

Efeitos das características habilitantes do controle orçamentário

Larissa dos Santos Pontes¹

 <https://orcid.org/0000-0002-4413-5578>
E-mail: larissadspontes@gmail.com

Vinícius Costa da Silva Zonatto²

 <https://orcid.org/0000-0003-0823-6774>
E-mail: zonatto@ufsm.br

Larissa Degenhart²

 <https://orcid.org/0000-0003-0651-8540>
E-mail: larissa.degenhart@ufsm.br

¹ Universidade Federal de Santa Maria, Programa de Pós-Graduação em Administração e Ciências Contábeis, Santa Maria, RS, Brasil

² Universidade Federal de Santa Maria, Departamento de Ciências Contábeis, Santa Maria, RS, Brasil

Recebido em 24/12/2024 – Desk aceite em 08/01/2025 – 5ª versão aprovada em 09/10/2025
Editor-Chefe Acadêmico: Andson Braga de Aguiar
Editor Associado: Cláudio de Araújo Wanderley

RESUMO

Este estudo avalia os efeitos das características habilitantes do controle orçamentário no desempenho gerencial e no compromisso com as metas orçamentárias. Os resultados contribuem para a literatura ao explorar uma importante lacuna teórica referente aos efeitos específicos das características habilitantes do controle orçamentário no compromisso de gestores com as metas orçamentárias estabelecidas e seus efeitos consequentes no desempenho gerencial, e revelam como tais práticas impactam essas atitudes gerenciais. A abordagem habilitante do orçamento fornece aos gestores mais flexibilidade e autonomia nos processos organizacionais; por isso, é relevante compreender como essas características influenciam as atitudes relacionadas ao compromisso dos gestores com as metas orçamentárias estabelecidas e as consequências no seu desempenho. Os resultados denotam que isso não ocorre de igual forma, o que fornece uma explicação ao campo de estudo e revela que a abordagem habilitante potencializa a aceitação e o compromisso de gestores com responsabilidade orçamentária com os objetivos, metas e resultados organizacionais desejados. Gestores com maior compromisso com as metas são mais propensos a elevar o seu desempenho gerencial. Os resultados indicam em que condições a adoção de tais estruturas de controle orçamentário reflete positivamente no compromisso com as metas e no desempenho gerencial. Esta é uma pesquisa descritiva, de levantamento (*survey single entity*) e de abordagem quantitativa, realizada com 91 gerentes de nível médio com responsabilidade orçamentária. Para testar as hipóteses, utilizou-se a modelagem de equações estruturais. Os resultados adicionam novas evidências sobre as características habilitantes do controle orçamentário, revelam que a flexibilidade no processo orçamentário tem efeitos positivos no alcance de melhores níveis de desempenho gerencial e indicam que a transparência interna atua promovendo o compromisso dos gestores no atingimento das metas orçamentárias, o que reflete positivamente no desempenho gerencial. Também sugerem que indivíduos que ocupam cargos mais próximos à alta gestão são mais propensos a perceber as características habilitantes, assim como que o nível de uso do orçamento para avaliação de desempenho potencializa o compromisso com as metas.

Palavras-chave: orçamento, controle orçamentário habilitante, desempenho gerencial, compromisso com as metas orçamentárias.

Este é um texto bilíngue. Este artigo também foi traduzido para o idioma inglês, publicado sob o DOI <https://doi.org/10.1590/1808-057x20252272.en>
Este artigo deriva de uma dissertação de mestrado defendida pela coautora Larissa dos Santos Pontes e orientada pelo coautor Vinícius Costa da Silva Zonatto, em 2025.

Trabalho apresentado no XLVIII Encontro da ANPAD (EnANPAD 2024), Florianópolis, SC, Brasil, setembro de 2024



Endereço para correspondência**Larissa dos Santos Pontes**

Universidade Federal de Santa Maria, Programa de Pós-Graduação em Administração e Ciências Contábeis
Avenida Roraima, 1000, prédio 74-C, sala 4341 – CEP: 97105-900
Cidade Universitária – Santa Maria – RS – Brasil

Effects of the enabling characteristics of budgetary control**ABSTRACT**

This study evaluates the effects of the enabling characteristics of budgetary control on managerial performance and budget goal commitment. The findings contribute to the literature by addressing an important theoretical gap concerning the specific effects of enabling characteristics of budgetary control on managers' commitment to established budgetary targets and their consequent effects on managerial performance, while revealing how such practices influence these managerial attitudes. The enabling budgetary approach provides managers with greater flexibility and autonomy in organizational processes; therefore, it is relevant to understand how these characteristics influence attitudes related to managers' commitment to established budgetary targets and the consequences for their performance. The results indicate that this does not occur uniformly, which provides an explanation to the field of study and reveals that the enabling approach enhances the acceptance of and commitment by managers with budgetary responsibility to organizational objectives, targets, and desired results. Managers with higher budget goal commitment are more likely to elevate their managerial performance. The findings indicate the conditions under which the adoption of such budgetary control structures positively reflects on budget goal commitment and managerial performance. This is a descriptive, survey-based (single entity survey) quantitative study conducted with 91 middle-level managers with budgetary responsibility. Structural equation modeling was used to test the hypotheses. The results add new evidence on the enabling characteristics of budgetary control, reveal that flexibility in the budgetary process has positive effects on achieving higher levels of managerial performance, and indicate that internal transparency acts by promoting managers' commitment to reaching budgetary targets, which positively reflects on managerial performance. The findings also suggest that individuals in positions closer to senior management are more likely to perceive the enabling characteristics, and that the level of budget use for performance evaluation enhances budget goal commitment.

Keywords: budget, enabling budgetary control, managerial performance, budget goal commitment.

1. INTRODUÇÃO

Diferentes estudos sobre o orçamento buscaram abordar seus reflexos no comportamento e no desempenho gerencial (Bedford et al., 2022; Hartmann & Maas, 2011; Seneviratne & Hoque, 2024); contudo, têm apresentado resultados conflitantes e distintos (Derfuss, 2016). É notável que as atitudes dos indivíduos são influenciadas pela configuração de controle adotada pela empresa (Ahrens & Chapman, 2004), sendo necessário compreender sua estrutura e configuração. As pesquisas sobre o orçamento têm se concentrado em investigar a participação orçamentária e o uso diagnóstico e interativo do orçamento, não observando as possíveis influências das características habilitantes do controle orçamentário, lacuna teórica explorada neste trabalho (Mucci et al., 2021; Zonatto et al., 2023).

O controle habilitante pode explicar os efeitos do uso do orçamento nas organizações a partir de quatro diferentes aspectos relacionados à capacidade de reparo, à transparência interna, à transparência global e à flexibilidade do seu uso (Hartmann & Maas, 2011).

Apesar de sua importância e potencial de contribuição, a literatura é restrita quanto à análise dos efeitos do controle orçamentário habilitante nas atitudes dos indivíduos (Henttu-Aho, 2016; Johansson-Berg & Wennblom, 2023; Zonatto et al., 2023). O estudo do controle habilitante tem se concentrado em investigar aspectos sobre o controle de custos, o controle gerencial e o sistema de mensuração de desempenho, não observando sua aplicação no contexto orçamentário.

Nesse sentido, esta pesquisa concentra-se na análise dos efeitos do controle orçamentário habilitante no desempenho gerencial e no compromisso com as metas orçamentárias. De forma complementar, avalia o efeito mediador do compromisso com as metas orçamentárias em tais relações. Ao relacionar tais características com o compromisso com as metas e o desempenho gerencial, a pesquisa inova e amplia as fontes de evidências produzidas no contexto orçamentário, revelando como tais aspectos influenciam a aceitação e o compromisso dos indivíduos com as metas orçamentárias estabelecidas,

bem como refletem em sua propensão a agir com maior dedicação na busca por elevar o desempenho (gerencial e organizacional).

A abordagem de controle habilitante advém do *framework* de Adler e Borys (1996). De acordo com essa tipologia, um controle habilitante fornece maior autonomia aos usuários dos sistemas (Adler & Borys, 1996) e confere mais flexibilidade e adaptação aos processos internos da organização, permitindo ajustes nos sistemas de controle, sem interferência no sistema de hierarquia da empresa (Ahrens & Chapman, 2004). A lógica habilitante abrange as características de capacidade de reparo (que permitem ajustes e correções), transparência interna (que permite a compreensão dos papéis da unidade de trabalho), transparência global (que permite a compreensão das contribuições do orçamento em nível global) e flexibilidade (que possibilita adequações, diante das necessidades) (Ahrens & Chapman, 2004; Chapman & Kihn, 2009). O *design* habilitante sugere que cada uma das características tem efeitos nas atitudes dos gestores (Janka, 2021; Mucci et al., 2021; O'Grady, 2019); no entanto, isso não ocorre de maneira uniforme (O'Grady, 2019; Zonatto et al., 2023).

Entende-se que o desempenho gerencial possa ser influenciado positivamente pelo controle orçamentário empregado pela organização, quando a formalização é habilitante. O desempenho gerencial é a obtenção de êxito em funções gerenciais (Van Der Hauwaert et al., 2022). Pesquisas anteriores indicam que o controle habilitante afeta o desempenho gerencial, mas os usos do controle focam em diferentes sistemas de controle gerencial (SCG) (Beuren & Santos, 2019; Cäker et al., 2022; Souza & Beuren, 2018; Van Der Hauwaert et al., 2022) e diferentes níveis hierárquicos (Van Triest et al., 2023), e não o orçamento empresarial, como analisado nesta pesquisa. Assim, não permitem inferências sobre os efeitos específicos do controle orçamentário habilitante no desempenho gerencial.

O compromisso com as metas orçamentárias é o envolvimento dos gestores no alcance das metas do orçamento (Chong & Chong, 2002; Latham & Steele, 1983). Refere-se à sua aceitação e à mobilização de recursos motivacionais para que o indivíduo possa agir na busca pelo alcance de tais resultados. Por isso, o compromisso com as metas orçamentárias influencia o desempenho gerencial (Macinati & Rizzo, 2014; Silva et al., 2023). No entanto, as pesquisas que envolvem o controle habilitante não permitem conclusões sobre os efeitos do controle orçamentário habilitante no compromisso com as metas orçamentárias.

