



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

Heitor Gerson dos Santos

**A Relação da Participação Orçamentária e Desempenho Gerencial do *Controller*: A
influência do Relacionamento Interpessoal e da Justiça Processual**

Florianópolis
2024

Heitor Gerson dos Santos

A relação da participação orçamentária e desempenho gerencial do *controller*: a influência do relacionamento interpessoal e da justiça processual

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade.
Orientador: Prof. Carlos Eduardo Facin Lavarda, Dr.

Florianópolis
2024

Santos, Heitor Gerson dos

A relação da participação orçamentária e desempenho gerencial do controller: a influência do relacionamento interpessoal e da justiça processual / Heitor Gerson dos Santos ; orientador, Carlos Eduardo Facin Lavarda, 2024.

78 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2024.

Inclui referências.

1. Contabilidade. 2. Participação Orçamentária. 3. Controller. 4. Desempenho Gerencial. 5. Relacionamento Interpessoal. I. Lavarda, Carlos Eduardo Facin. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

Heitor Gerson dos Santos

A relação da participação orçamentária e desempenho gerencial do *controller*: a influência do relacionamento interpessoal e da justiça processual

O presente trabalho em nível de Mestrado foi avaliado e aprovado, em 27 de fevereiro de 2024, pela banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof.(a) Ilse Maria Beuren, Dra.
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof.(a) Rogério João Lunkes, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof.(a) Micheli Aparecida Lunardi, Dra.
Fundação Universidade Regional de Blumenau

Certificamos que esta é a versão original e final do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de Mestre em Contabilidade

Prof. Carlos Eduardo Facin Lavarda, Dr.
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

Prof. Carlos Eduardo Facin Lavarda, Dr.
Orientador(a)

Florianópolis, 2024.

Dedico à minha família, em especial à minha esposa e filha.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, gostaria de expressar minha imensa satisfação por ter alcançado esta etapa do mestrado. Desde criança, tive a oportunidade de ter um contato frequente com o ambiente universitário, graças ao meu pai. Sempre nutri uma profunda admiração pela UFSC, sempre sonhei que um dia teria a oportunidade de ingressar nessa instituição. Não apenas realizei esse sonho ao passar no vestibular e cursar a graduação, algo que jamais imaginei alcançar, hoje estou no mestrado. Reconheço que não percorri esse caminho sozinho e gostaria de expressar minha gratidão a todas as pessoas que me apoiaram e incentivaram ao longo desta jornada.

Gostaria de expressar minha profunda gratidão à minha esposa, Emily dos Santos, pelo apoio inestimável ao longo deste projeto. Sua dedicação e compreensão foram fundamentais durante esse período, especialmente considerando as longas noites de estudo até altas horas da madrugada. Agradeço por sua paciência ao revisar e corrigir minhas escritas, além de seu incansável auxílio na edição de vídeos. Sua presença e incentivo foram essenciais para minha perseverança e conclusão bem-sucedida deste trabalho. Com toda certeza, sem sua ajuda não teria conseguido. Estou imensamente grato por compartilhar essa jornada ao seu lado e aguardo ansiosamente a chegada de nossa filha, Catarina.

Agradeço profundamente aos meus pais, Ademir e Roseli, por sempre acreditarem em minha capacidade, mesmo nos momentos em que eu próprio duvidava. Sua confiança e apoio incondicional foram pilares essenciais em minha jornada acadêmica e pessoal. Agradeço por estarem sempre disponíveis para compartilhar ensinamentos valiosos e preciosas lições de vida, que moldaram minha formação como indivíduo. Sou grato também por serem fonte de inspiração para seguir meus sonhos e por transmitirem os valores que me guiaram até aqui, pois sem eles não teria alcançado nenhum de meus objetivos, incluindo o mestrado. Reconheço que a realização deste sonho é também a realização dos sonhos de vocês, o que me traz imensa alegria e orgulho. Tenho a felicidade e o privilégio de chamá-los de Pai e Mãe!

Agradeço também à minha irmã Mirella, que me guiou pelo caminho da contabilidade. Dizem que quando alguém desbrava uma floresta, a trilha para os demais se torna mais fácil. Foi exatamente o que aconteceu comigo; você me influenciou, apoiou e ajudou a ingressar na universidade, ensinando-me como funcionava e como aproveitá-la ao máximo. Seu apoio foi fundamental para meu crescimento acadêmico e pessoal, e sou imensamente grato por isso.

Agradeço também aos meus colegas de mestrado, que compartilharam dos mesmos sentimentos e desafios que eu ao longo desta jornada. Sua companhia tornou todas as dificuldades mais leves e os momentos de descontração foram verdadeiros momentos de aprendizado. Expresso minha gratidão à Amanda, Barbara, Henrique e Halison por todo apoio e camaradagem durante essa fase tão importante da minha vida acadêmica.

Gostaria de expressar minha sincera gratidão ao Dr. Carlos Eduardo Facin Lavarda por sua orientação excepcional e apoio durante todo o período do meu mestrado. Sua expertise, orientação e encorajamento foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho. Estou imensamente grato por sua dedicação e comprometimento em me ajudar a alcançar meus objetivos acadêmicos.

Gostaria de agradecer à Maura, Secretária do PPGC, por sua ajuda eficiente e prestativa em todas as questões burocráticas da universidade. Sua disponibilidade foi fundamental para superar qualquer dificuldade. Muito obrigado pelo apoio constante.

Agradeço também à Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Estado de Santa Catarina (FAPESC), pela concessão da bolsa de estudos durante o mestrado. Esta pesquisa foi realizada com o apoio da Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Estado de Santa Catarina (FAPESC) pelo processo nº 48/2021.

RESUMO

A literatura que aborda o papel do *controller* apresenta pesquisas que destacam avanços ao longo do tempo em suas responsabilidades no contexto orçamentário. No entanto, a avaliação de seu desempenho gerencial tem sido menos explorada, com poucos estudos direcionados a compreender integralmente seu nível de gestão por meio dessa perspectiva. O desempenho do *controller* nem sempre pode ter relação direta, existindo variáveis intervenientes que influenciam nesse processo, como por exemplo, as variáveis de justiça processual e o relacionamento interpessoal. Este estudo tem como objetivo analisar a influência da participação orçamentária no desempenho gerencial do *controller* mediada pelo relacionamento interpessoal e a justiça processual. Para atingir esse objetivo, foi realizado uma pesquisa quantitativa, com 87 *controllers* brasileiros respondendo o questionário/survey. Para testar as hipóteses, foi aplicada a modelagem de equações estruturais por mínimos quadrados parciais. Os resultados indicam que a participação orçamentária, ao envolver mais o *controller* no processo orçamentário, está positivamente associada ao seu desempenho gerencial, refletindo em seu desempenho nas atividades. Além disso, os achados revelam que a justiça processual influencia essa relação, sugerindo que uma percepção mais elevada de justiça nos processos orçamentários está relacionada a um maior desempenho gerencial do *controller*. Não foram encontradas evidências significativas que o relacionamento interpessoal exerce influência direta sobre o desempenho gerencial, nem mesmo como mediador da relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial. Esses resultados contribuem para preencher lacunas identificadas na literatura, fornecendo implicações gerenciais relevantes para o contexto orçamentário. Além disso, ampliam a compreensão do desempenho do *controller* dentro das organizações, considerando sua percepção de justiça processual e seus relacionamentos interpessoais. Assim, esta pesquisa contribui tanto para a literatura orçamentária quanto para a literatura sobre o papel do *controller*, ao oferecer *insights* sobre a melhoria do desempenho do *controller* em suas atividades.

Palavras-chave: Participação Orçamentária; Desempenho Gerencial; Relacionamento Interpessoal; Justiça Processual; *Controller*.

ABSTRACT

The literature that addresses the role of the controller presents research that highlights advances over time in their responsibilities in the budgetary context. However, the evaluation of their managerial performance has been less explored, with few studies aimed at fully understanding their level of management through this perspective. The controller's performance cannot always be directly related, there are intervening variables that influence this process, such as procedural justice variables and interpersonal relationships. This study aims to analyze the influence of budgetary participation on the controller's managerial performance mediated by interpersonal relationships and procedural justice. To achieve this objective, a quantitative research was carried out, with 87 Brazilian controllers answering the questionnaire/survey. To test the hypotheses, partial least squares structural equation modeling was applied. The results indicate that budget participation, by involving the controller more in the budget process, is positively associated with his managerial performance, reflecting on his performance in activities. Furthermore, the findings reveal that procedural justice influences this relationship, suggesting that a higher perception of justice in budgetary processes is related to greater managerial performance by the controller. No significant evidence was found that interpersonal relationships have a direct influence on managerial performance, not even as a mediator of the relationship between budgetary participation and managerial performance. These results contribute to filling gaps identified in the literature, providing relevant managerial implications for the budgetary context. Furthermore, they expand the understanding of controller performance within organizations, considering their perception of procedural justice and their interpersonal relationships. Thus, this research contributes to both the budget literature and the literature on the role of the controller, by offering insights into improving the controller's performance in their activities.

Keywords: Budgetary Participation; Managerial Performance; Interpersonal Relationship; Procedural Justice; Controller.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Desenho Teórico da Pesquisa	33
Figura 2 - Cargas Fatoriais dos Constructos	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Instrumento de Milani	24
Tabela 2 - Instrumento Lau & Lim (2002) e Santos et al. (2021b)	26
Tabela 3 - Instrumento Graen & Uhl-Bien (1995)	27
Tabela 4 - Instrumento de Wentzel (2002) e Santos et al. (2021b)	30
Tabela 5 – Constructos da Pesquisa.....	36
Tabela 6 - Respostas para Relacionamento Interpessoal	37
Tabela 7 - Resumo dos principais pressupostos do modelo de mensuração e estruturação	40
Tabela 8 - Desenho de Pesquisa	42
Tabela 9 - Perfil dos Respondentes	44
Tabela 10 - Percepção dos Controllers sobre Nível Gerencial de Atuação no contexto Orçamentário	46
Tabela 11 - Estatística Descritiva da Participação Orçamentária.....	47
Tabela 12 - Estatística Descritiva da Desempenho Gerencial	48
Tabela 13 - Estatística Descritiva da Justiça Processual	49
Tabela 14 - Estatística Descritiva do Relacionamento Interpessoal.....	50
Tabela 15 - Modelo de Mensuração	54
Tabela 16 - Variance Inflation Factors (VIF) dos constructos	54
Tabela 17 - Modelo Estrutural.....	55
Tabela 18 - Testes adicionais de Relacionamento Interpessoal.....	57
Tabela 19 - Resumo das Hipóteses	58

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
	1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	17
	1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	18
1.2.1	<i>Objetivo Geral</i>	18
1.2.2	<i>Objetivos Específicos</i>	19
	1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES	19
	1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	21
	1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	22
2	REFERENCIAL TEÓRICO	23
	2.1 PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	23
	2.2 DESEMPENHO GERENCIAL	25
	2.3 RELACIONAMENTO INTERPESSOAL	26
	2.4 JUSTIÇA PROCESSUAL	28
	2.5 HIPÓTESES DA PESQUISA	30
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	34
	3.1 ABORDAGEM METODOLÓGICA	34
	3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	34
	3.3 CONSTRUCTOS DA PESQUISA	35
	3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA	37
	3.5 PROCESSOS DE COLETA DE DADOS	38
	3.6 PROCESSOS DE ANÁLISE DE DADOS	39
3.6.1	<i>Análise Descritiva</i>	39
3.6.2	<i>Teste de Vieses</i>	39
3.6.3	<i>Modelagem de Equações Estruturais</i>	40
	3.7 DESENHO DA PESQUISA	42
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	44
	4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESPONDENTES	44
	4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS	46

4.3	MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS	51
4.3.1	<i>Modelo de Mensuração</i>	51
4.3.2	<i>Modelo Estrutural</i>	54
4.4	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	57
5	CONCLUSÕES E IMPLICAÇÕES	62
5.1	CONCLUSÕES	62
5.2	IMPLICAÇÕES DO ESTUDO	63
5.3	LIMITAÇÕES E SUGESTÕES DE PESQUISAS FUTURAS	64
	REFERÊNCIAS	66
	APÊNDICE A – CONSTRUCTOS DA PESQUISA.....	77
	APÊNDICE B – <i>LINK</i> FORMULÁRIO	79
	APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE ESCLARECIDO	79

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

AVE	Average Variance Extracted
CC	Confiabilidade Composta
CEP	Comitê de Ética em Pesquisa
CEPSH-UFSC	Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da Universidade Federal de Santa Catarina
DGR	Desempenho Gerencial
HTMT	Heterotrait-Monotrait Ratio of Correlations
JUP	Justiça Processual
MGA	Multigroup Analysis
ONU	Organização das Nações Unidas Parciais
PLS	Modelagem de Equações Estruturais
PLS-SEM	Modelagem de Equações Estruturais pelos Mínimos Quadrados
PTO	Participação Orçamentária
RLI	Relacionamento Interpessoal
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
VIF	Variance Inflation Factor

1 INTRODUÇÃO

As funções do *controller* têm sido amplamente discutidas na literatura, bem como no contexto do desenvolvimento de sua prática profissional. Uma abordagem mais recente relaciona o papel do *controller* com a responsabilidade pelos relatórios gerenciais para o nível estratégico, ou seja, pelas informações que fundamentam as decisões estratégicas nas organizações. No entanto, a abordagem tradicional ainda considera o *controller* como o profissional encarregado de fornecer informações aos gerentes de nível médio, apoiar o planejamento das áreas, incentivar a equipe, controlar custos, monitorar indicadores e realizar outras atividades afins (Rouwelaar *et al.*, 2018; Santos *et al.*, 2021a).

