). Assim, gestores que trabalham em empresas industriais têxteis com baixa mudança estratégica podem se beneficiar do UDO para acompanhar, monitorar, comparar e avaliar a equipe no desenvolvimento das atividades do departamento, o que acarreta em maior comprometimento organizacional e, conseqüentemente, apresentam melhor desempenho gerencial em comparação aos demais gestores da empresa.

Observa-se que o UDO e o UIO são variáveis antecedentes com papel importante na criação ou aumento do comprometimento organizacional. Dessa forma, o comprometimento organizacional criado pelo uso do SCO direciona a certos comportamentos no trabalho que podem contribuir para o aumento do desempenho gerencial. Neste estudo, o comprometimento organizacional forneceu uma contribuição mais dominante para o desempenho gerencial a partir da mediação total, o que fortalece a indicação do crescimento e desenvolvimento do comprometimento organizacional para os gestores dessas empresas.

5. CONCLUSÕES

Este estudo objetivou avaliar a influência do uso diagnóstico e interativo do orçamento no desempenho gerencial, mediado pelo comprometimento organizacional. Os resultados da pesquisa fornecem suporte para o uso das alavancas de Simons (1995), quanto à relevância de usar o orçamento de forma diagnóstica e/ou interativa como estímulo ao comprometimento organizacional dos gestores, corroborando assim a H_1 . Esses dois sistemas são relevantes para modelar o comportamento dos gestores em direção à realização de suas atividades em consonância aos objetivos da organização.

Os resultados sinalizam que o comprometimento organizacional afeta de forma positiva o desempenho gerencial, o que permite não rejeitar a H_2 . Gestores comprometidos afetivamente com seu local de trabalho identificam-se com a organização e com seus objetivos, de tal modo que desenvolvem um senso de lealdade e buscam melhorar o seu desempenho para beneficiar a organização, e isso coaduna com as pesquisas de Nouri e Parker (1998), Fu e Deshpande (2014) e Swalhi et al. (2017).

O estudo também confirmou que o uso do sistema de controle orçamentário afeta de forma positiva o desempenho gerencial, e que o comprometimento organizacional auxilia na relação entre ambos, o que permite não rejeitar a H_3 . O uso do orçamento de forma diagnóstica ou interativa inspira a lealdade, o desejo de permanecer e os esforços dos gestores com os objetivos e

valores da organização, e isso aumenta o comprometimento organizacional (variável mediadora), além de incentivá-los a darem o melhor de si em suas atividades na organização, aumentando o desempenho gerencial.

Conclui-se, com base nos resultados, que o sistema de controle orçamentário é influenciador do desempenho gerencial, a partir da mediação do comprometimento organizacional, nas empresas industriais têxteis pesquisadas. Destaca-se que o uso do orçamento de forma diagnóstica e/ou interativa influencia no comprometimento organizacional, tal como o comprometimento influencia no desempenho gerencial, além de ser uma variável mediadora entre o SCO e o desempenho gerencial.

O estudo contribui para a literatura ao abordar em conjunto o uso do orçamento, a partir de duas alavancas (sistemas de controle diagnóstico e sistema de controle interativo) propostas por Simons (1995), o comprometimento organizacional e o desempenho gerencial em empresas industriais têxteis brasileiras. Também contribui para o cotidiano dessas organizações, na medida em que estimular o comprometimento organizacional pode fomentar melhor desempenho dos gestores, principalmente pela mediação total da relação do UDO e do UIO com o desempenho gerencial. Apesar das contribuições do estudo quanto ao escopo pesquisado, elas estão sujeitas a limitações.

Como limitações deste estudo, destaca-se que os dados da pesquisa representam percepções dos respondentes, e é possível que elas correspondam a práticas desejadas, mas não efetivamente as realizadas nas empresas nas quais trabalham. Outra limitação é que não se identificou o nível de mudança estratégica e o tipo de mercado que as empresas industriais têxteis buscam atender, cujas informações poderiam figurar como variáveis antecedentes da forma como a empresa usa o orçamento. A amostra da pesquisa é composta por empresas industriais têxteis, mas certamente ela não é representativa dos demais setores, limitando, assim, a generalização dos resultados da pesquisa.

Recomenda-se para estudos futuros investigar a relação do uso diagnóstico e do uso interativo do orçamento com outros tipos de comportamentos, por exemplo, cidadania organizacional e altruísmo; outrossim, a consideração do nível de mudança estratégica ou incerteza estratégica como sendo um antecedente do uso diagnóstico e interativo do orçamento. Outras variáveis de mediação podem ser utilizadas, como satisfação no trabalho, criatividade, fatores motivacionais, fatores cognitivos e autonomia do papel. Recomenda-se ainda a adoção das demais alavancas de Simons (1995), o sistema de crenças e o sistema de limites, ou seja, verificar como o orçamento está desenhado dentro das organizações.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M.A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189-204. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00059-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00059-2)
- Argyris, C. (1952). *The impact of budgets on people*. New York: Controllershship Foundation.
- Becker, S., & Green, D. (1962). Budgeting and employee behavior. *Journal of Business*, 35(4), 392-402. <http://doi.org/10.1086/294534>
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>