Nesta pesquisa, conforme a abordagem da teoria social cognitiva (TSC) proposta por Bandura (1977), os fatores

comportamentais (respostas motoras, verbais e interações dos indivíduos) são avaliados a partir do compromisso com as metas orçamentárias. Os fatores ambientais (eventos ocorridos no ambiente físico, trabalho, família, amigos) estão presentes nas restrições situacionais do contexto orçamentário no qual o indivíduo está inserido, que também influenciam suas cognições e atitudes quando da interação social, e são representados pelas características habilitantes do controle orçamentário. Desse modo, as relações propostas podem ser, de certa forma, explicadas pela TSC (Bandura, 1977), visto que as ações e condutas dos indivíduos estão ligadas às reações motoras e verbais e às interações do indivíduo com o ambiente em que está inserido (Bandura, 2008). Além disso, conforme essa teoria, há vários elementos que exercem impacto no comportamento humano, incluindo, por exemplo, os aspectos relacionados ao comportamento, como o compromisso com as metas orçamentárias, que sofrem influência do ambiente (características habilitantes) (Bandura, 2008).

Nesse contexto, a questão de pesquisa que norteia a realização deste estudo é: quais os efeitos das características habilitantes do controle orçamentário no desempenho gerencial e no compromisso com as metas orçamentárias? Para responder a essa questão, a pesquisa objetiva avaliar os efeitos das características habilitantes do controle orçamentário no desempenho gerencial e no compromisso com as metas orçamentárias. O estudo justifica-se por fornecer novas evidências do controle orçamentário habilitante adotado em organizações industriais que atuam no país. Do mesmo modo, revela suas interações com o desempenho gerencial e o compromisso com as metas orçamentárias, configuração ainda não investigada na literatura. Compreender as características do controle orçamentário permite entender como organizações utilizam práticas de gestão orçamentária para promover os resultados organizacionais.

O controle habilitante permite aos profissionais mais autonomia sobre as atividades relacionadas ao orçamento (Henttu-Aho, 2016). Dessa maneira, o entendimento sobre como os profissionais reagem a certos tipos de controle permite compreender como a configuração orçamentária adotada pela empresa reflete na capacidade de obterem melhores níveis de desempenho gerencial e empregarem maior esforço no alcance das metas orçamentárias.

O estudo compreende a análise de um grupo de gestores de uma única empresa, que apresenta sua realidade particular e gerência total sobre os processos de gestão nela instituídos. Portanto, todos estão expostos a um mesmo ambiente institucional. Esse tipo de abordagem é comumente empregado em estudos similares

(O'Grady, 2019; Seneviratne & Hoque, 2024) e possibilita uma análise mais específica sobre o controle formal (Cäker et al., 2022). A amostra analisada consiste em 91 gerentes de nível médio, com responsabilidade orçamentária de uma empresa americana de capital aberto com atuação no Brasil. Outros estudos também foram desenvolvidos sob essa configuração (Mucci et al., 2021; Zonatto et al., 2023).

As pesquisas de Bernd et al. (2022), Chong e Johnson (2007) e Chong e Tak-Wing (2003) analisaram gerentes de nível médio. Além disso, a amostra do estudo de Zonatto et al. (2023) compreendeu especificamente gestores de nível médio com responsabilidade orçamentária. Tais pesquisas (Bernd et al., 2022; Chong & Johnson, 2007; Chong & Tak-Wing, 2003; Zonatto et al., 2023) justificam a análise de gestores de nível médio no contexto analisado. Destaca-se que gestores de nível médio estão em posições de linha e são diretamente envolvidos com as operações e atividades organizacionais (Chong & Tak-Wing, 2003) e se encontram um ou dois níveis abaixo da diretoria (Mucci et al., 2016). Esses fatos permitem a existência de níveis distintos de compromisso com as metas orçamentárias e desempenho gerencial.

Justifica-se, ainda, a análise desses profissionais, uma vez que gerentes de nível médio com responsabilidade orçamentária desempenham uma função central no *design* e uso do controle orçamentário. Desse modo, compreender os efeitos propostos constitui uma importante contribuição ao campo de estudo. Além disso, o orçamento é um controle gerencial amplamente empregado na organização estudada, sendo utilizado para avaliação de desempenho, o que justifica a aplicação da pesquisa na empresa selecionada.

Além de contribuições teóricas relacionadas à ampliação do conhecimento sobre o tema, esta pesquisa apresenta algumas contribuições práticas. Inicialmente, indica o papel do controle habilitante para potencializar o emprego de maior esforço no alcance das metas e, assim, colaborar para o desempenho dos gestores. A empresa é única e tem autonomia em suas práticas de gestão, não havendo influência externa em relação ao uso do orçamento como instrumento de controle gerencial. Os resultados sugerem que características de flexibilidade e transparência interna, quando presentes no processo orçamentário da empresa, levam, respectivamente, a mais compromisso com as metas do orçamento e desempenho individual. Dessa maneira, representam aspectos que contribuem para a gestão orçamentária na empresa, para aprimorar os processos organizacionais.

Os achados também contribuem para gestores orçamentários e delineadores do SCG de outras organizações, pois permitem um entendimento de como o uso do controle orçamentário influencia a escolha pelas definições do *design* e pelo estilo de uso do orçamento (enquanto prática formal de gestão) e seus reflexos no compromisso com as metas orçamentárias e no desempenho gerencial. Como contribuição social, destaca-se a relevância de identificar os mecanismos de controle orçamentário, considerando a formalização habilitante. A observância no *design* e no uso do controle habilitante é um aspecto positivo para as empresas (Beuren et al., 2020), como constatado nesta pesquisa; portanto, um fator relevante a ser observado nas organizações.

2. BASE TEÓRICA E HIPÓTESES DA PESQUISA

2.1 Controle Orçamentário Habilitante e Desempenho Gerencial

A TSC abrange diversos fatores para explicar a ação e o desenvolvimento humano, pois esse pode ser influenciado por um conjunto de fatores cognitivos e pessoais, comportamentais e ambientais, que se influenciam (Bandura, 1977). Desse modo, o fator ambiental (controle orçamentário habilitante) tende a apresentar efeitos no desempenho dos indivíduos nas suas atividades de trabalho, conforme a visão da TSC. Embora estudos tenham investigado os efeitos do controle habilitante em variáveis comportamentais (Chapman & Kihn, 2009; Johansson-Berg & Wennblom, 2023; Van Der Hauwaert et al., 2022), não contemplam especificamente o contexto orçamentário, lacuna teórica investigada. O contexto orçamentário é materializado por um conjunto

de processos instituídos, com o propósito de alinhar objetivos, planos, metas e alocar recursos para apoiar o desenvolvimento das atividades organizacionais. Por se tratar de um processo que se inicia antes de as tarefas serem realizadas, constitui-se de premissas e projeções. Um dos problemas identificados nesse contexto é a acurácia da previsibilidade orçamentária, o *design* do sistema utilizado e estilos de uso.

Assim, compreender os efeitos específicos das características habilitantes do controle orçamentário pode revelar em que condições gestores com responsabilidade orçamentária mostram-se comprometidos e engajados com os objetivos e metas orçamentárias estabelecidas e de que forma tal interação reflete em seu desempenho gerencial. A literatura revisitada sobre o tema não aborda tais interações. As evidências empíricas são incipientes sobre como as características habilitantes

do controle orçamentário interagem com outros fatores organizacionais, com a finalidade de promover melhores resultados individuais e organizacionais (Jordan & Messner, 2012; Liew, 2019; Mucci et al., 2021; Zonatto et al., 2023).

Os SCG são utilizados pelos gestores para aumentar a eficiência e a flexibilidade nas organizações (Ahrens & Chapman, 2004). O orçamento é um desses sistemas (Covaleski et al., 2006; Mucci et al., 2021; Silva et al., 2023), utilizado com a finalidade de permitir que os processos da organização ocorram de forma transparente e eficaz (Ahrens & Chapman, 2004).

A literatura estabelece duas abordagens de controle que podem ser aplicadas ao contexto orçamentário (Ahrens & Chapman, 2004; Chapman & Kihn, 2009), sendo essas compreendidas como controle habilitante e controle coercitivo (Adler & Borys, 1996). O controle orçamentário habilitante é formado pelas características de capacidade de reparo, transparência interna, transparência global e flexibilidade (Ahrens & Chapman, 2004) e visa fornecer aos funcionários a possibilidade de lidar diretamente com as adversidades relacionadas ao seu trabalho. Em contrapartida, a prática de um controle orçamentário coercitivo é uma abordagem que enfatiza a centralização das atividades na empresa (Ahrens & Chapman, 2004). Ambas podem ser utilizadas concomitantemente, assim como preteridas, se for o entendimento do gestor. Esta pesquisa investiga, em particular, o controle orçamentário habilitante.

Nesse contexto, a capacidade de reparo versa sobre a possibilidade de os profissionais adequarem as atividades de trabalho com a finalidade de corrigir possíveis erros (Adler & Borys, 1996; Chapman & Kihn, 2009) e pode auxiliar o gestor a lidar com as contingências orçamentárias advindas da incerteza e do dinamismo ambiental (Mucci et al., 2021). A característica de reparo é oportuna, pois permite que o gestor se envolva diretamente com processos organizacionais, e o resultado é uma melhor congruência indivíduo-trabalho (Remus et al., 2020).

Evidências encontradas por Zonatto et al. (2023) revelam que a capacidade de reparo está associada a maiores níveis de capital psicológico de gestores. Concomitantemente, características como a de reparo estão associadas a maiores níveis de satisfação no trabalho e desempenho nas tarefas (Remus et al., 2020). Espera-se que a característica de reparo esteja positivamente relacionada a um maior desempenho gerencial, o que permite testar a seguinte hipótese:

H1a: a capacidade de reparo tem efeito direto e positivo no desempenho gerencial.

A dimensão de transparência interna trata do conhecimento sobre os sistemas da organização. Já a dimensão de transparência global refere-se à compreensão dos sistemas da organização como um todo, interligados entre si (Chapman & Kihn, 2009). Essas características, quando analisadas sob o contexto orçamentário, promovem novas competências que auxiliam os profissionais a elaborar uma abordagem mais ampla do controle e, assim, prover informações relevantes para a tomada de decisão orçamentária (Henttu-Aho, 2016). A observância de transparência interna e global faz com que os indivíduos sejam capazes de usufruir dos sistemas de comunicação da empresa para compartilhar informações, pois estão cientes dos processos internos da organização (Liew, 2019). Assim, atuam para qualificar os processos de gestão orçamentária e melhorar a comunicação organizacional estabelecida por meio do alinhamento de planos de ação, objetivos e metas e da melhor alocação de recursos.