Para entender a variação nas participações do *controller* em diferentes níveis dentro da organização, pesquisadores deram início a estudos que buscavam atribuir e entender suas funções na prática das organizações, a fim de identificar o motivo dessas diferenças. De acordo com Goretzki *et al.* (2013), desde a década de 1990, o papel do *controller* nas organizações tem passado por mudanças significativas. Os autores afirmam que o *controller* têm gradualmente desenvolvido atividades em nível estratégico, demonstrando a capacidade de agregar valor aos negócios. Consequentemente, eles passaram a ser percebidos como “parceiros de negócios” pela alta administração. Contudo, pesquisas têm evidenciado que essa mudança não é uniforme em todas as situações (Järvenpää, 2007; Lunkes *et al.*, 2009; Santos *et al.*, 2021a). Nesse contexto, Rouwelaar *et al.* (2018) afirmam que embora todos os *controller* estejam envolvidos em atividades operacionais, não é possível generalizar sua posição em relação ao nível estratégico da empresa.

Dentre os estudos que abordam as atividades fundamentais do *controller*, há um consenso em relação ao seu envolvimento com o processo orçamentário (Lunkes *et al.*, 2009). A investigação nesse campo existe desde à década de 1980, concentrando-se apenas em um artefato central: o orçamento. Este processo de elaboração e execução proporciona aos gestores uma estrutura para o planejamento, visando otimizar recursos e minimizar despesas desnecessárias (Kohlmeyer *et al.*, 2014; Zonatto *et al.*, 2019). O orçamento é amplamente reconhecido como um instrumento de controle, utilizado para assegurar o cumprimento das metas orçamentárias (Brownell, 2015; Dunk, 1989; Minali, 1975).

A evolução da literatura tanto no campo orçamentário quanto no estudo do papel do *controller* tem adotado uma perspectiva comportamental (Rengel *et al.*, 2020; Santos *et al.*, 2021a). Ao examinar o âmbito do orçamento, a abordagem psicológica se concentra no nível individual de análise, uma vez que os efeitos do orçamento tendem a variar entre os diferentes

profissionais (Macinati *et al.*, 2016), embora, na perspectiva do *controller*, o objetivo é compreender seu envolvimento nos diversos níveis da organização (Santos *et al.*, 2021a; Rouwelaar *et al.*, 2018; Szukitz, 2019). As tarefas orçamentárias são execuções administrativas, podendo desencadear inúmeros comportamentos e reações humanas (Milani, 1975; Covaleski *et al.*, 2006). Por esse motivo, essas tarefas orçamentárias possuem a habilidade de abranger e estimular a participação dos funcionários na definição dos objetivos orçamentários (Brownell & McInnes, 1986; Nouri & Parker, 1998).

Apesar das especificidades inerentes a cada uma dessas vertentes, é possível identificar pontos de convergência quando se trata de suas preocupações centrais: a promoção do aprimoramento do desempenho gerencial, tanto no âmbito profissional quanto organizacional. Os líderes que utilizam o orçamento de forma participativa possuem impacto positivo no desempenho gerencial (Kaveski *et al.*, 2020). Por esse motivo, as estratégias de participação orçamentária nas empresas veem ganhando robustez, uma vez que esses líderes podem determinar objetivos da organização, impactando assim o desempenho dos funcionários (Kaveski *et al.*, 2020; Lavarda *et al.*, 2015).

As pesquisas recentes sobre o tema trazem ligação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial (Dani *et al.*, 2017; Derfuss, 2016). Ao considerar o contexto do desempenho gerencial, é comum na literatura orçamentária a abordagem da participação orçamentária, que desempenha um papel significativo ao influenciar os resultados e o comportamento dos participantes. Isso se deve, em grande parte, à atribuição de responsabilidade orçamentária que os indivíduos adquirem ao participar dos processos (Birnberg *et al.*, 2006; Covaleski *et al.*, 2006; Derfuss, 2016). Entretanto, a literatura apresenta divergências no que diz respeito à relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial (Dani *et al.*, 2017; Derfuss, 2016).

As disparidades entre as abordagens da literatura orçamentária e as questões relativas ao desempenho gerencial, bem como as variações observadas nos diferentes envolvimento dos *controllers* nas organizações, podem ser explicadas em termos de fatores comportamentais. Nesse contexto, a dimensão do relacionamento interpessoal do profissional emerge como um ponto de análise relevante para compreender o engajamento do *controller* no processo orçamentário.

De acordo com Rouwelaar *et al.* (2018), alguns dos elementos que vem sendo evidenciados por estudos anteriores como relevantes no processo de envolvimento dos *controllers* na organização, incluem o relacionamento interpessoal do profissional, as características organizacionais e as características ambientais. Enquanto as duas últimas

características estão relacionadas com aspectos macro organizacionais, tais como a pressão dos concorrentes, ou questões estratégicas, o relacionamento interpessoal está diretamente ligado ao indivíduo e por esse motivo será utilizado apenas essa variável em nossa pesquisa, focando apenas no *controller*.

Ao abordar a perspectiva psicológica como fator influenciador, Moorman (1991) sustenta que um tratamento equitativo dos colaboradores estabelece o começo de sua relação com o ambiente de trabalho, configurando a percepção de justiça organizacional por parte do funcionário, que pode ter um impacto instrumental tanto na sua satisfação quanto no comprometimento com suas tarefas (Geroge & Wallio, 2017). Dessa forma, participar do processo orçamentário pode influenciar a percepção de justiça do *controller*, percebendo que a justiça sobre o processo orçamentário e o seu envolvimento no orçamento pode ganhar ainda mais ênfase, influenciando assim o seu desempenho gerencial.

Desse modo, a forma pela qual a participação é concretizada está intrínseca na integração com os procedimentos orçamentários. Por essa razão, o conceito de justiça processual tem ganhado considerável atenção, visto que se concreta na percepção de justiça que os funcionários mantêm em relação aos processos de participação no orçamento (Beuren *et al.*, 2016, Santos *et al.*, 2022; Zang *et al.*, 2017).

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Visto que a participação no processo orçamentário assume uma relevância marcante para o papel do *controller* (Lunkes *et al.*, 2009), é possível definir que as tarefas orçamentárias constituem ações administrativas que podem desencadear uma variedade de comportamentos e reações humanas (Covaleski *et al.*, 2006; Milani, 1975). Essa natureza das tarefas orçamentárias lhes confere a capacidade de englobar e fomentar a participação dos colaboradores na definição dos objetivos orçamentários (Brownell & McInnes, 1986; Nouri & Parker, 1998).

Líderes que adotam uma abordagem participativa no uso do orçamento demonstram um impacto positivo no desempenho gerencial (Kaveski *et al.*, 2020). Diante dessa constatação, as estratégias envolvendo a participação orçamentária têm ganhado maior robustez nas empresas, uma vez que se esses líderes têm o poder de influenciar os objetivos organizacionais, conseqüentemente, afeta os resultados (Kaveski *et al.*, 2020; Lavarda *et al.*, 2015).

As pesquisas mais recentes na área estabelecem uma conexão entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial (Dani *et al.*, 2017; Denfuss, 2016; Kaveski *et al.*,

2020). Entretanto, pesquisas se divergem nos resultados, algumas pesquisas observam que a ligação entre a participação orçamentária e o desempenho podem ser atestadas de forma positiva (Guidini *et al.*, 2020; Monteiro *et al.*, 2020; Mulyanah & Puspanita, 2021), ao mesmo tempo em que a relação negativa é observada por outras pesquisas (Degenhart *et al.*, 2022; Dunk, 1989; Inggga, 2016; Lunardi *et al.*, 2020), como até mesmo a dificuldade de ser atestada (Chong *et al.*, 2006; Macinati *et al.*, 2016). No entanto, quando se explora essa temática em maior profundidade é visto que os estudos que focam em processos orçamentários e desempenho negligenciam o fator do indivíduo nesse processo, Rouwelaar *et al.* (2018) evidencia o relacionamento interpessoal como uma possível explicação sobre o envolvimento do *controller* nas organizações.

Considerando a relevância da participação no processo orçamentário para o papel do *controller* e o fato que a participação orçamentária evoca respostas humanas, há uma necessidade iminente de compreender como esse processo influencia comportamentos e ações. Essa lacuna leva a literatura a abordar de forma geral a justiça processual nas perspectivas dos gestores em relação ao processo orçamentário (Santos *et al.*, 2022; Zang *et al.*, 2017). Diante do potencial da participação orçamentária para influenciar o desempenho gerencial dos profissionais e das variáveis comportamentais que apresentam uma nova perspectiva sobre a execução das tarefas, especialmente considerando que essa dinâmica é muitas vezes desconsiderada pela percepção do *controller*, surge a questão central que norteará esta pesquisa: Qual é a influência da participação orçamentária no desempenho gerencial do *controller*, considerando o papel mediador das relações interpessoais e da justiça processual?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Os objetivos são tidos como guias para os pesquisadores, sendo uma ótima ferramenta para desenvolver seu estudo (Sampieri *et al.*, 2013). Já os objetivos específicos servem para delinear o caminho para atingir o objetivo geral (Marconi & Lakatos, 2009). Considerando a contextualização anterior e a problemática apresentada, seguem os objetivos desta pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral é analisar a influência entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial do *controller* mediada pelo relacionamento interpessoal e a justiça processual.

1.2.2 Objetivos Específicos

Considerando os objetivos gerais, surgem os objetivos específicos

- a) Analisar a influência entre participação orçamentária e desempenho gerencial do *controller*;
- b) Analisar a influência que o relacionamento interpessoal possui na relação de participação orçamentária e desempenho gerencial do *controller*;
- c) Analisar a influência que a justiça processual possui na relação de participação orçamentária e desempenho gerencial do *controller*; e

1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES

A justificativa desta pesquisa encontra respaldo na importância e relevância das contribuições que podem ser geradas, tanto para a literatura acadêmica quanto para o cenário organizacional, ao abordar o papel do *Controller* para as organizações e para o domínio da contabilidade gerencial. Estudos que exploram o comportamento na esfera da contabilidade gerencial têm o potencial de fornecer subsídios para corroborar avaliações favoráveis ou mitigar percepções desfavoráveis no tocante ao desempenho dos indivíduos no âmbito empresarial (Dani *et al.*, 2017; Derfuss, 2016).

Considerando esses fundamentos, aliados à capacidade do processo orçamentário de influenciar tanto a cognição quanto o comportamento dos gestores (Covaleski *et al.*, 2006; Derfuss, 2016; Santos *et al.*, 2021b), surge a pertinência de investigar em pesquisas que examinem essas interações, aprofundando a análise da relação entre participação orçamentária e o desempenho gerencial, vinculadas com elementos comportamentais subjacentes.

Derfuss (2016) destaca que a conexão entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial não se dá de forma linear, o que ressalta a necessidade de explorar fatores mitigadores nessa relação. Por consequência, esta pesquisa em foco procura investigar a percepção de justiça processual e o papel das relações interpessoais como elementos que possivelmente moldam a ligação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial. Objetivando de forma clara a compreensão do ponto limite que essas duas variáveis em estudo podem contribuir para otimizar a eficiência, aumentando o desempenho gerencial

Do ponto de vista teórico, a presente pesquisa encontra justificativa ao contribuir para a ampliação do conhecimento na área da contabilidade gerencial. A pesquisa incide sobre fatores que analisam o indivíduo, especialmente um profissional do campo (Covaleski *et al.*, 2006; Lunkes *et al.*, 2009), enquanto avalia o impacto da participação orçamentária nas

relações interpessoais e na percepção de justiça processual, no contexto do desempenho gerencial das atividades. Além disso, este estudo proporciona uma contribuição valiosa ao aprofundar a compreensão das interações sociais, que podem lançar luz sobre as ações humanas em um contexto empresarial (Zonatto *et al.*, 2020).