- Chenhall, R.H. (1986). Authoritarianism and participative budgeting: A dyadic analysis. *The Accounting Review*, 61(2), 263-272.
- Chin, W.W. (1998). The partial least squares approach to structural equation modeling. *Modern Methods for Business Research*, 295(2), 295-336.
- Chong, K.M., & Mahama, H. (2014). The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness. *Management Accounting Research*, 25(3), 206-222. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.10.008>
- Chong, V., & Chong, K.M. (2002). Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: A structural equation modeling approach. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 65-86. <https://doi.org/10.2308/bria.2002.14.1.65>
- Chow, C., Cooper, J., & Waller, W. (1988). Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review*, 63(1), 111-122.
- Covaleski, M., Evans III, J.H., Luft, J., & Shields, M.D. (2007). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. (orgs.). *Handbooks of management accounting research* (587-624). Vol. 2. Oxford: Elsevier.
- Denison, D.R., Hooijberg, R., & Quinn, R.E. (1995). Paradox and performance: Toward a theory of behavioral complexity in managerial leadership. *Organization Science*, 6(5), 524-540. <https://doi.org/10.1287/orsc.6.5.524>
- Frezatti, F., Relvas, T.R.S., Nascimento, A.R., Junqueira, E.R., & Bido, D.S. (2010). Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração*, 45(4), 383-399. [https://doi.org/10.1016/S0080-2107\(16\)30469-1](https://doi.org/10.1016/S0080-2107(16)30469-1)
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A.R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Fu, W., & Deshpande, S.P. (2014). The impact of caring climate, job satisfaction, and organizational commitment on job performance of employees in a China's insurance company. *Journal of Business Ethics*, 124(2), 339-349. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1876-y>
- Hair Jr, J.F., Hult, T.M., Ringle, C.M., & Sarstedt, M.A. (2017). *Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: Sage.
- Hofmann, S., Wald, A., & Gleich, R. (2012). Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: an empirical analysis on the use of budgets. *Journal of Management Control*, 23(3), 153-182. <https://doi.org/10.1007/s00187-012-0156-9>
- Laitinen, E.K., Lämsiluoto, A., & Salonen, S. (2016). Interactive budgeting, product innovation, and firm performance: empirical evidence from Finnish firms. *Journal of Management Control*, 27(4), 293-322. <https://doi.org/10.1007/s00187-016-0237-2>
- Meyer, J.P., Paunonen, S.V., Gellatly, I.R., Goffin, R.D., & Jackson, D.N. (1989). Organizational commitment and job performance: It's the nature of the commitment that counts. *Journal of Applied Psychology*, 74(1), 152-156. <http://doi.org/10.1037/0021-9010.74.1.152>
- Mowday, R.T., Steers, R.M., & Porter, L.W. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*, 14(2), 224-247. [https://doi.org/10.1016/0001-8791\(79\)90072-1](https://doi.org/10.1016/0001-8791(79)90072-1)
- Mucci, D.M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 283-304. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2016140121>

- Neitzke, A.C.A., & Espejo, M.M.S.B. (2016). Estratégia e seus impactos no orçamento empresarial: Um estudo contributivo à tipologia de Porter e ao modelo de Simons. *Contabilometria - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting*, 3(2), 1-19.
- 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. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00036-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00036-6)
- Porter, L.W., Steers, R.M., Mowday, R.T., & Boulian, P.V. (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*, 59(5), 603-609. <http://doi.org/10.1037/h0037335>
- Oh, I.S., & Berry, C.M. (2009). The five-factor model of personality and managerial performance: Validity gains through the use of 360 degree performance ratings. *Journal of Applied Psychology*, 94(6), 1498-1513. <https://doi.org/10.1037/a0017221>
- Rangel, A.S., Silva, M.M., & Costa, B.K. (2010). Competitividade da indústria têxtil brasileira. *Revista de Administração e Inovação*, 7(1), 151-174. <http://doi.org/10.5585/rai.v7i1.367>
- Ringle, C.M., Silva, D., & Bido, D.S. (2014). Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 54-73. <https://doi.org/10.5585/remark.v13i2.2717>
- Shen, S.S.Q., & Perera, S. (2013). Diagnostic and interactive uses of budgets and the moderating effect of strategic uncertainty. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 7(2), 127-154.
- Shields, J.F., & Shields, M.D. (1998). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 49-76. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00014-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00014-7)
- Simons, R. (1995). *Control in an age of empowerment*. Boston, MA: Harvard Business Review Press.
- Simons, R. (2013). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business Press.
- Swalhi, A., Zgoulli, S., & Hofaidhllaoui, M. (2017). The influence of organizational justice on job performance: the mediating effect of affective commitment. *Journal of Management Development*, 36(4), 1-35. <https://doi.org/10.1108/JMD-11-2015-0162>
- Wentzel, K. (2002). The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budgetary setting. *Behavioral Research in Accounting*, 14(2), 247-271. <https://doi.org/10.2308/bria.2002.14.1.247>
- Young, S. M. (1985). Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 829-842. <https://doi.org/10.2307/2490840>

CONTRIBUIÇÕES DE AUTORIA

O primeiro autor teve as seguintes contribuições no trabalho: i) concepção do estudo; ii) curadoria de dados; iii) análise formal; iv) metodologia; v) visualização; e vi) rascunho original de redação. O segundo autor teve as seguintes contribuições no trabalho: i) concepção do estudo; ii) investigação; iii) metodologia e iv) rascunho original de redação. O terceiro e o quarto autores tiveram as seguintes contribuições no trabalho: i) concepção do estudo; ii) administração do projeto; iii) supervisão; e iv) redação-revisão e edição.

CONFLITO DE INTERESSE

Os autores declaram não haver conflito de interesse que poderia se constituir em um impedimento para a publicação deste artigo.