Por meio das características de transparência interna e global, os profissionais têm uma compreensão ampla e integral de como as suas atividades de trabalho contribuem para a organização (Liew, 2019). Além disso, Liew (2019) destaca que a transparência interna dos processos da organização deve ser robusta para que a transparência global seja alcançada. Embora as características de transparência nem sempre estejam associadas ao capital psicológico dos gestores (Zonatto et al., 2023), essas tendem a estar associadas à utilidade percebida do orçamento (Mucci et al., 2021), ao sucesso percebido do sistema e ao desempenho geral (Chapman & Kihn, 2009). Portanto, as características de transparência interna e global afetam o uso dos sistemas organizacionais.

É notável que a transparência permite que o controle habilitante empodere os subordinados (Johansson-Berg & Wennblom, 2023). Consequentemente, a transparência auxilia os gestores subordinados na condução das suas atividades cotidianas (Cäker et al., 2022), propiciando uma maior visão sistêmica e estratégica dos processos ao gestor (Jordan & Messner, 2012). Essas características de transparência permitem que o controle habilitante instigue a satisfação no trabalho e o desempenho de tarefas dos envolvidos (Remus et al., 2020). Nessa linha, entende-se que maiores níveis de transparência interna e transparência global na organização têm efeitos positivos no desempenho gerencial, o que permite testar as seguintes hipóteses:

H1b: a transparência interna tem efeito direto e positivo no desempenho gerencial;

H1c: a transparência global tem efeito direto e positivo no desempenho gerencial.

A flexibilidade refere-se à capacidade de os profissionais modificarem e acrescentarem funcionalidade aos processos de trabalho (Adler & Borys, 1996). A flexibilidade no sistema orçamentário é uma característica que promove a eficácia dos processos organizacionais (Henttu-Aho, 2016). Embora a flexibilidade nem sempre esteja associada à maior utilidade percebida (Mucci et al., 2021), costuma estar relacionada à autoeficácia, ao otimismo, à esperança e à resiliência dos envolvidos com o processo orçamentário (Zonatto et al., 2023). De fato, a flexibilidade contribui para que a percepção habilitante do controle instigue maiores níveis de empoderamento psicológico nos gestores, isto é, significado, competência, autodeterminação e impacto (Johansson-Berg & Wennblom, 2023).

Desse modo, os usuários do sistema têm a oportunidade de modificá-lo, ajustá-lo e customizá-lo de acordo com suas demandas, necessidades e preferências (Janka, 2021). Para tanto, presume-se que, no contexto orçamentário, a característica de flexibilidade também possa ter efeitos positivos no desempenho gerencial, visto que potencializa capacidades psicológicas positivas que fazem com que o indivíduo passe a atuar com mais afinco para alcançar os resultados desejados. Tais premissas permitem testar a seguinte hipótese de pesquisa:

H1d: a flexibilidade tem efeito direto e positivo no desempenho gerencial.

Evidências encontradas na literatura abordam aspectos positivos do controle habilitante (Adler & Borys, 1996; Souza & Beuren, 2018; Van Triest et al., 2023). Nesse sentido, espera-se que as características de um controle orçamentário habilitante também tenham efeitos positivos no desempenho gerencial, promovendo os resultados esperados pela organização.

2.2 Controle Orçamentário Habilitante e Compromisso com as Metas Orçamentárias

O desenvolvimento e a ação humana são determinados por um conjunto de fatores (biológicos, afetivos e cognitivos) que afetam os indivíduos (Bandura, 1977). Nesse sentido, a relação entre o controle orçamentário habilitante (fatores ambientais) e o compromisso com as metas orçamentárias (fatores comportamentais) pode ser explicada pela TSC, pois fatores ambientais tendem a apresentar efeitos nos fatores comportamentais dos indivíduos no ambiente de trabalho. O orçamento, como parte integrante dos SCG, cumpre a função de motivar os profissionais e coordenar as atividades da organização (Covaleski et al., 2006). No entanto, a eficácia do controle está associada à maneira como esse é percebido pelos

usuários. A abordagem de controle habilitante denota que os sistemas da organização devem fornecer suporte para os indivíduos aprimorarem o trabalho realizado (Adler & Borys, 1996).

Nesse sentido, o controle realizado pela organização e o comprometimento dos indivíduos tendem a levar ao alcance dos objetivos organizacionais (Zeshan et al., 2023). O controle habilitante influencia as necessidades psicológicas dos gestores e, mediante sua satisfação, promove o comprometimento individual (Zeshan et al., 2023). O uso de controles habilitantes influencia a motivação dos indivíduos, contribuindo para a percepção de controle e autonomia no trabalho (Souza & Beuren, 2018).

O compromisso com as metas orçamentárias refere-se ao esforço empregado pelos profissionais visando atingir as metas relacionadas ao orçamento (Chong & Johnson, 2007). Indivíduos que se envolvem nas atividades orçamentárias são mais comprometidos com o cumprimento das metas orçamentárias, e isso promove o seu desempenho gerencial (Bernd et al., 2022; Chong & Chong, 2002; Silva et al., 2023). Gestores que se envolvem no alcance de metas e objetivos orçamentários compartilham mais informações e estão mais envolvidos com as atividades de gestão orçamentária da organização (Chong & Johnson, 2007).

O compromisso com as metas do orçamento pode ser explicado por fatores motivacionais e pelo envolvimento assíduo no processo orçamentário (Bernd et al., 2022). Assim, quanto maior o envolvimento e o compartilhamento de informações, maior tende a ser o seu compromisso organizacional. Na abordagem de controle habilitante, a capacidade de reparação dos sistemas visa evitar problemas e fornece aos gestores indicativos de como executar e melhorar o seu trabalho (Chapman & Kihn, 2009). Desse modo, a presença dessa característica permite aos gestores visualizar a necessidade de ações de melhoria e realizar em tempo hábil, os procedimentos de ajustes (Van Der Hauwaert et al., 2022). Esse envolvimento e percepção de suporte atuam para promover o compromisso com as metas orçamentárias.

Diante de uma situação de incompletude no sistema, a capacidade de reparo permite que os gestores se empenhem para solucioná-la (Jordan & Messner, 2012). Ainda que a capacidade de reparo não necessariamente esteja associada à percepção da utilidade do orçamento (Mucci et al., 2021), pode contribuir para que os gestores a percebam como possibilidade de ajustar previsões equivocadas realizadas anteriormente. A capacidade de reparo atua como mecanismo que estimula maior compromisso do gestor, pois oportuniza, além da aceitação das metas

orçamentárias estabelecidas, a correção de planos de ação, mobilizar recursos dos indivíduos na busca pelo efetivo alcance de tais resultados. Desse modo, espera-se que:

H2a: a capacidade de reparo tem efeito direto e positivo no compromisso com as metas orçamentárias.

A percepção de controle habilitante no orçamento, tendo como qualidade a transparência, está associada aos sentimentos de capacidade psicológica, bem como reduz as atitudes em relação às burocracias da organização (Johansson-Berg & Wennblom, 2023). A transparência possibilita identificar incompletudes no sistema de controle (Jordan & Messner, 2012), propicia aos gestores a oportunidade de responder às contingências de forma mais branda (O'Grady, 2019) e potencializa a confiança no controle gerencial utilizado.

A transparência interna permite um melhor entendimento dos processos internos da organização (Ahrens & Chapman, 2004), enquanto a transparência global oportuniza a compreensão de onde suas atividades de trabalho se encaixam na organização (Wouters & Wilderom, 2008). Ambas desempenham funções basilares na operacionalização de um SCG eficaz e habilitante (Liew, 2019), uma vez que a transparência é essencial para viabilizar sistemas de medição de desempenho (Câker et al., 2022; Wouters & Wilderom, 2008) que possam potencializar o desempenho gerencial.

O envolvimento dos funcionários no processo orçamentário melhora a tomada de decisão, estimula a confiança e promove o cumprimento das metas (Alhasnawi et al., 2023), pois, ao participar desse processo, o gestor passa a compreender as funções e a utilidade do orçamento (Mucci et al., 2021) e seus papéis na execução do trabalho. Esses aspectos são favoráveis ao seu envolvimento com as atividades previstas e os objetivos e metas delimitados. Portanto, propõe-se que:

H2b: a transparência interna tem efeito direto e positivo no compromisso com as metas orçamentárias;

H2c: a transparência global tem efeito direto e positivo no compromisso com as metas orçamentárias.

A presença de flexibilidade nas organizações permite encontrar soluções para inconsistências nos sistemas de controle (Ahrens & Chapman, 2004; Van Der Hauwaert et al., 2022). A flexibilidade analisa a possibilidade de os profissionais realizarem alterações no orçamento (Johansson-Berg & Wennblom, 2023). Gestores que vivenciam um ambiente organizacional seguro têm a percepção da flexibilidade do sistema orçamentário. Em contrapartida, a insegurança gera a percepção de um sistema menos justo (Johansson-Berg & Wennblom,

2023). A percepção de justiça pode afetar a percepção de utilidade do orçamento, assim como a aceitação das metas e o envolvimento do indivíduo no trabalho.

É possível observar a característica de flexibilidade quando os funcionários podem tomar decisões ou modificá-las após a geração de informações pelo sistema de controle habilitante. Nesse caso, a flexibilidade é vantajosa para a empresa, pois oportuniza correções e a implementação de ações de melhoria (Wouters & Wilderom, 2008). A flexibilidade percebida por meio da utilização de um controle habilitante possibilita que os funcionários reajam às incertezas e contingências que ocorrem em atividades incertas (Van Triest et al., 2023) e atuem para minimizar impactos negativos nas atividades desenvolvidas pela empresa. Propõe-se:

H2d: a flexibilidade tem efeito direto e positivo no compromisso com as metas orçamentárias.

2.3 Efeito Mediador do Compromisso com as Metas Orçamentárias

Um fator abordado na TSC refere-se aos aspectos comportamentais, que dizem respeito ao grau de esforço que os indivíduos estão dispostos a empreender na realização de determinada ação, sendo esse influenciado por características psicológicas, emocionais e ambientais (Bandura, 1977). Para tanto, a relação entre as características do controle orçamentário habilitante e o desempenho gerencial pode ser influenciada por fatores comportamentais (como o compromisso com as metas orçamentárias).

A literatura de contabilidade gerencial tem sugerido que os efeitos diretos do controle orçamentário no desempenho gerencial são um tema controverso, apresentando resultados conflitantes e inconclusivos (Derfuss, 2016; Zonatto et al., 2020). Do mesmo modo, tem revelado que indivíduos reagem de maneira distinta ao controle instituído, assim como percebem diferentemente as práticas de gestão orçamentária adotadas, ainda que estejam expostos a um mesmo ambiente institucional (O'Grady, 2019). Por essa razão, é possível admitir que os efeitos do controle gerencial no desempenho podem não ocorrer de maneira direta, mas mediados por outras variáveis presentes no contexto orçamentário (Derfuss, 2016; Zonatto et al., 2020), como proposto nesta pesquisa, a partir da análise do compromisso com as metas orçamentárias (Degenhart et al., 2022; Grodt et al., 2023).