Outra contribuição substancial dessa pesquisa é para a literatura orçamentária, pois evidencia a participação orçamentária a partir de uma perspectiva de análise psicológica e comportamental no campo da contabilidade. Vale destacar que a literatura orçamentária frequentemente negligencia as relações interpessoais em um contexto organizacional, com poucos estudos na área da contabilidade gerencial, que se concentra principalmente nas tomadas de decisões (Santos *et al.*, 2021a; Wolf *et al.*, 2015; Lavarda *et al.*, 2020). Nesse contexto, o presente estudo investiga tanto o impacto da participação orçamentária nas relações interpessoais no desempenho gerencial, quanto explora uma abordagem inovadora dessa variável em relação a outra variável amplamente estudada na literatura, a justiça processual. Entender melhor essas relações entre as variáveis ajudarão tanto a literatura para o desenvolvimento de mais pesquisas abordando a temática, quanto para as organizações, ao entender melhor as relações e interações do *controllers* a fim de melhorar seu desempenho.

No âmbito das contribuições gerenciais e sociais, espera-se que os resultados enriqueçam a compreensão das implicações da participação orçamentária, particularmente aqueles focados no aprimoramento do desempenho gerencial dos funcionários no ambiente de trabalho. Isso, por sua vez, pode influenciar práticas de gestão orçamentária, promovendo atitudes gerenciais proativas e, conseqüentemente, melhorando tanto o desempenho individual quanto organizacional.

Além disso, este estudo busca aprofundar a compreensão do contexto empresarial no qual o *controller* opera, contribuindo para a compreensão da evolução do papel do *controller* no nível operacional para o estratégico (Santos *et al.*, 2021a; Rouwelaar *et al.*, 2018), focando nos fatores individuais como determinantes dessa diferenciação. Considerando a relevância de entender não apenas a profissão, mas também o profissional, esse estudo buscar elucidar a complexidade dessa função.

Vale ressaltar que o cargo de *controller* é considerado o mais proeminente na contabilidade gerencial (Lunkes *et al.*, 2009). Ao aprofundar o entendimento do *controller* e das variáveis que podem influenciá-lo, as empresas podem investir no desenvolvimento de relações interpessoais mais eficazes, considerando particularmente a percepção do profissional sobre processos justos. Essa abordagem pode contribuir para a melhoria do desempenho gerencial, não se restringindo aos *controllers*, mas também sendo aplicável a

outras funções dentro da contabilidade gerencial ou da gestão organizacional. Com um desempenho aprimorado desses profissionais, aumenta-se a oportunidade de fortalecer e expandir a empresa, resultando em mais oportunidades de emprego e remuneração mais competitiva para os funcionários.

No âmbito dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), destacam-se algumas conexões relevantes com o escopo desta pesquisa. O ODS 8, visa promover o Trabalho Decente e Crescimento Econômico, compreende a importância de ambientes de trabalho saudáveis, produtivos e inclusivos. A análise desenvolvida das relações interpessoais e do desempenho gerencial proposta neste estudo contribui para entender como as práticas gerenciais podem afetar a qualidade do trabalho e o crescimento econômico (ONU, 2015). Além disso, o ODS 10, que busca Reduzir as Desigualdades, ressalta a importância de igualdade de oportunidade e benefícios para todos os indivíduos. Ao explorar a percepção de justiça processual e a sua relação com o desempenho gerencial, este estudo pode ajudar a entender como as práticas organizacionais podem contribuir para a promoção da equidade e justiça internamente (ONU, 2015)

Considerando todas essas premissas, esta pesquisa também contribui para as discussões em andamento no campo de Planejamento e Controle Organizacional, especificamente no Grupo de Pesquisa em Controladoria e Sistemas de Controle Gerencial do Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina. Portanto, esse estudo assume um papel relevante ao analisar os efeitos da participação orçamentária no desempenho dos *controller*, acrescentando valor tanto para os indivíduos quanto para as organizações.

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta seção apresenta a delimitação do estudo, considerando o que cada variável investigará dentro da presente pesquisa. Levando em consideração o exposto, essa pesquisa busca contribuir com os entendimentos quanto às relações das quatro variáveis, formando cada um constructo: (i) Participação Orçamentária; (ii) Desempenho Gerencial; (iii) Relacionamento Interpessoal; e (iv) Justiça Processual, conforme segue:

- (i) Participação Orçamentária: Esse constructo está baseado no instrumento de pesquisa de Milani (1975). Parte do pressuposto que a participação orçamentária pode contribuir com a comunicação entre os envolvidos, produzindo informações relevantes para a tomada de decisão;

- (ii) Desempenho Gerencial: Esse constructo foi baseado no instrumento de pesquisa de Lau e Lim (2002) e Santos *et al.* (2021b), buscando avaliar o desempenho do *controller* nas atividades gerenciais.
- (iii) Relacionamento Interpessoal: Esse constructo está baseado no instrumento de pesquisa de Graen & UhlBien (1995), que busca avaliar a relação entre subordinado e superior através do respeito, confiança e obrigações. Nessa pesquisa o *Controller* tem o critério de subordinado.
- (iv) Justiça Processual: Esse constructo está baseado no instrumento de pesquisa de Santos *et al.* (2021b), que avalia a percepção de justiça sobre um processo no qual o *controller* esteja envolvido.

O *controller* é um profissional, normalmente responsável pela contabilidade gerencial na empresa que atua (Lunkes *et al.*, 2009), também pode ser visto como responsável pela área contábil em geral (Weber, 2011; Rouwelaar *et al.*, 2018). Dentre suas funções destaca-se o planejamento e controle via processo orçamentário (Lunkes *et al.*, 2009; Lunkes *et al.*, 2013).

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente estudo está dividido em cinco seções. A primeira seção inicia a apresentação, contextualizando o tema, seguido da problemática, objetivo geral e específicos, a justificativa junto com a contribuição do estudo, evidenciando os motivos práticos, teóricos e sociais para realização pesquisa, e, por último, a delimitação da pesquisa.

Na segunda seção, é apresentada a fundamentação teórica juntamente com a formulação das hipóteses. O primeiro tópico examina a participação orçamentária, seguido pelo enfoque no desempenho gerencial. Os tópicos subsequentes são relacionamento interpessoal e justiça processual. Em continuidade são delineados o tópico relacionado às hipóteses da pesquisa que serão submetidas a teste, culminando na apresentação do modelo teórico subjacente ao estudo.

Na terceira seção, são detalhados os procedimentos metodológicos adotados para a realização da pesquisa, seguindo a seguinte estrutura: abordagem metodológica, população e amostra, constructos da pesquisa, instrumento de pesquisa, processos para a coleta de dados e por último processos de análise de dados.

A quarta seção, constata os resultados e as análises do estudo após a coleta de dados. Na mesma lógica quinta seção, apresenta as conclusões e implicações do estudo. Após as seções o estudo finaliza com as referências e apêndices da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta a base teórica que fundamenta o tema da pesquisa, sendo estruturada nas diferentes partes: participação orçamentária; desempenho gerencial; relacionamento interpessoal; justiça processual; elaborações de hipóteses.

2.1 PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

O orçamento possui um papel crucial na avaliação do desempenho dos profissionais (Hariyanti *et al.*, 2015), sendo considerado uma ferramenta que oferece suporte no controle de recursos, melhorando assim os resultados da organização (Lavarda & Almeida, 2013). O orçamento constitui a base do controle gerencial (Schiff & Lewin, 1970), utilizando informações da contabilidade gerencial para monitorar os planos e metas e a alocação de recursos (Hansen & Van Der Stede, 2004), contribuindo assim para as estratégias de gestão adotadas (Covaleski *et al.*, 2006; Milani, 1975). Pode-se considerar que sua função é dupla, abrangendo tanto o planejamento quanto o controle (Santos *et al.*, 2022; Kenno *et al.*, 2018) nas operações empresariais.

O orçamento, em sua essência, é percebido como um instrumento gerencial, que, por um lado, avalia o desempenho dos profissionais (Hariyanti *et al.*, 2015) e, por outro, contribui para a otimização desse desempenho (Lavarda & Almeida, 2013). Sua função pode ser dividida em dois papéis, atuando tanto como um mecanismo de planejamento quanto de controle (Santos *et al.*, 2021b; Kenno *et al.*, 2018). Nota-se que o orçamento é fundamental para o controle gerencial, não apenas monitorando planos e metas em consonância com o planejamento organizacional, mas também a alocação de forma eficaz os recursos disponíveis (Schiff & Lewin, 1970; Hansen & Van Der Stede, 2004; Covaleski *et al.*, 2006; Milani, 1975; Kenno *et al.*, 2018; Santos *et al.*, 2021a).

Com o passar dos anos, a literatura reconheceu que o orçamento vai além dos números (Frezatti *et al.*, 2007), possuindo a capacidade de influenciar comportamentos humanos, motivando, fomentando comprometimento e aumentando a aceitação das metas (Abernethy & Stoelwinder, 1991; Frezatti *et al.*, 2007). Em conformidade com Hopwood (1972), o orçamento também é percebido como um mecanismo regulador do comportamento, tendo como objetivo a avaliação do desempenho dos profissionais da organização.

A abordagem comportamental do orçamento, conforme delineada por Hopwood (1972) e Kenno *et al.* (2018), destaca a abordagem psicológica para explicar o comportamento humano, considerando assim o efeito do orçamento sobre os profissionais dentro da

organização, examinando detalhadamente o impacto desse artefato nas ações dos gestores no ambiente de trabalho (Birnberg *et al.*, 2006; Kenno *et al.*, 2018; Gomes *et al.*, 2012), uma razão adicional para a persistência na relevância da pesquisa em contabilidade gerencial (Derfuss, 2016)

No processo orçamentário, a organização detém a prerrogativa de escolher o método de desenvolvimento do orçamento (Lavarda & Almeida, 2013; Libby *et al.*, 2010). Nesse contexto, emergem duas abordagens distintas: o orçamento de cima para baixo (top down), no qual as decisões orçamentárias são definidas pela alta administração e comunicadas aos gestores (Covaleski *et al.*, 2006; Shields *et al.*, 2000), e a participação orçamentária, no qual os gestores são ativamente envolvidos no processo orçamentário, participando também na tomada de decisão (Shields *et al.*, 2000; Zonatto *et al.*, 2019).

Nesse contexto, a participação orçamentária surge como uma força impulsionadora da ação do profissional no ambiente de trabalho, enriquecendo o processo orçamentário (Zonatto *et al.*, 2020; Derfuss, 2016; Beuren, 2021). Em contraposição ao método de cima para baixo, a participação orçamentária envolve tanto os subordinados quanto os supervisores nos processos de confecção orçamentária, atribuindo maior confiança e valor ao instrumento (Milani, 1975).

A participação orçamentária pode ser vista, com lentes de teoria econômica, sociológica e psicológica (Covaleski *et al.*, 2006) quando dito sobre comportamento humano, porém, a pesquisa se propõe a pesquisar o indivíduo, no caso o *controller*. Para identificar a participação orçamentária, Milani (1975) desenvolveu um instrumento, que proporciona a mensuração do nível de participação orçamentária dos gestores na confecção orçamentária. A Tabela 1 apresenta as assertivas desenvolvidas por Milani (1975) para captar a participação orçamentária.

Tabela 1 - Instrumento de Milani

1. Me envolvo totalmente quando o orçamento da minha unidade está sendo definido. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	Milani (1975)
2. Meu superior fornece amplas informações quando o orçamento da minha unidade é revisado (de discordo totalmente a concordo totalmente).	
3. Durante o processo de elaboração da previsão orçamentária da minha unidade, tenho autonomia para emitir minha opinião ou apresentar sugestões sobre o orçamento para meu superior, mesmo sem ser perguntado. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	
4. Possuo grande influência no orçamento final de minha unidade (de discordo totalmente a concordo totalmente).	
5. Acredito ser grande a minha contribuição para o orçamento. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	
6. Quando o orçamento da minha unidade está sendo definido, sou procurado pelo meu superior para trocar informações, emitir opiniões e sugestões sobre as previsões realizadas. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	

Fonte: Elaborado pelos Autores

2.2 DESEMPENHO GERENCIAL

O desempenho gerencial está relacionado ao quanto o indivíduo obtém êxito na realização de suas atividades no trabalho (Parker & Kyi, 2006), sendo assim, pode-se conceituar o desempenho gerencial como o quão bem-sucedida são as atividades desenvolvidas pelo indivíduo no trabalho (Mia & Patiar, 2002). De maneira abrangente, esse conceito está intrinsecamente ligado à eficácia na execução das atividades no âmbito profissional (Zonatto *et al.*, 2020), desenvolvidas nesse caso pelo *Controller*.