A abordagem habilitante do SCG promove maior esforço no alcance das metas de desempenho (Santos & Beuren, 2023). Por isso, indivíduos que percebem

tal característica e suporte tendem a se comprometer e atuar ativamente para alcançar os resultados esperados (O'Grady, 2019). A literatura evidencia que a participação orçamentária aumenta o compromisso com as metas orçamentárias, promovendo o desempenho (Chong & Chong, 2002; Chong & Johnson, 2007; Nguyen et al., 2019). Além disso, reconhece que esse efeito pode não ocorrer de maneira direta (Degenhart et al., 2022). O empenho do profissional em atingir um objetivo influenciará suas ações, o que, por sua vez também influenciará o seu desempenho (Chong & Johnson, 2007; Degenhart et al., 2022).

Assim, gestores altamente comprometidos tendem a empreender mais esforço na tentativa de atingir as metas orçamentárias, melhorando, significativamente, o desempenho no trabalho (Chong & Johnson, 2007; Grodt et al., 2023). A possibilidade de participar do processo orçamentário e influenciar o processo de escolhas faz com que os indivíduos sejam mais propensos a atingir as metas, pois se sentem responsáveis pelos resultados alcançados (Bernd et al., 2022). É notável, também, que o compromisso com as metas orçamentárias melhora os níveis de desempenho gerencial (Chong & Johnson, 2007). Portanto, permeia a relação entre o controle orçamentário e o desempenho gerencial (Degenhart et al., 2022; Grodt et al., 2023).

Dessa forma, argumenta-se que um aumento no nível de comprometimento dos indivíduos com as metas orçamentárias estabelecidas possa ser um fator mediador do controle orçamentário com uma abordagem habilitante. O indivíduo que participa das decisões relacionadas ao orçamento empresarial mantém-se motivado para atingir as metas (Bernd et al., 2022); tendo em vista que um controle orçamentário habilitante promove a interação do indivíduo com o processo orçamentário (Chapman & Kihn, 2009), o profissional compreende os processos da empresa, entende as oportunidades de ajustar as falhas do processo orçamentário e tem uma visão ampla do sistema (Ahrens & Chapman, 2004).

Além disso, essa discussão está ancorada na abordagem teórica proposta por Bandura (1977), pois, a partir da TSC entende-se que o compromisso dos gestores com as metas orçamentárias é determinado por um conjunto de fatores cognitivos e pessoais e fatores ambientais que interagem, determinando a ação humana (Bandura, 1977). Assim:

H3: o compromisso com as metas orçamentárias medeia a relação entre as características habilitantes do controle orçamentário e o desempenho gerencial.

A Figura 1 apresenta o modelo teórico de análise elaborado para a pesquisa.

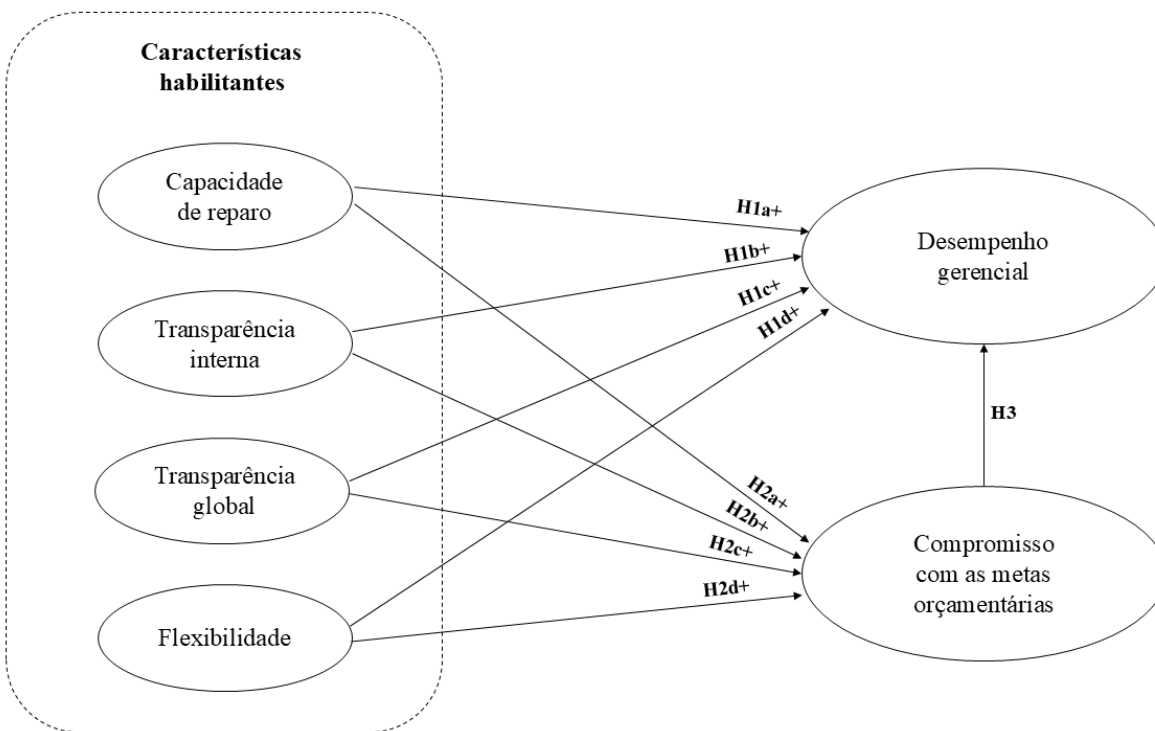


Figura 1 Modelo teórico de análise

Fonte: Elaborada pelos autores.

3. MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Esta pesquisa é caracterizada como descritiva, de levantamento (*survey single entity*) e com abordagem quantitativa. Uma *survey* do tipo *single entity* foi realizada considerando uma *purposive non-probability sample*. Uma *purposive sample* refere-se a uma amostra não probabilística que objetiva contemplar uma amostra que possa ser representativa da população. Além disso, é adequada para uma definição populacional restrita e/ou determinada delimitação (Battaglia, 2008), no caso, uma *single entity* (franquia de empresa americana).

Pesquisas realizadas em uma única realidade organizacional decorrem da relevância de explorar com profundidade determinado contexto organizacional, o que permite a compreensão dos fenômenos das mais diversas áreas e da organização como um todo e são comumente empregadas na literatura (Frare & Beuren, 2022; Mucci et al., 2016; O'Grady, 2019; Pereira et al., 2025; Seneviratne & Hoque, 2024). A vantagem da utilização desse método na pesquisa reside no fato de proporcionar uma análise mais profunda sobre o processo orçamentário (Mucci et al., 2021). Por sua vez, está sujeita a limitações, como o viés do método comum. O estudo foi realizado com 91 gerentes de nível médio com responsabilidade orçamentária de uma empresa (franquia) americana de capital aberto atuante no Brasil. A pesquisa emprega o nível de análise do indivíduo, visto que são considerados múltiplos respondentes de uma única organização (Mucci et al., 2016).

É importante destacar que, para a aplicação do estudo, foi elaborado um protocolo de pesquisa com o intuito de apresentar o escopo da pesquisa aos responsáveis da empresa, os procedimentos que seriam aplicados para a coleta de dados, o cronograma de desenvolvimento e a conduta relacionada aos procedimentos de coleta de dados. Nessa etapa da pesquisa, os autores contaram com o apoio da diretoria, que se encarregou de enviar o questionário eletrônico aos respondentes da pesquisa, não tendo sido realizado contato presencial ou conduzidas entrevistas com os membros da organização. A empresa adota, com autonomia própria, práticas de gestão orçamentária que se constituem em mecanismos formais de gestão orçamentária no contexto de investigação, não havendo influência externa sobre seu uso. Do mesmo modo, foi delimitado que os participantes da pesquisa deveriam atuar com os processos orçamentários na organização (gestores com responsabilidade orçamentária).

Tais procedimentos contribuíram para a definição adequada do objeto e dos participantes do estudo, diante dos objetivos e delineamento traçados, e desencadearam

uma autorização formal da empresa para a realização da pesquisa. Os participantes do estudo foram informados de que o questionário seria aplicado somente aos gestores de nível médio da organização que atuam com responsabilidade orçamentária em suas unidades de trabalho, sendo sua participação voluntária e de livre adesão (se assim desejassem). Após a realização da pesquisa, informou-se que os dados seriam mantidos por 5 anos e, posteriormente, descartados e que seriam utilizados somente para cunho acadêmico e científico.

A organização é uma franquia de empresa americana de capital aberto atuante no Brasil. A multinacional é uma empresa de grande porte do setor industrial e com forte atuação nacional. A unidade onde a pesquisa foi conduzida realiza suas operações com elevado grau de padronização e segue as diretrizes corporativas da multinacional. A empresa tem aproximadamente 950 funcionários, com uma estrutura organizacional voltada para a eficiência operacional e o cumprimento de metas de desempenho e qualidade.

O orçamento empresarial se constitui em um controle gerencial muito utilizado pela empresa, que tem gerência total sobre esse, não havendo influência externa sobre o delineamento de suas práticas de gestão orçamentária. O processo orçamentário envolve o uso de premissas macroeconômicas definidas em conjunto com as instituições financeiras. Já as projeções de vendas têm alinhamento com a multinacional. Com relação ao processo de desenvolvimento da estratégia da empresa, também há alinhamento com o franqueador, uma vez que o produto deve ser fabricado em conformidade com as recomendações desse. Nos processos internos, há certa autonomia das diretorias para a definição de controles e indicadores, úteis como parâmetros para a avaliação de desempenho e para os sistemas de recompensas. Trabalha-se com metas (definidas pela própria instituição) e supermetas (definidas em conjunto com o franqueador) que, de maneira geral, são consideradas atingíveis e refletem no salário dos gerentes. Portanto, o orçamento é de responsabilidade e gestão da instituição objeto de estudo, o que permite a realização das inferências propostas na pesquisa.

A coleta de dados ocorreu de abril a julho de 2022. Contatou-se a empresa para solicitar autorização para a realização da coleta de dados junto a gestores com responsabilidade orçamentária. O questionário estruturado foi organizado no Google Formulário e enviado por *e-mail*. A empresa forneceu a liberação de um único envio para os funcionários. Assim, foi enviado

um total de 166 questionários e obteve-se um total de 91 respostas, o que representa um retorno de 54,82% dos questionários.

O instrumento para a coleta de dados é composto por variáveis que medem as características habilitantes do controle orçamentário, o desempenho gerencial e o compromisso com as metas orçamentárias. Inicialmente, realizou-se a tradução das assertivas de cada variável que contempla o constructo da pesquisa, visto que foram selecionados para a pesquisa instrumentos publicados na língua inglesa. Na sequência, com a finalidade de assegurar o entendimento das assertivas que constituem o constructo da pesquisa, foi realizado um procedimento de pré-teste com profissionais especialistas na área de contabilidade gerencial.

Além das assertivas do constructo, buscou-se incluir questões com a finalidade de caracterizar a amostra. Na Tabela 1 são apresentadas as variáveis e suas especificações.

O questionário foi tramitado para aprovação no Comitê de Ética em Pesquisa da instituição em que os autores atuam, aprovado conforme o Certificado de Apreciação Ética (CAAE), sob o número 5.101.241. De posse dos

dados coletados, procedeu-se à tabulação e análise. Os dados coletados foram tabulados e exportados para os softwares SPSS® e SmartPLS® para realizar o tratamento estatístico. Os procedimentos de análise são similares aos adotados por estudos anteriores (Beuren et al., 2020; Johansson-Berg & Wennblom, 2023).

Foram realizados a análise fatorial, a análise de confiabilidade dos constructos de mensuração [*average variance extracted* (AVE)], a confiabilidade composta, o alfa de Cronbach, a validade discriminante e o teste de viés de método. Para testar a relação entre as variáveis, foi utilizada a modelagem de equações estruturais (MEE), considerando os critérios de Hair et al. (2022). O uso da técnica de MEE é comum em estudos já publicados sob a abordagem realizada nesta pesquisa (Bernd et al., 2022; Johansson-Berg & Wennblom, 2023).

A amostra é composta, predominantemente, por respondentes do sexo masculino (63,74%), e a média de idade varia de 30 a 50 anos (83,52%). O tempo médio de trabalho na função atual exercida com responsabilidade orçamentária, varia de 3 a 8 anos.

Tabela 1

Constructo da pesquisa

Variáveis	Definição operacional	Indicadores (n)	Autores
Características habilitantes do controle orçamentário	Compreende as características de capacidade de reparo, transparência interna, transparência global e flexibilidade, que configuram uma abordagem de controle habilitante.	14	Chapman e Kihn (2009)
Compromisso com as metas orçamentárias	Refere-se ao envolvimento dos gestores no cumprimento das metas orçamentárias.	5	Adaptado de Latham e Steele (1983)
Desempenho gerencial	Refere-se ao desempenho dos profissionais que atuam em cargos de gestão.	9	Mahoney et al. (1965)

Nota: Todas as variáveis foram mensuradas por meio de escala Likert de 7 pontos.

Fonte: Elaborada pelos autores.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Validação dos Constructos de Mensuração

Os resultados da análise fatorial demonstraram que todos os indicadores foram mantidos no modelo de mensuração. A Tabela 2 apresenta os resultados da validade discriminante, indicadores de confiabilidade e qualidade do constructo da pesquisa.

Os resultados da Tabela 2 revelam que o modelo estrutural apresenta validade discriminante, conforme o critério estabelecido por Fornell e Larcker (1981). Os valores do alfa de Cronbach foram superiores a 0,779, os de confiabilidade composta foram superiores a 0,867 e a

AVE foi superior a 0,621. Esses resultados são superiores aos valores mínimos recomendados por Hair et al. (2022) para a validação do modelo estrutural. A relevância preditiva (Q^2) do modelo foi de 0,229, e o coeficiente de explicação (R^2), de 0,353, valores adequados para o modelo estrutural. O teste do tamanho do efeito (f^2) apresentou valores superiores a 0,364, também adequados para atestar a validade dos constructos de mensuração.

Por fim, o teste de fator único de Harman foi realizado para verificar o viés de método comum, no qual o primeiro fator representa apenas 42,28% da variância extraída, o que, conforme recomendado por Podsakoff et al. (2003),

Tabela 2
Validade discriminante e confiabilidade

Variáveis	CR	TI	TG	FL	CMO	DG	AC	CC	AVE	Q ²	f ²
CR	0,904						0,779	0,900	0,818	0,023	0,397
TI	0,777	0,788					0,795	0,867	0,621	0,023	0,364
TG	0,546	0,658	0,812				0,870	0,906	0,659	0,008	0,476
FL	0,612	0,666	0,801	0,906			0,785	0,901	0,820	0,009	0,403
CMO	0,453	0,534	0,314	0,371	0,902		0,924	0,946	0,813	0,276	0,662
DG	0,415	0,501	0,441	0,511	0,453	0,822	0,940	0,949	0,676	0,229	0,582

Nota: O R^2 foi 0,295 para CMO e 0,353 para DG.

AC = alfa de Cronbach; CC = confiabilidade composta; CMO = compromisso com as metas orçamentárias; CR = capacidade de reparo; DG = desempenho gerencial; FL = flexibilidade; TG = transparência global; TI = transparência interna.

Fonte: Elaborada pelos autores.

sugere a não existência de problemas relacionados ao viés de método comum na amostra analisada. Portanto, diante da análise dos indicadores de validação do modelo estrutural proposto para esta pesquisa, é possível realizar a análise das relações teóricas estabelecidas para o estudo.

4.2 Resultados do Teste de Hipóteses

A Tabela 3 apresenta a síntese dos resultados dos efeitos das características habilitantes do controle orçamentário no desempenho gerencial e no compromisso com as metas orçamentárias. Em adição ao teste de hipóteses das relações teóricas investigadas na pesquisa, procurou-se avaliar os possíveis efeitos de algumas variáveis de controle.

Os resultados confirmaram que a dimensão de flexibilidade influencia, de maneira direta e positiva, o desempenho gerencial (H1d). Das características habilitantes do controle orçamentário, apenas a transparência interna influenciou direta e positivamente o compromisso com as metas orçamentárias (H2b). Os achados também revelaram que o compromisso com as metas orçamentárias influenciou direta e positivamente o desempenho gerencial (H3), resultado diferente do encontrado por Macinati e Rizzo (2014) e semelhante ao encontrado por Chong e Johnson (2007). Com relação à mediação analisada, verificou-se que indivíduos que percebem a transparência interna na organização são mais comprometidos e, conseqüentemente, têm melhor desempenho gerencial (H3b).

Com relação às variáveis de controle, verificou-se que os profissionais que estão em cargos mais elevados percebem as características de reparação no processo orçamentário e a transparência interna nas atividades da

organização. Mostra-se que os profissionais que exercem um nível mais elevado na função orçamentária estão mais propensos a entender o orçamento, com a capacidade de reparo e percepção de transparência interna no seu uso. Esses indivíduos atuam proativamente para melhorar a gestão orçamentária de sua unidade de responsabilidade, bem como para promover melhorias, corrigindo eventuais erros e falhas identificados nesse processo. Esses profissionais também entendem o orçamento e seu uso em seus processos de gestão, bem como sua importância para a empresa.

Os SCG habilitantes têm influência significativa na hierarquia das organizações. Isso ocorre porque essas práticas buscam alterar a percepção de utilidade (Mucci et al., 2021) e melhorar a capacidade dos funcionários de nível médio de diagnóstico no desenvolvimento de suas ações (Zonatto et al., 2023). Quando isso ocorre, esses gestores atuam para melhorar os sistemas de controle utilizados, corrigindo falhas, erros e melhorando sua eficiência (Coyte, 2019; Mucci et al., 2021; Zonatto et al., 2023). Essa condição, além de permitir uma melhor aprendizagem, atua para promover um melhor desempenho e maior acurácia na gestão orçamentária instituída.

Com relação ao uso do orçamento para avaliação de desempenho, verificou-se que esse tende a influenciar positivamente o compromisso com as metas orçamentárias dos gestores. Esses resultados revelam que, no caso analisado, os funcionários avaliados pelo seu desempenho em relação às práticas orçamentárias adotadas, são mais comprometidos com os objetivos e metas orçamentárias. Por conseqüência, são aqueles gestores que aceitam e atuam proativamente para alcançar esses resultados. Isso ocorre porque indivíduos que se envolvem com o processo orçamentário, ao se mostrarem mais comprometidos com

Tabela 3*Coefficientes padronizados e significâncias das relações dos modelos estruturais testados*

Hipóteses	Caminhos estruturais	Coefficiente padrão	Erro padrão	t-values	p-values
Efeitos diretos					
H1a	CR → DG	-0,006	0,151	0,039	0,969
H1b	TI → DG	0,131	0,182	0,720	0,472
H1c	TG → DG	-0,004	0,168	0,026	0,979
H1d	FL → DG	0,349	0,159	2,199	0,028*
H2a	CR → CMO	0,015	0,128	0,120	0,905
H2b	TI → CMO	0,472	0,149	3,160	0,002*
H2c	TG → CMO	-0,190	0,140	1,360	0,174
H2d	FL → CMO	0,208	0,171	1,218	0,224
H3	CMO → DG	0,243	0,094	2,592	0,010*
Efeitos indiretos					
H3a	CR → CMO → DG	0,004	0,033	0,113	0,910
H3b	TI → CMO → DG	0,115	0,060	1,901	0,058**
H3c	TG → CMO → DG	-0,046	0,038	1,202	0,230
H3d	FL → CMO → DG	0,051	0,048	1,045	0,297
Variáveis de controle					
	NHF → CR	0,209	0,121	1,728	0,085**
	NHF → TI	0,204	0,106	1,925	0,055**
	NHF → TG	0,126	0,147	0,855	0,393
	NHF → FL	0,141	0,128	1,106	0,269
	NUOAD → CMO	0,267	0,097	2,761	0,006*
	NCRPO → DG	0,190	0,147	1,293	0,197
	TTF → DG	0,022	0,203	0,109	0,913
	TTE → DG	0,024	0,089	0,272	0,786
	TPRO → DG	-0,046	0,202	0,229	0,819

CMO = compromisso com as metas orçamentárias; CR = capacidade de reparo; DG = desempenho gerencial; FL = flexibilidade; NCRPO = nível de conhecimentos em rotinas e processos orçamentários da organização; NHF = nível hierárquico da função; NUOAD = nível de uso do orçamento para avaliação de desempenho; TG = transparência global; TI = transparência interna; TPRO = tempo que possui responsabilidade orçamentária; TTE = tempo de trabalho na empresa; TTF = tempo de trabalho na função.