Em linhas gerais, os profissionais que ocupam posições de gerência, a exemplo do *controller*, precisam demonstrar a habilidade de discernir as ramificações das suas ações sobre métricas de desempenho, buscando alinhar suas iniciativas às estratégias da organização (Kaplan & Atkinson, 1998). Dessa forma é possível aperfeiçoar o desempenho em consonância às expectativas que lhes são atribuídas.

Nessa perspectiva, a mensuração de desempenho gerencial no ambiente de trabalho é conduzida com base nas tarefas para as quais os indivíduos foram responsabilizados (Campbell *et al.* 1993). Essa avaliação desempenha um papel crucial nas organizações ao estimular e engajar os profissionais, abrangendo seus comportamentos e ações. Portanto, o desempenho gerencial pode ser visto como sucessão do alcance do objetivo da organização (Otley, 1999). Na perspectiva individual, para que o profissional consiga alcançar seus objetivos, é necessário um bom desempenho no planejamento, nas decisões, ações e resultados alcançados (Ferreira & Otley, 2009; Hall, 2011).

Seguindo a lógica do planejamento e decisões, um dos principais mecanismos utilizados para mensurar o desempenho do indivíduo no trabalho é o orçamento (Birnberg *et al.*, 2006; Covaleski *et al.*, 2006; Derfuss, 2016; Hansen & Van Der Stede, 2004), fruto das atividades nas quais este indivíduo é responsabilizado (Garcia-Santos & Werlang, 2013), assim o desempenho nos processos orçamentários refere-se particularmente ao seu desempenho nas atividades orçamentárias (Parker & Kyj, 2006), especialmente quando envolvem participação orçamentária.

Sendo assim, a utilização da participação orçamentária é identificada como um meio de aprimorar o desempenho gerencial (Lunardi *et al.*, 2020). Isso se dá pelo fato de que, para concretizar os objetivos da organização, é imprescindível que o profissional demonstre um desempenho que se alinhe às exigências da organização (Lau & Lim, 2002; Santos *et al.*, 2021b). Portanto é fundamental que os profissionais busquem estratégias de aprimoramento que enriqueçam a execução das suas atividades (Lunardi *et al.*, 2020).

Lau e Lim (2002) e Santos *et al.* (2021b) afirmam que o desempenho gerencial pode ser avaliado pela percepção do indivíduo sobre as atividades executadas de planejamento, coordenação, avaliação, investigação de problemas, supervisão de equipe, negociação, responsabilidade, controle pessoal, atuação, cumprimento de metas, mas também, desempenho geral na empresa. Para medir essa variável Lau e Lim (2002) e Santos *et al.* (2021b) apresenta as questões da Tabela 2.

Tabela 2 - Instrumento Lau & Lim (2002) e Santos et al. (2021b)

1. Meu desempenho em relação às atividades de planejamento para a minha área de responsabilidade. (de muito baixo a muito alto)	Lau e Lim (2002) e *Santos <i>et al.</i> (2021b)
2. Meu desempenho em relação às atividades de coordenar as tarefas da minha área de responsabilidade. (de muito baixo a muito alto)	
3. Meu desempenho em relação às atividades de avaliar as tarefas dos subordinados. (de muito baixo a muito alto)	
4. Meu desempenho em relação às atividades de investigar os problemas da minha área. (de muito baixo a muito alto)	
5. Meu desempenho em relação às atividades de supervisionar a equipe. (de muito baixo a muito alto)	
6. Meu desempenho em relação às atividades de obter e manter o pessoal adequado. (de muito baixo a muito alto)	
7. Meu desempenho em relação às atividades de negociação. (de muito baixo a muito alto)	
8. Meu desempenho em relação às atividades de representação dos interesses da minha área de responsabilidade. (de muito baixo a muito alto)	
9. Meu desempenho em relação às atividades de cumprimento das metas orçamentárias estabelecidas. (de muito baixo a muito alto)	
10. Meu desempenho geral. * (de muito baixo a muito alto)	

Fonte: Elaborado pelos Autores

2.3 RELACIONAMENTO INTERPESSOAL

Relacionamento interpessoal surge com estudos nas ciências sociais e comportamentais (Johnson, 1988; Montgomery & Dunk, 1998, Morgan & Teachman, 1988). As relações interpessoais consistem em processos que estabelecem como premissa a mutualidade, ou seja, o convívio e as trocas humanas. Estes relacionamentos influenciam no cotidiano, por meio da formação de relações harmoniosas que propiciam o aprimoramento das pessoas ou, relações desfavoráveis, tensas, dificultando o desenvolvimento e a realização das atividades na equipe (Fernandes *et al.*, 2015; Weber, 2011).

Considerando essas conceitualizações, os relacionamentos entre supervisor e subordinado podem afetar no contexto de trabalho, sendo assim surge o constructo *leader-member Exchange* (LMX), que mede o grau de confiança e respeito mútuo, comprometimento e influência (Graen & Uhl-Bien, 1995; Herman *et al.* 2008). A partir da literatura sobre LMX, pode-se deduzir que, nos casos em que as interações evoluem de simples trocas transacionais para relações de trocas sociais, os seguidores tendem a desenvolver um senso de

comprometimento com a organização (Trincherro *et al.*, 2014; Aktas *et al.*, 2009), enraizando em seus vínculos com líderes e colegas da equipe (Wang *et al.*, 2005).

O comprometimento dos seguidores, nesse contexto, assume a forma de expressar a reciprocidade ou uma sensação de obrigação em resposta ao apoio oferecido por seus líderes (Aktas *et al.* 2009). Isso implica que seguidores que se beneficiam de relações de alta qualidade, que incluem tanto benefícios formais quanto informais, tendem a demonstrar um elevado grau de comprometimento e dedicação, logo alavancando seu desempenho gerencial (Trincherro *et al.*, 2014; Aktas *et al.*, 2009; Graen & Uhl-Bien, 1995).

Os atos de apoio e orientação fornecido pelos líderes estabelecem a base da lealdade mútua entre os líderes e seguidores (Aktas *et al.*, 2009), o que desempenha um papel importante na formação do compromisso dos seguidores em relação à organização (Lee, 2005). Esse vínculo fortalecido entre as partes é um fator crucial para o desenvolvimento de um comprometimento profundo e de longo prazo por parte dos seguidores (Graen & Uhl-Bien, 1995). Portanto a LMX oferece ideias sobre como os seguidores podem ser motivados a investir emocionalmente na organização, fomentando um comprometimento duradouro e uma relação positiva entre líderes e subordinados (Aktas *et al.* 2009; Graen & Uhl-Bien, 1995).

Os relacionamentos LMX de alta qualidade desfrutam de maior abertura e frequência na comunicação, participação e envolvimento em tomada de decisões (Mueller & Lee, 2002; Kacmar *et al.*, 2003). A tabela 3 apresenta as questões para medir essa variável conforme Graen e Uhl-Bien (1995).

Tabela 3 - Instrumento Graen & Uhl-Bien (1995)

1. Você costuma saber o quanto seu superior está satisfeito com o que você faz? (de raramente até muito frequentemente)	Graen & Uhl-Bien (1995)
2. Até que ponto seu superior entende seus problemas e necessidades de trabalho? (de nem um pouco até muito)	
3. O seu superior reconhece bem o seu potencial? (de nada até completamente)	
4. Independentemente de quanta autoridade formal ele/ela tenha construído em sua posição, quais são as chances do seu superior usar seu poder para ajudá-lo a resolver problemas em seu trabalho? (de nenhuma até muito alta)	
5. Novamente, independentemente da quantidade de autoridade formal que seu superior tenha, quais são as chances de que ele(a) o “salve” às custas dele(a)? (de nenhuma até muito alta)	
6. Tenho confiança suficiente em meu superior para defender e justificar sua decisão se ele não estiver presente para fazê-lo? (de totalmente em desacordo até concordo totalmente)	
7. Como você caracterizaria sua relação de trabalho com seu superior? (de extremamente ineficaz até extremamente eficaz)	

Fonte: Elaborado pelos Autores

2.4 JUSTIÇA PROCESSUAL

A pesquisa voltada para a justiça organizacional direciona sua atenção ao indivíduo, visando a compreensão da sua percepção do ambiente organizacional no qual está inserido. Essa preocupação continua a ser relevante, conforme indicam estudos mais recentes, pois compreender as percepções individuais acerca da justiça tornou-se crucial, dado que as ações das pessoas são moldadas por suas concepções do que é considerado justo (Correia, 2010; Beuren *et al.*, 2016). A percepção de justiça por parte de um indivíduo é um critério determinante para considerar uma ação como justa, uma vez que a percepção de justiça só é notada quando o indivíduo a reconhece (Fortin, 2008; Beuren *et al.* 2016).

A justiça constitui um fenômeno psicossocial que permeia tanto o âmbito social quanto o organizacional (Santos *et al.*, 2020b). De maneira geral, a literatura enfatiza que percepções mais elevadas de justiça estão intrinsecamente relacionadas a comportamento e ações mais favoráveis ao ambiente de trabalho, contribuindo tanto para o aprimoramento do desempenho individual quanto para o avanço das metas organizacionais (Moorman, 1991; Rahim, Magner & Shapiro, 2000; Libby, 1999; Colquitt *et al.*, 2013).

A justiça organizacional é abordada em diferente vertentes, compreendendo (i) justiça interacional, (ii) justiça distributiva e (iii) justiça processual. A compreensão dessas diversas dimensões contribui para uma visão holística da justiça no ambiente organizacional, permitindo explorar as variantes das percepções dos indivíduos em relação à equidade e às interações dentro da organização.

O primeiro tipo de justiça é a justiça interacional, que engloba as percepções de equidade relacionadas ao tratamento interpessoal no contexto organizacional (Santos *et al.*, 2020b). Esse aspecto diz respeito à maneira como os empregados são tratados após a implementação dos processos de avaliação e demais procedimentos. A influência dessa dimensão de justiça é conduzida por um tratamento respeitoso e cortês, fornecendo explicações sobre a tomada de decisão. A justiça interacional pode ser desmembrada em dois componentes distintos: justiça informacional e justiça interpessoal (Greenberg, 1993).

A literatura também faz referências à justiça interacional e à justiça informativa, que são subcategorias da justiça interacional (Langevin & Mendoza, 2013; Beuren *et al.*, 2016). A justiça informacional direciona-se para explicações que são oferecidas aos funcionários, as quais devem ser transparentes e esclarecedoras, assegurando que esses compreendam os motivos subjacentes às decisões organizacionais (Colquitt *et al.*, 2001). A justiça interpessoal engloba a forma pela qual os superiores tratam os empregados em termos de dignidade,

respeitos e cortesia, cultivando um ambiente de trabalho em que a interação é permeada por valores éticos e consideração mútua (Colquitt *et al.*, 2001). A promoção de justiça processual desenvolve um ambiente organizacional saudável e impera o estímulo do bem-estar dos colaboradores.

Em relação à justiça distributiva, as investigações se concentram no que a organização disponibiliza em termos de recursos para seus colaboradores, abrangendo aspectos como promoções, aumentos salariais e concessão de prêmios (Santos *et al.*, 2020b). Assim como na justiça procedimental, a justiça distributiva também está regida por regras específicas, sendo a regra central a equidade. Isso implica em reconhecer de maneira imparcial os direitos de todos os indivíduos dentro da organização (Adams, 1965; Deutsch, 1975, Folger & Cropanzano, 1998; Homans, 1961; Rego, 2002; Sotomayor, 2006, 2007; Santos *et al.*, 2020b). O princípio da equidade reforça a importância de proporcionar tratamento justo e igualitário aos membros da organização, promovendo um ambiente onde a distribuição de recursos seja percebida como justa e balanceada.

A terceira e última justiça processual, usada nesta pesquisa, concentra-se na análise das percepções de equidade em relação aos procedimentos organizacionais, os quais englobam uma variedade de aspectos, como aumentos salariais, promoções, sistemas de avaliação de desempenho e participação orçamentária (Chong & Strauss, 2017; Santos *et al.*, 2021b; Folger & Cropanzano, 1998; Greenberg, 1990; Leventhal, 1980; Rego, 2002; Sotomayor, 2007; Thibaut & Walker, 1975). A premissa subjacente é implementar processos justos para potencializar a contínua evolução do desempenho organizacional. Esses procedimentos seguem seis regras fundamentais, conhecidas como regras procedimentais de Leventhal (1980): Consistência, ausência de enviesamento, precisão da informação, correção, representatividade e ética. Essas diretrizes delineiam se um determinado procedimento é percebido como justo ou não, contribuindo para a promoção de práticas que reforçam a equidade e o processo da organização.

Pesquisas mais recentes, como de Santos *et al.* (2021b) e Santos *et al.*, (2022) buscaram mensurar com prioridade a justiça processual, baseados principalmente no instrumento de Wentzel (2002), que captura todas as percepções de justiça. No entanto, a presente pesquisa se limita à justiça processual, como mostra a Tabela 4.

Tabela 4 - Instrumento de Wentzel (2002) e Santos et al. (2021b)

1. Os atuais procedimentos orçamentários contêm provisões que me permitam recorrer/solicitar ajustes orçamentários para minha área de responsabilidade. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	Wentzel (2002) e Santos <i>et al.</i> (2021b)
2. Os responsáveis pelas decisões orçamentárias tentam não favorecer uma área de responsabilidade em detrimento de outra. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	
3. Os responsáveis pelas decisões orçamentárias explicam adequadamente como são determinadas as alocações orçamentárias para minha área de responsabilidade. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	
4. Os procedimentos orçamentários são aplicados de forma consistente em todas as áreas de responsabilidade e ao longo do tempo. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	
5. Os atuais procedimentos orçamentários representam adequadamente as preocupações de todas as áreas de responsabilidade. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	
6. Decisões orçamentárias para minha área de responsabilidade são baseadas em informações precisas e opiniões bem-informadas. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	
7. Os atuais procedimentos orçamentários estão em conformidade com os meus próprios padrões éticos e morais. (de discordo totalmente a concordo totalmente).	

Fonte: Elaborado pelos Autores

2.5 HIPÓTESES DA PESQUISA

O orçamento, enquanto instrumento de gestão, é empregado pelas organizações como uma das abordagens para avaliar o desempenho dos profissionais em atividades orçamentárias (Covaleski *et al.*, 2006; Derfuss, 2016). O sucesso na realização das atividades orçamentárias está intrinsecamente ligado ao desempenho do profissional nesse contexto (Parker & Kyj, 2006). A participação orçamentária emerge como um fator que pode aprimorar a eficácia das atividades orçamentárias do profissional (Zonatto *et al.*, 2020), proporcionando a elaboração de orçamentos mais condizentes com a realidade (Lavarda & Almeida, 2013). A participação orçamentária é reconhecida como um potencial meio para a otimização do desempenho gerencial (Lavarda & Almeida, 2013; Zonatto *et al.* 2019).

Zonatto *et al.* (2019) destacam que a complexidade do ambiente organizacional notabiliza a existência de diversas variáveis influenciando no desempenho gerencial. Mais evidências são levantadas quando são explorados os efeitos da participação orçamentária sobre o desempenho gerencial, frequentemente com resultados divergentes (Dani *et al.*, 2017; Derfuss, 2016). Dessa forma, tem-se a relação de participação orçamentária e desempenho gerencial atestadas (Guidini *et al.*, 2020; Monteiro *et al.*, 2020; Mulyanah & Puspanita, 2021), ao mesmo tempo em que a relação negativa é observada (Degenhart *et al.*, 2022; Dunk, 1989; Ingga, 2016; Lunardi *et al.*, 2020). Ainda, sobre essa relação, os achados de Lunardi (2018) demonstram que o envolvimento do *controller* nos processos orçamentários desencadeia uma série de ações que podem influenciar no desempenho gerencial.

Na presente pesquisa, entende-se que quando os *controllers* estão envolvidos na participação orçamentária, pode-se presumir que esse profissional já desenvolve tarefas

orçamentárias (Lunkes *et al.*, 2009), o que pode resultar em um melhor desempenho gerencial, visto maior engajamento com as demais áreas. Assim, as condições de maior nível de participação orçamentária não estão relacionadas com sua posição na empresa, mas sim com suas atividades. Logo, formulou-se a primeira hipótese:

H1: A participação orçamentária influencia positivamente no desempenho gerencial do controller

A participação orçamentária possui elementos que consideram a relação entre superior e subordinado (Lukka, 1988; Santos *et al.*, 2022b; Dunk & Nouri, 1998; Merchant, 1985), dessa forma a participação orçamentária, por definição, se refere a um estilo específico de gestão em que o superior oportuniza ao subordinado a definição do orçamento empresarial (Lavarda & Almeida, 2013), nesse caso o *controller* como receptor do trabalho.

O desempenho da confecção dessa tarefa pode ter influência pela relação do supervisor e do subordinado, visto que uma boa relação entre esses indivíduos pode melhorar o desempenho da empresa (Herman *et al.* 2008). A Teoria LMX concentra-se na relação entre supervisores e subordinados, sustentando que uma estrutura para o sucesso organizacional pode ser estabelecida por meio das relações positivas entre líderes e subordinados (Trincherro *et al.*, 2014), em que o *controller* desenvolve o papel de subordinado, quando é elencado a ele a responsabilidade dos processos orçamentários de sua unidade.

Exemplificando esse processo, Trincherro *et al.* (2014) separaram dois grupos, interno e externo. Os líderes mantêm relações especiais com um grupo de assistentes e conselheiros, esse denominado de grupo interno, possuindo maior responsabilidade (Trincherro *et al.*, 2014). Esse grupo tem acesso a maiores vantagens, porém, demonstra maior comprometimento com os objetivos e com as tarefas, conjurando uma maior lealdade (Wang *et al.*, 2005; Yukl, 2010). O contrário também ocorre, os membros do grupo externo podem enfrentar dificuldades quanto a reciprocidade e descrições inadequadas do próprio cargo (Yukl & Michel, 2006). Dessa forma o *controller*, por fazer parte do processo orçamentário de forma mais participativa (Participação Orçamentária) tende a ter uma maior proximidade com seu supervisor, visto que está mais próximo do grupo de assistentes e conselheiros mencionados por Trincherro *et al.* (2014). Assim, formularam-se as seguintes hipóteses:

H2a: A Participação Orçamentária influencia positivamente o Relacionamento Interpessoal;

H2b: O Relacionamento Interpessoal influencia positivamente o Desempenho Gerencial;

H3: O Relacionamento Interpessoal medeia a relação entre a Participação Orçamentária e Desempenho Gerencial.

As pesquisas relacionadas à justiça processual no contexto orçamentário se concentram principalmente nos efeitos da participação no processo de elaboração do orçamento (Duan *et al.*, 2022). Lindquist (1995) utilizou a justiça processual para elucidar a incerteza associada à relação entre a satisfação com a participação no orçamento e o desempenho da participação. Concluiu que os participantes que tiveram a oportunidade de expressar suas opiniões durante o processo orçamentário manifestaram maior satisfação e desempenho em comparação com aqueles que não tiveram tal oportunidade. Uma conclusão semelhante se observa no estudo de Libby (1999), que enfatizou que funcionários com voz ativa experimentaram uma percepção positiva da justiça processual, influenciando, assim, o desempenho e o comprometimento com os processos orçamentários.

Outros estudos corroboram essas constatações, demonstrando o efeito benéfico da participação orçamentária no desempenho e na justiça processual (Lau & Lim, 2002; Monteiro *et al.*, 2022). Como delineado por Lau e Lim (2002), os seres humanos têm uma tendência natural a formar laços de confiança, ansiando por pertencer a grupos, o que reforça a ideia de que a oportunidade de participar das decisões do grupo pode reforçar positivamente a percepção de justiça.

Porém, quando os indivíduos não percebem que o processo de tomada de decisão é justo (Shin *et al.*, 2015; Monteiro *et al.*, 2021), essa percepção negativa tende a torná-los passivos em relação à organização (Jang *et al.*, 2019), o que afeta seu desempenho gerencial. Em contrapartida, quando percebem que têm um papel no processo de planejamento orçamentário, tendem a se engajar mais com a organização (Subramaniam *et al.*, 2002; Isgiyarta *et al.*, 2019).

Nos cenários em que os funcionários percebem que o processo orçamentário carece de justiça, a participação assume um papel ainda mais crucial, contribuindo para melhorar a percepção do funcionário em relação ao processo orçamentário e, conseqüentemente, para o desempenho organizacional (Lau & Lim 2002; Duan *et al.*, 2022). Nessa abordagem, a participação no processo orçamentário pode ampliar o entendimento dos gestores sobre a alocação orçamentária, proporcionando uma compreensão mais abrangente no orçamento e promovendo, assim, a justiça processual (Wentzel, 2002; Duan *et al.*, 2022).

Além disso, a literatura destaca que funcionários mais comprometidos com suas tarefas tendem a estar mais motivados e a desempenhar suas atividades de maneira mais dedicada, nesse contexto a percepção de um ambiente justo pode contribuir para a redução do

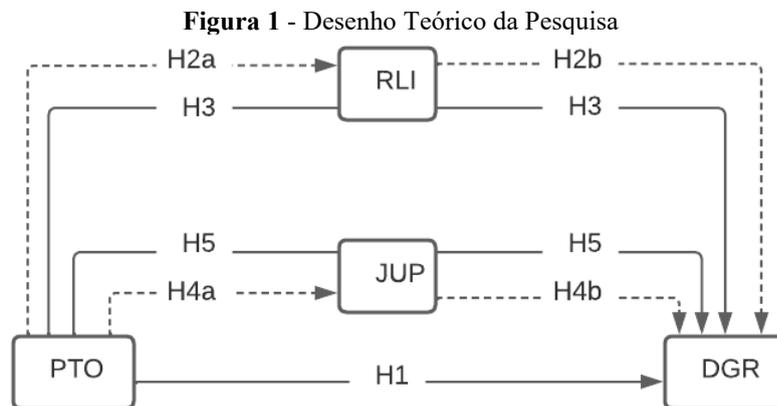
excesso (folga) orçamentário dentro da organização, resultando em um incremento do desempenho gerencial (Duan *et al.*, 2022). Portanto, a participação no processo orçamentário influencia o desempenho gerencial, logo a justiça processual possui um efeito conjunto nessa relação. Assim, formulou-se as seguintes hipóteses:

H4a: A Participação Orçamentária influencia positivamente a Justiça Processual;

H4b: A Justiça Processual influencia positivamente o Desempenho Gerencial;

H5: A Justiça Processual medeia a relação entre participação orçamentária e Desempenho Gerencial.

O modelo teórico da pesquisa é apresentado na Figura 1. Propõe-se testar as relações entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial do *controller*, mediado pelo relacionamento interpessoal e justiça processual.



Fonte: Elaborado pelos autores

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção está dividida em: abordagem metodológica; população e amostra; construtos da pesquisa; instrumentos da pesquisa; processos de coleta de dados; processos de análise de dados.

3.1 ABORDAGEM METODOLÓGICA

A abordagem metodológica em uma pesquisa configura como o método ou trajeto adotado com o propósito de atingir um objetivo específico (Bryman, 2012). As pesquisas são caracterizadas em relação aos seus objetivos, procedimentos e abordagem do problema (Raupp & Beuren, 2006).

No que se refere aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como descritiva, pois descreverá a relação entre participação orçamentária, relacionamento interpessoal, justiça processual e desempenho gerencial do *controller*. A pesquisa descritiva tem como objetivo a elaboração de descrições das características de uma população ou um fenômeno específico, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis (Creswell & Creswell, 2021).

Sobre os procedimentos, essa pesquisa se caracteriza como sendo um *survey*, coletando descrições estruturadas da população estudada. O uso de pesquisas *survey* é recomendado quando se busca gerar descrições quantitativas de uma população e quando o ambiente natural proporciona a melhor situação para investigar o fenômeno em questão (Gray, 2012). Nesse sentido, a pesquisa por *survey* envolve a coleta de dados de uma população específica, sendo que nesse estudo foram aplicados questionários junto aos *controllers* de empresas brasileiras.