* $p < 0,05$; ** $p < 0,10$.

os objetivos orçamentários da organização (Chong & Chong, 2002; Degenhart et al., 2022), esforçam-se mais para atingir as suas metas relacionadas ao orçamento e se tornam mais propensos a alcançar melhor desempenho em suas atribuições de trabalho (Chong & Johnson, 2007; Grodt et al., 2023).

4.3 Discussão dos Resultados

Considerando-se tais evidências, os resultados da pesquisa permitem aceitar as seguintes hipóteses estabelecidas para o estudo: H1d (FL → DG),

H2b (TI → CMO), H3 (CMO → DG) e H3b (TI → CMO → DG). Concluiu-se que há influência positiva da característica de flexibilidade no desempenho gerencial dos gerentes de nível médio que participaram da pesquisa. Esses achados revelam que esses gestores têm a oportunidade de ajustar os processos orçamentários estabelecidos e as previsões realizadas, quando identificam a necessidade de se estabelecerem melhorias (Chapman & Kihn, 2009; Henttu-Aho, 2016; Johansson-Berg & Wennblom, 2023; Mucci et al., 2021). Isso é possível porque o controle orçamentário habilitante utilizado influencia de forma positiva o desempenho dos funcionários, sobretudo

quando esses estão diante de incertezas nas tarefas (Van Triest et al., 2023).

Com relação às características de capacidade de reparo, transparência interna e global, os achados da pesquisa não suportam as hipóteses de que tais características exercem um efeito direto, positivo e significativo no desempenho gerencial dos gerentes participantes da pesquisa. No entanto, a relação encontrada entre a transparência interna e global e o desempenho gerencial é positiva, o que demonstra que os gerentes têm conhecimento dos processos inerentes ao orçamento, e isso os leva a empregar maiores esforços no alcance dos objetivos propostos, contribuindo para o alcance de um melhor desempenho no trabalho realizado.

De acordo com O'Grady (2019), a transparência interna dos processos da organização é necessária para que os gestores consigam compreender adequadamente o uso do SCG e passem a atuar para contornar os imprevistos da organização de forma mais flexível. Isso permite uma compreensão ampliada de seu uso e potencial de contribuição e auxilia no entendimento das contribuições da unidade nos processos globais de gestão instituídos na organização, resultados que também foram constatados neste estudo.

Essa compreensão é benéfica e, além de permitir a percepção habilitante da transparência interna e global dos processos de gestão, contribui para o efetivo uso do orçamento como controle formal de gestão de desempenho. Dessa forma, pode-se inferir que, quando há mais transparência interna e global, espera-se que isso influencie positivamente o desempenho gerencial de profissionais que têm responsabilidade orçamentária.

No que se refere à relação entre as características habilitantes do controle orçamentário e o compromisso com as metas orçamentárias, verificou-se que apenas a transparência interna tem um efeito direto, positivo e significativo no compromisso com as metas orçamentárias dos gestores. A transparência interna proporciona informações que lhes permitem atuar com autonomia e flexibilidade (Ahrens & Chapman, 2004; O'Grady, 2019). Além disso, viabiliza a noção do funcionamento dos processos internos da empresa (Ahrens & Chapman, 2004). Por meio da transparência interna, os indivíduos conseguem reconhecer os problemas que estão concentrados nos processos locais e, a partir disso, atuar para saná-los.

Como se trata de uma abordagem habilitante, isso permite que as inconsistências identificadas sejam comunicadas (Liew, 2019). Desse modo, pode-se afirmar que os gestores que atuam nos processos orçamentários da organização estudada reconhecem a transparência interna

dos sistemas de gestão orçamentária utilizados, o que lhes permite empreender maiores esforços no cumprimento dos objetivos e metas orçamentárias estabelecidos.

Embora não seja significativa, a relação entre a capacidade de reparo e a flexibilidade e o compromisso com as metas orçamentárias também é positiva. Essas evidências sugerem que reparar erros de procedimentos e estabelecer revisões e correções são formas de aumentar o compromisso dos gestores com as metas orçamentárias estabelecidas. Do mesmo modo, a flexibilidade e a adaptação aos processos internos da organização permitem a implementação de ações de melhoria, as quais refletem positivamente nos processos de gestão orçamentária da empresa (Ahrens & Chapman, 2004). Assim, ao perceber a utilidade do orçamento, torna-se possível estimular o seu uso (Mucci et al., 2021) e contribuir para o seu desenvolvimento.

Com relação à análise do efeito mediador do compromisso com as metas orçamentárias na associação entre as características habilitantes do controle orçamentário e o desempenho gerencial, os resultados encontrados permitem confirmar apenas a hipótese de que o compromisso com as metas orçamentárias tem um efeito positivo na relação entre a característica habilitante de transparência interna e o desempenho gerencial (H3b). O mesmo não ocorre na relação estabelecida entre essa variável e as demais características investigadas (capacidade de reparo, transparência global e flexibilidade), embora a mediação analisada para as características de capacidade de reparo e flexibilidade também seja positiva, porém não significativa.

A literatura revisitada sobre o tema salienta que um nível mais elevado de envolvimento no orçamento está relacionado a um maior comprometimento com as metas orçamentárias e melhor desempenho (Alhasnawi et al., 2023; Chong & Chong, 2002; Silva et al., 2023). Por isso, é importante sua promoção. Esses resultados denotam que gestores que percebem o processo orçamentário em suas unidades como transparente tendem a apresentar tal comportamento, elevando o seu desempenho gerencial em suas atribuições de trabalho.

A transparência interna exerce uma função importante nas organizações, pois fornece efeitos positivos para o controle gerencial (Cäker et al., 2022; Liew, 2019; O'Grady, 2019), indicando apoio orçamentário adequado aos gestores, bem como a percepção de justiça dos processos orçamentários. Quando isso não ocorre, ter a possibilidade de reparar erros de previsões realizadas ou ter flexibilidade para realizar gastos necessários à obtenção de melhor desempenho também são fatores que potencializam o compromisso dos gestores.

Essas evidências são corroboradas pelo efeito direto e positivo do compromisso com as metas orçamentárias no desempenho gerencial. O compromisso com as metas do orçamento melhora os níveis de desempenho gerencial (Grodt et al., 2023), o que ocorre quando a informação orçamentária é percebida como útil ao gestor (Macinati & Rizzo, 2014). Portanto, é necessário que o controle orçamentário adotado seja capaz de contribuir efetivamente para a melhoria dos processos de gestão organizacional instituídos, de modo que possa refletir em maior compromisso do gestor e resultar em melhor desempenho gerencial e organizacional.

Esses resultados também são convergentes com a abordagem teórica proposta por Bandura (1977), pois a TSC aborda que fatores ambientais (características do controle orçamentário habilitante) e comportamentais (compromisso com as metas orçamentárias), quando interagem, promovem a ação e o desenvolvimento humano (no caso desta pesquisa, o desempenho gerencial em atividades orçamentárias). No entanto, não significa que esses fatores influenciem a ação e o desenvolvimento humano com a mesma força, pois os indivíduos tendem a diferir em suas capacidades psicológicas (Bandura, 1977). Nesse sentido, a TSC estabelece interações recíprocas entre a pessoa, o ambiente e o comportamento (Bandura, 1977). Portanto, sob essa abordagem teórica, infere-se que o desempenho gerencial foi determinado pela influência conjunta de fatores comportamentais (compromisso com as metas orçamentárias) e fatores ambientais (características habilitantes do controle orçamentário).

4.4 Implicações dos Resultados

Os achados desta pesquisa revelam importantes implicações para o campo de estudos. Os controles habilitantes permitem a adaptação, flexibilidade e maior fluxo de informações, que possibilitam aos indivíduos gerenciarem as atividades de trabalho (Adler & Borys, 1996). No caso analisado, auxilia gestores que têm responsabilidade orçamentária a promover novas soluções visando à qualificação dos processos de gestão que orientam e direcionam a organização ao alcance de melhor desempenho. Essa capacidade de adaptação a mudanças permite a realização de novos ajustes e o direcionamento de atividades com maior eficácia, considerando a exposição das organizações a questões de mercado. Assim, a autonomia concedida contribui para a definição de controles e indicadores de desempenho que atuam como direcionadores de atividades para o alcance de melhor desempenho.

Observa-se a presença predominante das características habilitantes de flexibilidade e transparência interna no processo orçamentário, o que confirma tal afirmação. Pode-se inferir que a flexibilidade no controle orçamentário promove o desempenho gerencial de gerentes de nível médio, ao permitir essa qualificação das práticas de gestão, visando à implementação de soluções favoráveis à obtenção de melhor desempenho. Isso indica que o orçamento mais flexível permite que os gestores tomem decisões estratégicas e adaptáveis às mudanças internas da organização, às premissas da empresa franqueadora e também considerem fatores externos à empresa, como a economia do país, fatores climáticos e a concorrência. Portanto, ao incorporar a flexibilidade na gestão orçamentária, a empresa atua para melhorar a acurácia e utilidade do orçamento enquanto prática formal de gestão.

Observou-se que a transparência interna estimula o compromisso com o alcance das metas orçamentárias estabelecidas pela organização, indicando que a compreensão adequada das práticas de gestão orçamentária e sua utilidade na gestão local favorecem a aceitação e o comprometimento com essas metas. Consequentemente, essa predisposição dos gestores leva-os a agir intencionalmente para alcançar os resultados desejados. Quando isso ocorre, seu desempenho gerencial e o desempenho organizacional são elevados. Portanto, essas atitudes são necessárias e atuam como impulsionadoras do desempenho local. Esses resultados sugerem, também, que o acesso às informações orçamentárias, de maneira mais clara e eficaz, é um fator que contribui para aumentar a adesão dos gestores no alcance das metas orçamentárias estabelecidas, visto que os gestores compreendem o escopo das metas definidas e percebem sua participação e contribuição efetiva para o seu alcance. Isso pode reduzir a percepção de imposição de metas e contribuir para que os profissionais que têm responsabilidade orçamentária estejam mais dispostos a empregar maior esforço para o cumprimento das metas orçamentárias estabelecidas. O alcance dessas metas é benéfico para a empresa e tende a refletir positivamente não só no desempenho gerencial, mas também no desempenho da organização e em sua condição competitiva.

Uma vez que a característica de transparência interna se mostra como antecedente do compromisso com as metas orçamentárias, e que a interação entre transparência interna e compromisso com as metas orçamentárias favorece o desempenho gerencial, verificam-se os efeitos dos papéis informativos do orçamento como mecanismo de promoção do compromisso com as metas e do desempenho gerencial. A transparência interna permite

um ambiente organizacional mais participativo, tendo em vista que os gestores tendem a ter mais conhecimento sobre as rotinas da empresa e sua aplicação na unidade de trabalho local.