Quanto à abordagem do problema, o estudo se caracteriza como quantitativo. Segundo Sampieri *et al.* (2013), esse tipo de abordagem utiliza-se de coleta de dados para confirmar as hipóteses, por meio de análises numéricas e estatísticas. A pesquisa quantitativa pode examinar a relação entre as variáveis do estudo (Creswell, 2010).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população foi definida por pesquisa através da plataforma de redes sociais profissional *LinkedIn*. O primeiro processo realizado foi a inserção do termo *controller* na aba de buscas, sendo necessário aplicar o filtro de região, limitando apenas a *controllers* do Brasil, obteve-se um resultado de 1.100 contatos. Porém, para participar da pesquisa era necessário que fossem *controllers* de empresas que ainda estivessem em atuação, para que identificar a

percepção de justiça sobre os processos atuais da empresa e captar a relação com os supervisores. Dessa forma o segundo processo para definir a população final contou com uma análise de perfil de todas as contas, em que foi considerado o tempo de atuação como controller sendo necessário ao menos estar atuando como controller, também foi analisado a descrição de cargos, para identificar se o cargo que ele exerce é realmente da área de contabilidade e administração ou se está se referindo a outra área de conhecimento. Após essa análise minuciosa de todas as contas, sobrou uma população final de 504 *controllers* no Brasil.

O *controller* é um profissional, normalmente responsável pela contabilidade gerencial na empresa em que atua, também pode ser visto como responsável pela área contábil em geral, alguns autores trazem o *controller* sobre a perspectiva de parceiro de negócios evoluindo da contabilidade básica (Weber, 2011; Rouwelaar *et al.*, 2018). Essas mudanças de perspectiva se dão por suas atividades estarem sendo mais utilizadas em níveis estratégicos.

Por esse motivo as pesquisas em contabilidade gerencial buscam entender sobre o *controller*, por sua grande gama de funcionalidades e suas diferentes atuações dentro de uma organização (Lunkes *et al.*, 2009; Santos *et al.*, 2021a). Os respondentes da presente pesquisa receberam um convite para participar da presente pesquisa, resultando em 87 respondentes no período de 09 de outubro de 2023 até 05 de janeiro de 2024.

A definição do número mínimo de respondentes se embasa na adequação à modelagem por equações estruturais para analisar as relações teóricas observadas. Assim, foram utilizados os critérios de Faul *et al.* (2009), calculados por meio do software G*Power 3.1, considerando três preditoras para variável dependente, e três variáveis de controle que também podem influenciar o modelo, chegando-se no mínimo de 77 respostas válidas, com confiança de 0,80, erro de 0,05 e o tamanho do efeito de 0,15.

3.3 CONSTRUCTOS DA PESQUISA

O questionário é dividido em 5 constructos, no qual buscam captar as variáveis levantadas pela pesquisa, são esses: participação orçamentária; desempenho gerencial; relacionamento interpessoal; e justiça processual. A tabela 5 mostra, o constructo junto com a finalidade de estudar esse constructo, também apresenta as assertivas utilizadas para captar o constructo e os autores base para a construção do questionário.

Tabela 5 – Constructos da Pesquisa

Constructos/Variáveis	Finalidade	Assertivas	Autores	Traduzido
Participação Orçamentária	Processo do <i>controller</i> em participar da elaboração do planejamento orçamentário	6	Milani (1975)	Santos <i>et al.</i> (2022)
Desempenho Gerencial	Desempenho do <i>controller</i> nas atividades desenvolvidas sobre as responsabilidades orçamentárias	10	Lau e Lim (2002)	Santos <i>et al.</i> (2021b)
Relacionamento Interpessoal	Relacionamento profissional do <i>controller</i> com superiores, pares e subordinados	7	Graen & Uhl-Bien (1995)	-
Justiça Processual	Percepção de justiça em relação ao processo de participação orçamentária	7	Wentzel (2002)	Santos <i>et al.</i> (2022)

Fonte: Elaborado pelos autores

Para mensurar a participação orçamentária, utilizou-se o instrumento de seis perguntas proposto por Milani (1975). Este instrumento tem como objetivo avaliar o grau de envolvimento e influência do indivíduo no processo orçamentário, empregando uma escala que varia de [1] discordo totalmente a [7] concordo totalmente. Na área de pesquisas gerenciais, esse instrumento tem sido empregado em diversos estudos (Monteiro *et al.*, 2021; Chong *et al.*, 2006; Lunardi *et al.*, 2020; Guidini *et al.*, 2020; Parker & Kyj, 2006).

Para o desempenho gerencial, empregou-se o questionário composto por nove assertivas advindo de Lau e Lim (2002), além de um indicador acrescentado a esse modelo desenvolvido por Santos *et al.* (2021b). Esse instrumento tem como objetivo avaliar o nível de desempenho gerencial dos indivíduos no contexto do processo orçamentário, por meio de uma escala de [1] muito baixo a [7] muito alto. Esse instrumento foi utilizado por algumas pesquisas no campo da contabilidade gerencial (Mazzioni *et al.*, 2014; Santos *et al.*, 2021b; Zonatto *et al.*, 2020; Zonatto *et al.*, 2019).

Para mensurar a relação interpessoal, empregou-se o questionário composto por sete assertivas, desenvolvidos por Graen e Uhl-Bien (1995). Esse instrumento foi utilizado por algumas pesquisas (Mueller & Lee, 2002; Kacmar *et al.*, 2003), mas também no campo de contabilidade gerencial (Aktas *et al.*, 2009). Tendo como objetivo avaliar a visão do subordinado sobre a relação com seu líder, cada uma das sete assertivas possui sua escala própria de interpretação, de [1] a [7], apresentadas na Tabela 6.

Tabela 6 - Respostas para Relacionamento Interpessoal

RLI_1	[1] raramente à [7] muito frequente
RLI_2	[1] Nem um pouco à [7] muito
RLI_3	[1] Nada à [7] Completamente
RLI_4	[1] Nenhuma à [7] Muito Alta
RLI_5	[1] Nenhuma à [7] Muito Alta
RLI_6	[1] Totalmente em desacordo à [7] Concordo Totalmente
RLI_7	[1] Extremamente Ineficaz à [7] Extremamente Eficaz

Fonte: Elaborado pelos autores

A última variável é justiça processual, em que se utilizou o instrumento de 7 assertivas, desenvolvido por Wentzel (2002) e aprimorado por Santos *et al.*, (2022). Esse instrumento tem como objetivo captar a percepção do indivíduo sobre a justiça do processo orçamentário. Nessa perspectiva foi utilizada a escala de [1] discordo totalmente a [7] concordo totalmente. Esse instrumento foi utilizado por algumas pesquisas no campo de contabilidade gerencial (Beuren *et al.*, 2016; Santos *et al.*, 2021b).

Além disso, foi incluída a análise da influência das variáveis de controle (idade, gênero, área de formação, experiência de cargo e empresa) em relação ao desempenho gerencial. Essas variáveis de controle desempenham um papel importante na interpretação dos resultados (Carlson & Wu, 2012). A idade foi um campo aberto, o gênero possui quatro opções (masculino, feminino, não-binário e prefiro não informar), área de formação (Ciências Contábeis, Administração, Economia, Engenharia de Produção e Outros), experiência de cargo (pergunta aberta) e experiência de empresa (pergunta aberta).

3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O questionário aplicado foi elaborado em blocos, visando cumprir o objetivo do estudo (Apêndice A). O primeiro bloco do questionário é responsável por trazer uma breve introdução à pesquisa e aos pesquisadores, juntamente com informações e esclarecimentos sobre os processos éticos adotados; ainda nessa seção, os respondentes tiveram a oportunidade de expressar seu consentimento e concordância em participar voluntariamente da pesquisa. Foi disponibilizado na íntegra para que os participantes pudessem ler o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), conforme no Apêndice C.

O segundo bloco é composto pelas perguntas de caracterização do respondente, i) caracterização do respondente: Gênero, idade, formação acadêmica, tempo de empresa, tempo na função *controller*, atividade que exerce na área de responsabilidade, tendo como opções de

resposta: “Análise de Dados – Relatórios Financeiros”, “Controle de Desempenho”, “Escrituração”, “Monitoramento Fiscal”, “Planejamento de Recursos” e “Gestão de Pessoas”.

No terceiro bloco estão disponíveis as questões relacionadas à participação orçamentária, o quarto bloco sobre o desempenho gerencial, quinto sobre o relacionamento interpessoal e o sexto sobre justiça processual. O sétimo bloco representa a percepção do respondente sobre o seu nível gerencial dentro da organização atual.

É pertinente ressaltar que os instrumentos de pesquisa de Participação Orçamentária, Justiça Processual e Desempenho gerencial, já foram previamente traduzidos em estudos anteriores, como apresenta a Tabela 5. Contudo, a instrumento de Relacionamento Interpessoal foi necessário a tradução, por esse motivo foi realizado um pré-teste com quatro pesquisadores da área de contabilidade gerencial e com dois profissionais que atuam com supervisores de contabilidade.

Também foi conduzido um pré-teste com um *controller*. O objetivo foi avaliar a compreensão do participante em relação às afirmações apresentadas e aos conceitos aplicados e cada escala de avaliação. Não se observou a necessidade de ajustes nas questões propostas. Esse estudo está vinculado a um projeto de pesquisa, devidamente registrado no Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), sob o Certificado de Apresentação de Apreciação Ética (CAAE) de número 70538523.3.0000.0121 e Parecer de Aprovação nº 6.223.218, de 07 agosto de 2023.

3.5 PROCESSOS DE COLETA DE DADOS

Para coleta dos dados, utilizou-se de um planejamento detalhado, visando alcançar os objetivos da pesquisa (Sampieri *et al.*, 2013). Nesta pesquisa, para coletar os dados junto aos *controllers* de empresas brasileiras foi utilizado um questionário online estruturado, desenvolvido na plataforma *Google Forms*.

Todos os participantes da pesquisa foram informados da finalidade do estudo e dos princípios éticos de consentimento, conforme o Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos (CEPSH-UFSC). Os participantes foram informados de que os dados coletados seriam tratados de forma consolidada por meio de análise quantitativa e utilizados apenas para fins acadêmicos. O participante deve concordar com esta utilização para responder voluntariamente a pesquisa. Também foi comunicado aos respondentes que têm a opção de não responder ao questionário, sem que isso acarrete qualquer prejuízo ou constrangimento. Para isso, basta interromper o preenchimento, o que implica em não enviar nenhuma resposta.

A coleta dos dados foi realizada por meio da rede social de profissionais do *LinkedIn*. Para que seja possível enviar o questionário, foi necessário desenvolver uma conexão com os usuários, informando a finalidade do estudo. Sendo assim, foi enviado o *link* do questionário para toda a base de participantes após a confirmação de interesse em participar da pesquisa.

Após o envio do *link* foi disponibilizado um canal de atendimento a qualquer dúvida ou interesse dos participantes sobre a pesquisa, a partir desse ponto foram estabelecidos processos de comunicação visando tirar todas as dúvidas necessárias. As respostas coletadas foram tabuladas e os processos de análise de dados são apresentados a seguir.

3.6 PROCESSOS DE ANÁLISE DE DADOS

Após a coleta e tabulação dos dados, a análise dos resultados realizou-se por meio dos seguintes procedimentos: análise descritiva; teste de vieses; modelagem de equações estruturais (SEM), que será estimada por meio dos mínimos quadros parciais (*partial least squares* - PLS). Para executar e apresentar essa etapa, utilizou-se os softwares de Microsoft Office Excel e SmartPLS (Ringle *et al.*, 2022).

3.6.1 Análise Descritiva

A análise descritiva permite observar com maior clareza os dados, descrevendo as características dos respondentes da pesquisa, em que são apresentadas informações como: gênero; idade; nível de escolaridade; tempo de empresa; tempo de trabalho na função de *controller*. Foram utilizadas estatísticas descritivas, como, mínimo, média, mediana, máximo e desvio padrão das variáveis teóricas.

3.6.2 Teste de Vieses

Aplicou-se o teste de viés do método comum (Common Method Bias – CMB), sendo as respostas coletadas em um mesmo período e pela mesma fonte (Podsakoff *et al.*, 2003). Ações foram adotadas a fim de minimizar os impactos negativos de viés na pesquisa, são esses: (i) anonimato dos respondentes; (ii) orientação da não existência de respostas certas; (iii) utilizado o PLS-SEM (Podsakoff *et al.*, 2003). Também foi aplicado o teste de viés de não resposta (non-response bias), para encontrar distorção na amostra estudada (Wählberg & Poom, 2015), aplicando o teste *first-lasts*, devido à impossibilidade de identificar aqueles que optaram por não responder o questionário (Mahama & Cheng, 2013).

3.6.3 Modelagem de Equações Estruturais

Segundo Bido *et al.* (2010), a Modelagem de Equações Estruturais (SEM) pode ser classificada em dois tipos: (i) baseando-se em covariâncias MEEBC ou modelos LISREL; (ii) Mínimos Quadrados Parciais, que realiza por partes a modelagem de equações estruturais. O segundo tipo, tem sido denominado de Partial Least Squares (PLS). O PLS pode ser usado para predição, como para construção de modelos teóricos. Este modelo permite trabalhar com amostras pequenas, não exigindo dados de distribuição normal, sendo capaz também de lidar com alta complexibilidade (Bido *et al.*, 2010). A abordagem PLS-SEM vem ganhando destaque na investigação no âmbito das ciências sociais e comportamentais, uma vez que se revela pertinente para a compreensão das relações entre diversos constructos (Nascimento & Macedo, 2016; Nitzl & Chin, 2017). A sua crescente adoção advém da sua capacidade de oferecer maior flexibilidade na modelagem, permitir a utilização de múltiplos preditores e variáveis dependentes, operar com variáveis latentes, além de possibilitar a análise de relações de mediação e moderação num único modelo (Nitzl, 2016).

Antes da aplicação do modelo PLS-SEM, é imperativo que alguns pressupostos sejam satisfeitos para a etapa e mensuração. Testes estatísticos devem avaliar a confiabilidade e validade dos modelos de mensuração e estruturação (Hair *et al.*, 2019). Na Tabela 7 é apresentado o resumo dos principais pontos do modelo de mensuração e estruturação.

Tabela 7 - Resumo dos principais pressupostos do modelo de mensuração e estruturação

Modelo de Mensuração Reflexivo		
Pressupostos	Procedimentos	Descrição
Validade Convergente	Cargas Externas	Refere-se à contribuição direta de um indicador para o seu construto correspondente, onde as cargas externas dos indicadores devem exceder 0,70. Por outro lado, as cargas com valores entre 0,40 e 0,70 devem ser eliminadas somente se a sua remoção resultar em um aumento da Variância Extraída Média (AVE) acima do limite apropriado.
	Confiabilidade dos Indicadores	Corresponde ao quadrado da carga externa de um indicador. Indica a proporção da variação em um item que é atribuída ao construto e é denominada como a variação explicada do item.
	Average Variance Extracted (AVE)	Avalia a média das correlações positivas entre as variáveis e seus construtos correspondentes, onde valores de AVE iguais ou superiores a 0,50 indicam que, em média, o construto explica mais da metade da variação de seus indicadores.

Modelo de Mensuração Reflexivo		
Confiabilidade da Consistência Interna	Confiabilidade Composta	Examina se a amostra da pesquisa está isenta de vieses ou se as respostas de maneira geral são confiáveis. Valores superiores a 0,70 são considerados adequados para uma escala aceitável, enquanto valores acima de 0,60 podem ser utilizados em escalas de natureza exploratória.
	Alfa de Cronbach	Oferece uma estimativa da confiabilidade da coerência interna, com base nas intercorrelações das afirmações examinadas. Valores superiores a 0,70 são considerados adequados para uma escala aceitável, enquanto valores acima de 0,60 podem ser empregados em escalas com propósitos exploratórios.
Validade Discriminante	Heterotrait-Monotrait (HTMT)	Determina a correlação genuína entre dois constructos, também chamada de correlação não atenuada, cujo valor deve estar abaixo de 1,00.
Colinearidade	Variance Inflation Factor (VIF)	Mensura a intensidade da colinearidade entre os indicadores em um modelo de medição formativa, sendo que valores de tolerância abaixo de 0,20 (VIF acima de 5,00) nos constructos exógenos são considerados indicadores de colinearidade.
Avaliação das Relações Causais entre os Constructos	Coefficiente de Caminho (T)	Interpretação dos valores de acordo com a teoria.
Coefficiente de Determinação	R ²	Corresponde à proporção de variância nos constructos endógenos atribuída aos constructos exógenos relacionados a eles. Os resultados costumam ser interpretados com os valores de 0,25, 0,50 e 0,75, denotando efeitos: fracos, moderados e substanciais, respectivamente.
Relevância Preditiva	Q ²	Oferece uma predição precisa dos pontos de referência dos indicadores nos modelos de mensuração reflexivos endógenos e dos constructos com um único item endógeno. Nesse contexto, os valores devem exceder 0 para garantir a eficácia da predição.
Tamanho do Efeito	F ²	Analisa o efeito de um construto exógeno sobre o valor do R ² de um construto endógeno. Nessa análise, os valores de 0,02, 0,15 e 0,35 correspondem a efeitos pequenos, médios e grandes, respectivamente.

Fonte: Adaptado de Hair et al. (2019).

No PLS-SEM os constructos teóricos podem ser classificados como, reflexivos ou formativos. No reflexivo, os constructos são considerados causas das medidas, enquanto no formativo, as variáveis mensuradas contribuem para formar um constructo (Hair *et al.*, 2019). Neste estudo, a abordagem reflexiva foi adotada para a modelagem dos PLS-SEM. No

contexto dos indicadores reflexivos, constructos latentes atribuem causalidades aos itens observáveis, resultando em correlações entre os itens (Hair *et al.*, 2019).

Considerando assim os constructos latentes, pode-se afirmar que existem a 1ª ordem e a 2ª ordem (Bido & Silva, 2019). No caso da presente pesquisa, não possui nenhum constructo latente de 2ª ordem, apenas de 1ª ordem. No caso as hipóteses (H3 e H5) de moderações que avaliam os efeitos indiretos, já as demais hipóteses (H1, H2a, H2b, H4a, H4b) são mensurados os efeitos diretos. Considerando significantes relações ao nível de 1% ($p < 0,01$), 5% ($p < 0,05$) e 10% ($p < 0,10$), comum na área das Ciências Sociais Aplicadas (Bido & Silva, 2019).

3.7 DESENHO DA PESQUISA

Considerando o presente estudo, foi elaborado o desenho de pesquisa. Esse se refere ao plano de ação ou estratégia criado para obter a informação desejada (Sampieri *et al.*, 2013). Na Tabela 8 apresenta-se o desenho de pesquisa.

Tabela 8 - Desenho de Pesquisa

Etapas:	
1	<p>Problema de Pesquisa: Qual é a influência da participação orçamentária no desempenho gerencial do <i>controller</i>, considerando o papel mediador das relações interpessoais e da justiça processual?</p> <p>Objetivo Geral: O objetivo geral é analisar a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial do <i>controller</i> mediada pelo relacionamento interpessoal e a justiça processual.</p>
2	<p>Fundamentação teórica: - Participação Orçamentária - Desempenho Gerencial - Relacionamento Interpessoal - Justiça Processual</p> <p>Hipóteses de Pesquisa: A participação orçamentária influencia positivamente no desempenho gerencial do <i>controller</i> (H1); A Participação Orçamentária influencia positivamente o Relacionamento Interpessoal (H2a); o Relacionamento Interpessoal influencia positivamente o Desempenho Gerencial (H2b); o Relacionamento Interpessoal medeia a relação entre a Participação Orçamentária e Desempenho Gerencial (H3); a Participação Orçamentária influencia positivamente a Justiça Processual (H4a); a Justiça Processual influencia positivamente o Desempenho Gerencial (H4b); a Justiça Processual medeia a relação entre participação orçamentária e Desempenho Gerencial (H5).</p>
3	<p>Procedimentos Metodológicos: - Delineamento metodológico: descritiva, survey e com abordagem quantitativa. - População e amostra: <i>Controllers</i> brasileiros. - Construtos da pesquisa: Milani (1975); Lau e Lim (2002) e Santos <i>et al.</i> (2021b); Graen & Uhl-Bien (1995); Wentzel (2002) e Santos <i>et al.</i> (2021b). - Limitações do estudo</p>

Etapas:	
4	Procedimentos de Coleta e Análise de Dados <ul style="list-style-type: none">- Questionário Digital (Construção)- Análise descritiva (Construção)- PLS-SEM (Construção)- Teste de Vieses (Construção)
5	Análise e Discussão dos Resultados Considerações Finais: <ul style="list-style-type: none">- Conclusões (Construção)- Implicações do Estudo (Construção)- Limitações e sugestões de pesquisas futuras (Construção)

Fonte: Elaborado pelos Autores.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção apresentam-se os resultados do estudo, começando pelo perfil dos respondentes e caracterização das atividades dos participantes da pesquisa. Em sequência, realiza-se uma análise descritiva das variáveis. Na modelagem de equações estruturais, inicia-se destacando a validação do modelo de mensuração, seguida pela análise do modelo estrutural. Por último, são discutidos os resultados obtidos na investigação empírica.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESPONDENTES

A pesquisa foi realizada com *Controllers* de empresas brasileiras e obteve-se 87 respostas válidas. Na Tabela 9 são apresentados os dados demográficos dos respondentes da pesquisa

Tabela 9 - Perfil dos Respondentes

Gênero	N	%	Formação Acadêmica	N	%
Masculino	71	81,61%	Ciências Contábeis	56	65,12%
Feminino	15	17,24%	Administração	16	18,60%
Prefiro não informar	1	1,15%	Economia	9	10,47%
Total	87	100,00%	Outros	5	5,81%
			Total	86	100,00%
Percepção de Tomada de Decisão	N	%	Nível Gerencial	N	%
3 - Moderadamente Baixo	2	2,30%	Supervisor	7	8,24%
4 - Moderadamente	5	5,75%	Coordenador	3	3,53%
5 - Moderadamente Alto	21	24,14%	Gerente	55	64,71%
6 - Razoavelmente Alto	31	35,63%	Diretor	20	23,53%
7 - Extremamente Alto	28	32,18%	Total	85	100,00%
Total	87	100,00%			
Idade	N	%	Atividades Responsáveis	N	%
Até 30	2	2,33%	Análise de Dados - Relatórios		
Maior que 30 anos e até 40 anos	18	20,93%	Financ.	80	21,56%
Maior que 40 anos e até 50 anos	34	39,53%	Controle de Desempenho	69	18,60%
Maior que 50 anos e até 60 anos	22	25,58%	Escrituração	35	9,43%
Maior que 60 anos e até 70 anos	9	10,47%	Monitoramento Fiscal	52	14,02%
Maior que 70 anos e até 80 anos	1	1,16%	Planejamento de recursos	74	19,95%
Total	86	100,00%	Gestão de Pessoas	61	16,44%
			Total	371	100,00%
Experiência na Função	N	%	Experiência na Empresa	N	%
Até 2 anos	10	11,63%	Até 2 anos	38	46,34%
Maior que 2 anos e até 4 anos	7	8,14%	Maior que 2 anos e até 4 anos	17	20,73%
Maior que 4 anos e até 8 anos	12	13,95%	Maior que 4 anos e até 6 anos	5	6,10%
Maior que 8 anos e até 16 anos	29	33,72%	Maior que 6 anos e até 8 anos	4	4,88%
Maior que 16 anos e até 20 anos	14	16,28%	Maior que 8 anos e até 10 anos	8	9,76%
Maior que 20 anos e até 25 anos	9	10,47%	Maior que 10 anos e até 13 anos	5	6,10%
Maior que 25 anos	5	5,81%	Maior que 14 anos	5	6,10%
Total	86	100,00%	Total	82	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2024)

Os respondentes se identificam pela sua grande maioria pelo gênero masculino com 81,6% de representatividade da amostra, apenas 1,1% da amostra preferiu não fornecer essa informação, e o restante dos respondentes se identificou com o gênero feminino. Quando abordado sobre a idade dos participantes, apenas 2,33% da amostra possui até 30 anos, a grande concentração de idade está na faixa de 40 a 60 anos, com 65,1% de representação.

Quanto à formação acadêmica percebeu-se grande parte da amostra com formação em Ciências Contábeis (65,1%), Administração (18,6%) e Economia (10,5%), as demais formações são engenharia de produção, engenharia mecânica, estatística, dentre outros, que corresponde a 5,8% da amostra.

Quando se abordou sobre tempo de experiência na função, 60,5% da amostra possui de 8 a 25 anos de experiência. Ainda assim, alguns respondentes que possuem mais de 25 anos de experiência correspondem a menor fração da amostra, com 5,8%. Vale destacar que apenas 11,6% da amostra possui até 2 anos de experiência atuando como *controller*.

Ao comparar o tempo de experiência na função com o tempo de experiência na empresa observa-se um cenário diferente, no qual 67,0% da amostra está até 4 anos na atual empresa, o que mostra uma grande rotatividade desses profissionais, por uma vez que o tempo de experiência na função é muito maior que o tempo nas atuais empresas. Alguns dos respondentes possui tempo maior que 14 anos de experiência na empresa, porém, esses correspondem apenas a 6,1% da amostra.