Isso possibilita identificar e sugerir ajustes e, também, negociar as metas de forma mais colaborativa, promovendo maior compromisso com o orçamento e sua utilidade. No caso analisado, gestores utilizam o orçamento como instrumento de apoio ao desenvolvimento de suas funções de gestão com esse fim. Assim, ao cumprir metas orçamentárias estabelecidas, elevam seu desempenho e o desempenho da organização, além de receber sua recompensa. Portanto, a comunicação estabelecida, além de necessária, também reflete em maior acurácia dos processos de gestão orçamentária instituídos na empresa. Macinati e Rizzo (2014) já sugeriram que maior envolvimento dos gestores com a definição de metas proporciona um alinhamento com os objetivos organizacionais, o que eleva o compromisso com as metas orçamentárias e o desempenho da organização, resultados também constatados nesta pesquisa.

Verificou-se que funcionários empenhados com os objetivos orçamentais estão mais propensos a empregar maior esforço para coletar, trocar e divulgar informações relevantes para a realização do seu trabalho. Assim, apresentam melhor desempenho, além de contribuir para o aprimoramento dos processos de gestão orçamentária. Nesse sentido, a transparência interna na organização, por representar a clareza desses processos na geração de informações, contribui para que os gerentes passem a direcionar mais esforços, tornando-se mais comprometidos com as metas e objetivos orçamentários definidos e os resultados desejados, o que reflete positivamente no seu desempenho gerencial.

Como implicação prática, tem-se a observância da qualificação dos processos organizacionais, em particular dos processos de gestão orçamentária da entidade (Degenhart et al., 2022), para que possam garantir maior visibilidade e transparência das informações orçamentárias, mediante, por exemplo, relatórios de acompanhamento, garantindo que os indivíduos tenham *feedback* e suporte organizacional necessários para realizar as atividades orçamentárias (Mucci et al., 2021; Zonatto et al., 2023) e alcançar melhor desempenho.

Esses resultados convergem com achados de estudos (Chong & Johnson, 2007; Grodt et al., 2023; Nguyen et al., 2019; Silva et al., 2023), que destacam que o compromisso com as metas orçamentárias estimula o desempenho no trabalho; porém, isso depende de fatores antecedentes, como os SCG. Denotam que não são todas

as características habilitantes que conseguem promovê-lo, ampliando as evidências sobre o tema, revelando que a adoção, por si só, de uma prática de gestão não necessariamente refletirá positivamente nessas variáveis (Zonatto et al., 2020). Ter objetivos e compromissos orçamentários claros promove o desempenho e ajuda a explicar os mecanismos organizacionais (Alhasnawi et al., 2023); por isso, sua importância.

Assim, ao compreender os preditores de tal ação, tem-se uma relevante contribuição desta pesquisa. Importante destacar que, na empresa avaliada, ficou evidente a presença das características que representam um controle habilitante. Do mesmo modo, como apontado na literatura (O'Grady, 2019), apesar de os controles serem considerados habilitantes, podem revelar a ausência de alguma das características que compõem um controle habilitante ou, quando presentes, não impactar de igual modo os resultados organizacionais. Esses achados também revelam uma importante implicação para o campo de estudos, confirmando que a adoção de determinada prática, por si só, não é suficiente para influenciar as atitudes gerenciais (Zonatto et al., 2023), como o compromisso com as metas orçamentárias e o desempenho gerencial.

Nesta pesquisa, é a transparência interna e a flexibilidade que refletem positivamente no desempenho gerencial, pois não se identificou uma associação direta, positiva e significativa da característica de capacidade de reparo e transparência global com o desempenho gerencial e o compromisso com as metas orçamentárias. De acordo com Seneviratne e Hoque (2024), nem todos os indivíduos percebem as características habilitantes do controle orçamentário, ainda que expostos a um mesmo ambiente institucional. Diferenças entre os gestores podem ocorrer por diferentes fatores, como intensidade de uso do orçamento, nível de uso para avaliação de desempenho, nível de acesso à informação, entre outros fatores.

Os achados desta pesquisa corroboram tal afirmação, pois o nível hierárquico da função está positivamente relacionado à capacidade de reparo e à transparência interna. Do mesmo modo, o nível de uso do orçamento para avaliação de desempenho é determinante para indicar um maior nível de compromisso dos gestores com as metas orçamentárias estabelecidas.

Essas evidências revelam que organizações devem promover o acesso a informações orçamentárias a diferentes gestores para disseminar sua utilização, enfatizar sua importância e utilidade enquanto mecanismo de controle formal, e promover a transparência interna e global de seus processos de gestão orçamentária. A

flexibilidade de seu uso também deve ser incentivada, visto que contribui para as adequações necessárias, visando ao alcance de melhor desempenho. Tais ações contribuem, também, para o aprimoramento das práticas de gestão

orçamentária e para o aumento da percepção de sua utilidade para as atividades de trabalho dos gestores. Portanto, contribuem para seu uso e institucionalização como prática de gestão.

5. CONCLUSÃO

Os resultados desta pesquisa adicionam novas evidências sobre as características habilitantes do controle orçamentário e sugerem que a utilização da TSC na contabilidade gerencial permite compreender, considerando que os estados mentais e os comportamentos das pessoas influenciam o ambiente de trabalho (Degenhart et al., 2022). Além disso, revelam que a flexibilidade no processo orçamentário tem efeitos positivos no alcance de melhores níveis de desempenho gerencial. Indicam que a transparência interna atua promovendo o compromisso dos gestores no atingimento das metas orçamentárias, o que reflete positivamente no desempenho gerencial. Também sugerem que indivíduos que ocupam cargos mais próximos à alta gestão são mais propensos a perceber as características habilitantes, assim como o nível de uso do orçamento para avaliação de desempenho potencializa o compromisso com as metas orçamentárias.

Esses achados contribuem para a literatura ao explorar uma importante lacuna teórica de pesquisa sobre o tema, referente aos efeitos específicos das características habilitantes do controle orçamentário no compromisso de gestores com as metas orçamentárias estabelecidas e seus efeitos consequentes no desempenho gerencial. Ainda, revelam como tais práticas impactam essas atitudes gerenciais e sugerem que a adoção, por si só, de tais práticas de gestão orçamentária não assegura a melhoria dos processos de gestão orçamentária, bem como eleva o compromisso e o desempenho gerencial, como constatado nesta pesquisa.

A congruência das práticas de gestão orçamentária e dos propósitos organizacionais é necessária para mobilizar o corpo gerencial na busca pelo alcance dos resultados organizacionais. A aceitação e o uso dos mecanismos de controles formais, como o orçamento, são fatores que antecedem a percepção de utilidade e justiça dos processos orçamentários da organização. A inclusão dos gestores nos processos de gestão orçamentária contribui para a redução de assimetrias, a correção de erros, o alinhamento de planos e estratégias de ação, objetivos e uma melhor alocação de recursos. Essas condições favorecem o compromisso dos gestores com as metas orçamentárias estabelecidas e o seu desempenho gerencial.

A capacidade de reparo é necessária quando a organização atua em um ambiente instável e as pressões

institucionais afetam seu desempenho. Do mesmo modo, a flexibilidade permite ajustar planos de ação no decurso das atividades desenvolvidas. A transparência nos processos orçamentários contribui para a compreensão adequada do orçamento e de seu uso, tanto na unidade quanto na organização, bem como para o entendimento das contribuições de cada unidade para a organização como um todo. Esse entendimento melhora o compartilhamento de informações, contribuindo para a resolução de problemas relacionados à acurácia da previsibilidade orçamentária, ao *design* do sistema e aos estilos de uso.

O desempenho gerencial é o resultado empregado pelos indivíduos nas atividades de gestão. Portanto, reflete diretamente nos resultados organizacionais. A implementação de uma configuração orçamentária habilitante pode ser positiva para as organizações; contudo, requer a superação de alguns desafios. A estruturação adequada de um processo de gestão requer a formalização desse controle, assim como a concessão de autonomia aos gestores que têm responsabilidade orçamentária para desenvolver soluções e realizar ajustes, objetivando resolver problemas dos SCG utilizados. Do mesmo modo, requer que esses atores sejam capazes de reconhecer adequadamente os processos locais, bem como tenham visão geral da organização. A disponibilização de mecanismos complementares de apoio, como orientação, capacitação, treinamento e desenvolvimento, além de *feedbacks* regulares e suporte organizacional, pode contribuir para que isso ocorra.

Em contrapartida, espera-se dos gestores uma alta disponibilidade para compartilhar informações privadas de que dispõem, socializar problemas, ideias e sugestões. Seu compromisso é necessário para que as melhorias propostas sejam alcançadas, assim como para que os problemas identificados sejam superados. Indivíduos podem não perceber a utilidade dos controles do mesmo modo e podem não compreender adequadamente o que é esperado. Dessa forma, o envolvimento desses profissionais nos processos orçamentários pode constituir uma estratégia eficiente para promover sua participação e desempenho, além de favorecer a criação de uma cultura voltada ao aprimoramento das práticas de gestão.

Diante do exposto, ressalta-se que os resultados encontrados permitiram a confirmação da abordagem

proposta por Bandura (1977), pois a pesquisa forneceu novas evidências ao observar: (i) a existência de características habilitantes do controle orçamentário (fatores ambientais); (ii) um contexto real de interação social; e (iii) o indivíduo, foco de análise, e seus aspectos cognitivos e comportamentais (comprometimento com as metas orçamentárias), que interagem com o ambiente (características habilitantes do controle orçamentário) e promovem um maior desempenho dos gestores nas atividades de trabalho (desempenho gerencial).

É importante considerar que os resultados do estudo devem ser analisados com prudência, tendo em vista algumas limitações evidenciadas, como a escolha metodológica para abordar as relações do estudo. O estudo fez uso de uma *survey single entity* e de outros procedimentos, tais como entrevistas e estudos de caso em profundidade. Estudos envolvendo múltiplas empresas também podem gerar percepções diferentes entre os participantes da pesquisa. Além disso, a aplicação do questionário com amostras diferentes, como, por exemplo, com gestores de outras organizações e segmentos, pode fornecer outras evidências que revelem condições

situacionais que podem ser determinantes para que tais interações ocorram.

Nesta pesquisa, a interação entre a percepção de transparência do controle orçamentário adotado mostra-se determinante para aumentar o compromisso dos gestores com as metas orçamentárias estabelecidas. Essa condição também pode influenciar outras atitudes e comportamentos gerenciais não investigados neste estudo, os quais podem impactar positivamente o desempenho gerencial e organizacional. Assim, futuros estudos devem avaliar os efeitos dessas interações sobre outras atitudes gerenciais, como engajamento no trabalho, envolvimento e compromisso organizacional. Adicionalmente, como sugestão para estudos futuros, recomenda-se a avaliação de tais interações junto a outras organizações e amostras e a observância dessas variáveis. Do mesmo modo, o uso combinado de controles (habilitantes e coercitivos) e a observância de outros fatores contextuais que podem explicar o dinamismo ambiental em que a organização está inserida predizem aspectos como a adaptação, a aprendizagem e o desempenho organizacional.

REFERÊNCIAS

- Adler, P. S., & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41(1), 61-89. <https://doi.org/10.2307/2393986>
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271-301. <https://doi.org/10.1506/vjr6-rp75-7gux-xh0x>
- Alhasnawi, M. Y., Said, R. M., Daud, Z. M., & Muhammad, H. (2023). Enhancing managerial performance through budget participation: insights from a Two-Stage A PLS-SEM and artificial neural network approach (ANN). *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 9(4), 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.joitmc.2023.100161>
- Bandura, A. (1977). *Social learning theory*. Prentice-Hall.
- Bandura, A. (2008). A evolução da teoria social cognitiva. In A. Bandura, R. G. Azzi & S. Polydoro. *Teoria social cognitiva: conceitos básicos* (pp.15-41). Artmed.
- Battaglia, M. (2008). Purposeful sample. In Lavrakas, P. J. (Ed.), *Encyclopedia of survey research methods* (pp. 645-647). SAGE Publications. <https://doi.org/10.4135/9781412963947.n419>
- Bedford, D. S., Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2022). Budgeting and employee stress in times of crisis: Evidence from the COVID-19 pandemic. *Accounting, Organizations and Society*, 101, 1-15. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2022.101346>
- Bernd, D. C., Beuren, I. M., Pazetto, C. F., & Lavarda, C. E. F. (2022). Antecedentes do compromisso com as metas orçamentárias. *Revista de Administração Contemporânea*, 26(2), 1-19. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2022200018>. por
- Beuren, I. M., & Santos, V. dos. (2019). Enabling and coercive management control systems and organizational resilience. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30(81), 307-323. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201908210>
- Beuren, I., Santos, V., & Bernd, D. (2020). Effects of the management control system on empowerment and organizational resilience. *Brazilian Business Review*, 17(2), 211-232. <https://doi.org/10.15728/bbr.2020.17.2.5>
- Cäker, M., Siverbo, S., & Åkesson, J. (2022). Performance measurement systems, hierarchical accountability and enabling control. *Accounting and Business Research*, 52(7), 865-889. <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1940076>
- Chapman, C. S., & Kihn, L.-A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 151-169. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.07.003>
- Chong, V. K., & Chong, K. M. (2002). Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: A structural equation modeling approach.

- Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 65-86. <https://doi.org/10.2308/bria.2002.14.1.65>
- Chong, V. K., & Johnson, D. M. (2007). Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance. *Accounting and Business Research*, 37(1), 3-19. <https://doi.org/10.1080/00014788.2007.9730055>
- Chong, V. K., & Tak-Wing, S. L. (2003). Testing a model of the motivational role of budgetary participation on job performance: A goal setting theory analysis. *Asian Review of Accounting*, 11(1), 1-17. <https://doi.org/10.1108/eb060760>
- Covaleski, M., Evans, 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. [https://doi.org/10.1016/s1751-3243\(06\)02006-2](https://doi.org/10.1016/s1751-3243(06)02006-2)
- Coyte, R. (2019). Enabling management control systems situated learning and intellectual capital development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(4), 1073-1097. <https://doi.org/10.1108/aaaj-02-2013-1237>
- Degenhart, L., Zonatto, V. C. S., & Lavarda, C. E. F. (2022). Efeitos do capital psicológico e atitudes gerenciais na relação entre participação orçamentária e desempenho. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(89), 216-231. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202113790>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2015.07.001>
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50. <https://doi.org/10.2307/3151312>
- Frare, A. B., & Beuren, I. M. (2022). Effects of corporate reputation and social identity on innovative job performance. *European Journal of Innovation Management*, 25(5), 1409-1427. <https://doi.org/10.1108/EJIM-02-2021-0071>
- Grodt, J. A. S., Zonatto, V. C. S., Degenhart, L., Piccinin, Y., & Bianchi, M. (2023). Efeitos da resiliência e atitudes gerenciais na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial. *Revista de Administração Mackenzie*, 24(5), 1-28. <https://doi.org/10.1590/1678-6971/eRAMG230285.pt>
- Hair J. F., Jr., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2022). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)* (3rd ed.). Sage.
- Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2011). The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: An exploratory study. *Accounting and Business Research*, 41(5), 439-458. <https://doi.org/10.1080/00014788.2011.597656>
- Henttu-Aho, T. (2016). Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(1), 31-56. <https://doi.org/10.1108/qram-09-2014-0058>
- Janka, M. (2021). Enabling formal MCS design and use: A meta-synthesis of qualitative research. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(2), 133-163. <https://doi.org/10.1108/jaoc-01-2019-0002>
- Johansson-Berg, T., & Wennblom, G. (2023). If managers feel safe, budget control becomes enabling. Evidence from a large local government organization in Sweden. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(6), 154-179. <https://doi.org/10.1108/jpbafm-01-2023-0001>
- Jordan, S., & Messner, M. (2012). Enabling control and the problem of incomplete performance indicators. *Accounting, Organizations and Society*, 37(8), 544-564. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.08.002>
- Latham, G. P., & Steele, T. P. (1983). The motivational effects of participation versus goal setting on performance. *Academy of Management Journal*, 26(3), 406-417. <https://doi.org/10.5465/256253>
- Liew, A. (2019). Enhancing and enabling management control systems through information technology: The essential roles of internal transparency and global transparency. *International Journal of Accounting Information Systems*, 33, 16-31. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.03.001>
- Macinati, M. S., & Rizzo, M. G. (2014). Budget goal commitment, clinical managers' use of budget information and performance. *Health Policy*, 117(2), 228-238. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2014.05.003>
- Mahoney, T. A., Jerdee, T. H., & Carroll, S. J. (1965). The job(s) of management. *Industrial Relations*, 4(2), 97-110. <https://doi.org/10.1111/j.1468-232x.1965.tb00922.x>
- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Bido, D. de S. (2021). Enabling design characteristics and budget usefulness. *RAUSP Management Journal*, 56(1), 38-54. <https://doi.org/10.1108/rausp04-2019-0058>
- 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>
- Nguyen, N. P., Evangelista, F., & Kieu, T. A. (2019). The contingent roles of perceived budget fairness, budget goal commitment and vertical information sharing in driving work performance. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 26(1), 98-116. <https://doi.org/10.1108/jabes-06-2018-0026>
- O'Grady, W. (2019). Enabling control in a radically decentralized organization. *Research in Accounting & Management*, 16(2), 224-251. <https://doi.org/10.1108/qram07-2017-0065>
- Pereira, S. B., Beuren, I. M., Santos, V. (2025). Sistemas de informação gerencial habilitantes e qualidade do desempenho de servidores públicos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 36(97), 1-14. <https://doi.org/10.1590/1808-057x20242152.pt>
- Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J. Y., & Podsakoff, N. P. (2003). Common method biases in behavioral research. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879-903. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.88.5.879>

- Remus, U., Wiener, M., Saunders, C., & Mähring, M. (2020). The impact of control styles and control modes on individual-level outcomes: A first test of the integrated IS project control theory. *European Journal of Information Systems*, 29(2), 134-152. <https://doi.org/10.1080/0960085x.2020.1718008>
- Santos, V. dos, & Beuren, I. M. (2023). How enabling and coercive control systems influence individuals' behaviors? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(5), 667-688. <https://doi.org/10.1108/jaoc02-2022-0026>
- Seneviratne, C., & Hoque, Z. (2024). The interplay of episodic power in enabling and coercive budgetary designs in universities: A case study. *Accounting & Finance*, 64(1), 1011-1036. <https://doi.org/10.1111/acfi.13171>
- Silva, P., Mota, J., & Moreira, A. C. (2023). Budget participation and employee performance in real estate companies: The mediating role of budget goal commitment, trust and job satisfaction. *Baltic Journal of Management*, 18(2), 226-241. <https://doi.org/10.1108/bjm-03-2022-0118>
- Souza, G. E. de, & Beuren, I. M. (2018). Impact of an enabling performance measurement system on task performance and job satisfaction. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(77), 194-212. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201805850>
- Van der Hauwaert, E., Hoozée, S., Maussen, S., & Bruggeman, W. (2022). The impact of enabling performance measurement on managers' autonomous work motivation and performance. *Management Accounting Research*, 55, 1-15. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2021.100780>
- Van Triest, S., Kloosterman, H., & Groen, B. A. C. (2023). Under which circumstances are enabling control and control extensiveness related to employee performance? *Management Accounting Research*, 59, 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2023.100831>
- Wouters, M., & Wilderom, C. (2008). Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), 488-516. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.05.002>
- Zeshan, M., de La Villarmois, O., & Rasool, S. (2023). The effect of enabling organizational control on employees' affective commitment. *International Journal of Organizational Analysis*, 31(6), 2689-2706. <https://doi.org/10.1108/ijoa-11-2021-3036>
- Zonatto, V. C. S., Machado, F. S., Aguiar, A. B. de, & Marquezan, L. H. F. (2023). Efeitos das características habilitantes do controle orçamentário no capital psicológico de gestores com responsabilidade orçamentária. *Revista Contabilidade & Finanças*, 34(91), 1-16. <https://doi.org/10.1590/1808-057x20221753.pt>
- Zonatto, V. C. S., Nascimento, J. C., Lunardi, M. A., & Degenhart, L. (2020). Effects of budgetary participation on managerial attitudes, satisfaction, and managerial performance. *Journal of Contemporary Administration*, 24(6), 532-549. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2020200047>

DECLARAÇÃO DE DISPONIBILIDADE DE DADOS

Todo o conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo pode ser disponibilizado a partir de solicitação aos autores.

DECLARAÇÃO DE USO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL

Os autores declaram que não utilizaram inteligência artificial generativa em nenhuma etapa da produção deste manuscrito (pesquisa, redação, análise de dados, fórmulas ou criação de elementos gráficos).

FINANCIAMENTO

Os autores agradecem às seguintes instituições pelo apoio financeiro na realização desta pesquisa:

- Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio Grande do Sul (FAPERGS). Número do processo: 24/2551-0001177-3.
- Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq). Número do processo: 315704-2020-9 e 311757/2025-1
- Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Código de financiamento 0001