O nível de atuação dos *controllers* da amostra se aproxima com o que Rouwelaar et al. (2018) apresentou em sua pesquisa, no qual 64,7% dos *controllers* são considerados em nível tático com cargo de gerência, apenas 23,5% dos respondentes estão em níveis mais altos como o estratégico, apenas 11,8% da amostra está em níveis mais operacionais, como supervisor ou coordenador. Esses achados vão ao encontro com Järvenpää (2007), Lunkes et al. (2009) e Rouwelaar et al. (2018) que mostram maior participação dos *controller* em níveis táticos, mas com uma crescente para níveis mais estratégicos. A proporção entre os níveis gerenciais e a percepção da participação na tomada de decisão se mantém quando perguntado aos *controllers*, 67,8% da amostra percebe sua participação razoavelmente alta e extremamente alta, isso significa dizer que possuem grande influência no processo de decisão, com atuação direta. Apenas 24,4% da amostra percebe sua participação como moderadamente alta, e 2,3% como moderadamente baixa, ou seja, indo ao encontro com as proporções dos níveis gerenciais de supervisor à diretor.

As respostas relativas às atividades de responsabilidade do *controller* foram distribuídas entre diversas opções, com destaque para a análise de dados de relatórios

financeiros, mencionada por 21,5% dos participantes, seguida pela função de planejamento de recursos, citada por 19,9%, e a terceira atividade mais mencionada foi o controle de desempenho, com 18,6%. Esses achados estão em consonância com a pesquisa conduzida por Schnorrenberger e Castro (2015), que também identificou a elaboração e interpretação de relatórios como a atividade mais comum no contexto brasileiro. No entanto, os resultados deste estudo contribuem para uma compreensão mais ampla da evolução do papel do *controller* ao longo do tempo, destacando um aumento nas atividades de planejamento e controle de desempenho. Essa mudança no nível de responsabilidade gerencial do *controller* ao longo dos anos foi observada de forma significativa por Fourné et al. (2023).

Tabela 10 - Percepção dos *Controllers* sobre Nível Gerencial de Atuação no contexto Orçamentário

Nível hierárquico da Função	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Nível hierárquico da Função	3	7	5,897	0,99
Nível de Influência no Processo orçamentário	1	7	5,989	1,24

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

A percepção do nível hierárquico foi perguntada aos *controllers* e captado na escala *Likert* de 7 pontos, que varia de [1] baixo a [7] alto, como não se obteve respostas dos dois níveis mínimos (a Tabela 9 apresenta a partir do nível “3 – Moderadamente Baixo”), na Tabela 10 exploram-se esses dados com uma análise descritiva, no qual a percepção de posição na hierarquia está nos níveis mais altos das empresas, com média de 5,8 e com desvio padrão de 0,99. Quando se abordou sobre o nível de percepção de influência no processo orçamentário, também se tem uma média de percepção de 5,9 com desvio padrão de 1,2.

Corroborando esses resultados a maioria dos *controllers* da amostra tem posição de função e influência no processo orçamentário em níveis altos, como elencado por Rouwelaar et al. (2018) com maior participação em nível tático/médio, entretanto com a possibilidade de evolução para o nível estratégico da organização, como apontado por Lavarda et al. (2020), Souza et al. (2020) e Goretzki et al. (2013).

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

Nesta seção são apresentados os blocos de questões de pesquisa. Para analisar os dados descritivamente, realizou-se a avaliação do intervalo real (mínimo e máximo), além da média e do desvio padrão de cada resposta. A Tabela 11 apresenta os resultados das assertivas que caracterizaram a Participação Orçamentária, cuja mensuração foi feita por uma escala de 1 (Discordo Totalmente) e 7 (Concordo Totalmente).

Tabela 11 - Estatística Descritiva da Participação Orçamentária

Descrição dos indicadores	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
PTO1. Me envolvo totalmente quando o orçamento da minha unidade está sendo definido.	1	7	6,45	1,22
PTO2. Meu superior fornece amplas informações quando o orçamento da minha unidade é revisado.	1	7	5,55	1,45
PTO3. Durante o processo de elaboração da previsão orçamentária da minha unidade, tenho autonomia para emitir minha opinião ou apresentar sugestões sobre o orçamento para meu superior, mesmo sem ser perguntado.	2	7	6,32	1,00
PTO4. Possuo grande influência no orçamento final de minha unidade.	1	7	5,99	1,24
PTO5. Acredito ser grande a minha contribuição para o orçamento.	1	7	6,27	1,10
PTO6. Quando o orçamento da minha unidade está sendo definido, sou procurado pelo meu superior para trocar informações, emitir opiniões e sugestões sobre as previsões realizadas.	1	7	6,26	1,09

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

A análise descritiva deste construto revela que os níveis de participação orçamentária variam entre os *controllers* da amostra, já que com exceção da terceira assertiva todos os itens apresentaram respostas mínimas e máximas na escala de intervalo real. Porém, observa-se a média das respostas superiores a 5,55 o que demonstra alta concordância com a maioria das alternativas, o que é esperado visto que as atividades gerenciais do *controller* tendem a ter a participação no processo orçamentário da empresa como rotina, já mostrado em pesquisas anteriores, como de Gomes et al. (2014), Lunardi et al. (2019) e Lunkes *et al.* (2009).

A maior média (6,45) percebida nesse construto fica por conta da Assertiva PTO1 “Me envolvo totalmente quando o orçamento da minha unidade está sendo definido.”. Observando em conjunto com a assertiva PTO3 “Durante o processo de elaboração da previsão orçamentária da minha unidade, tenho autonomia para emitir minha opinião ou apresentar sugestões sobre o orçamento para meu superior, mesmo sem ser perguntado” que possui segunda maior média (6,32). Pode-se considerar que os *controllers* da amostra possuem alto envolvimento no orçamento da sua unidade e possuem alta liberdade para apresentar suas opiniões e sugestões sobre o processo como um todo, como já apontado por Lunardi et al. (2019).

Outra métrica observada é referente à percepção do próprio *controller* sobre sua participação no processo orçamentário, a assertiva PTO5 contempla justamente esse ponto, cuja média das respostas foi de 6,27, o que representa uma alta percepção. A Tabela 12 apresenta os resultados das assertivas que caracterizaram o Desempenho Gerencial

Tabela 12 - Estatística Descritiva da Desempenho Gerencial

Descrição dos indicadores	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
DGR1. Meu desempenho em relação às atividades de planejamento para a minha área de responsabilidade	1	7	6,40	0,92
DGR2. Meu desempenho em relação às atividades de coordenar as tarefas da minha área de responsabilidade.	4	7	6,48	0,71
DGR3. Meu desempenho em relação às atividades de avaliar as atividades dos subordinados	2	7	6,17	1,03
DGR4. Meu desempenho em relação às atividades de investigar os problemas da minha área.	4	7	6,44	0,69
DGR5. Meu desempenho em relação às atividades de supervisionar a equipe.	4	7	6,36	0,81
DGR6. Meu desempenho em relação às atividades de obter e manter o pessoal adequado.	2	7	6,07	0,99
DGR7. Meu desempenho em relação às atividades de negociação.	3	7	5,97	0,99
DGR8. Meu desempenho em relação às atividades de representação dos interesses da minha área de responsabilidade.	1	7	6,25	0,94
DGR9. Meu desempenho em relação às atividades de cumprimento das metas orçamentárias estabelecidas para minha área de responsabilidade.	2	7	6,26	1,03
DGR10. Meu desempenho geral.	4	7	6,28	0,68

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

A maior média vista nas respostas dos *controllers* é da DGR2 “Meu desempenho em relação às atividades de coordenar as tarefas da minha área de responsabilidade” (6,48), isso evidencia um elevado comprometimento dos *controllers* nas atividades de gerenciamento de equipe, o que é corroborado pelo achado de que a assertiva DGR5 mantém uma média de respostas alta, atingindo 6,44, o que demonstra que além de se preocuparem com as atividades da equipe, também se dedicam à supervisão das mesmas.

Outra assertiva relevante é a DGR1, que aborda o desempenho em relação às atividades de planejamento para a área de responsabilidade, com uma média de 6,17. Isso indica um forte interesse dos *controllers* no planejamento de suas próprias atividades. Além disso, ao comparar com a DGR8, que trata do desempenho nas atividades de representação dos interesses da área de responsabilidade, com média de 6,25. Pode-se observar que os *controllers* demonstram um planejamento eficaz de suas atividades, por conta dos resultados sugerirem que o cumprimento das metas orçamentárias está em um nível elevado.

Além de todos esses resultados, se observarem a assertiva DGR 10 sobre o desempenho em um contexto geral, obteve-se média de 6,28. Isso sugere que a maioria dos *controllers* está genuinamente comprometida com as tarefas que lhes são atribuídas, o que se traduz em um desempenho mais dedicado na busca pelo cumprimento das metas estabelecidas. Consequentemente, esses *controllers* demonstram um sucesso mais significativo em suas atividades orçamentárias, como identificado por Degenhart et al. (2022). A Tabela 13 apresenta os resultados das assertivas que caracterizaram a Justiça Processual.

Tabela 13 - Estatística Descritiva da Justiça Processual

Descrição dos indicadores	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
JUP1. Os atuais procedimentos orçamentários contêm provisões que me permitam recorrer/solicitar ajustes orçamentários para minha área de responsabilidade	1	7	5,33	1,35
JUP2. Os responsáveis pelas decisões orçamentárias tentam não favorecer uma área de responsabilidade em detrimento de outra	1	7	4,91	1,70
JUP3. Os responsáveis pelas decisões orçamentárias explicam adequadamente como são determinadas as alocações orçamentárias para minha área de responsabilidade.	1	7	5,42	1,24
JUP4. Os procedimentos orçamentários são aplicados de forma consistente em todas as áreas de responsabilidade e ao longo do tempo	1	7	5,41	1,29
JUP5. Os atuais procedimentos orçamentários representam adequadamente as preocupações de todas as áreas de responsabilidade	2	7	5,35	1,19
JUP6. Decisões orçamentárias para minha área de responsabilidade são baseadas em informações precisas e opiniões bem-informadas.	2	7	5,83	1,10
JUP7. Os atuais procedimentos orçamentários estão em conformidade com os meus próprios padrões éticos e morais	1	7	5,94	1,26

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

A assertiva que possuiu maior média foi a JUP7 com média de 5,94 indicando que o processo orçamentário se caracteriza por níveis significativos de procedimentos éticos e morais.

Outra assertiva que se destaca é a JUP6, com média 5,83, mostrando que boa parte dos *controllers* se preocupa em embasar suas opiniões em informações precisas e bem formadas. Assim percebe-se a responsabilidade que o *controller* tem no processo orçamentário. Como uma de suas principais funções, o *controller* se preocupa em realizar um planejamento orçamentário confiável com decisões responsáveis e embasadas.

No entanto, a assertiva JUP2 mostra uma média ligeiramente inferior as demais (4,91), o que indica que o *controller* percebe algum tipo de favorecimento de outras áreas, evidenciando um grau baixo de imparcialidade na tomada de decisão orçamentária dentro das organizações.

A assertiva JUP3 obteve média 5,42, sugerindo que as decisões relacionadas aos recursos nas áreas de responsabilidade dos *controllers* são fundamentadas e embasadas de forma satisfatória. Esse resultado está em consonância com a assertiva JUP6, que reflete a precisão e fundamentação das informações utilizadas nas decisões orçamentárias. Nesse sentido, há uma justificativa para a assertiva JUP3 estar em dissonância com a assertiva JUP2 (que aborda o favorecimento de uma área em detrimento de outra), visto que a área de responsabilidade do *controller* possui um orçamento bem embasado e preciso conforme indica a assertiva JUP6.

Os resultados obtidos indicam que os níveis de justiça processual nas organizações onde os *controllers* atuam estão ligeiramente acima do ponto neutro, o que sugere uma

percepção moderada de justiça. Este achado está alinhado com as descobertas de Monteiro et al. (2021), cuja pesquisa demonstrou que percepções mais elevadas de justiça têm um impacto positivo no desempenho dos funcionários em suas respectivas empresas. A Tabela 14 apresenta os resultados das assertivas que caracterizaram o Relacionamento Interpessoal.

Tabela 14 - Estatística Descritiva do Relacionamento Interpessoal

Descrição dos indicadores	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
RLI1. Você costuma saber o quanto seu superior está satisfeito com o que você faz?	1	7	5,68	1,31
RLI2. Até que ponto seu superior entende seus problemas e necessidades de trabalho?	1	7	5,11	1,30
RLI3. O seu superior reconhece bem o seu potencial?	2	7	5,42	1,28
RLI4. Independentemente de quanta autoridade formal seu superior tenha construído em sua posição, quais são as chances do seu superior usar seu poder para ajudá-lo a resolver problemas em seu trabalho?	2	7	5,67	1,18
RLI5. Independentemente da quantidade de autoridade formal que seu superior tenha, quais são as chances de que ele(a) o “salve” às custas dele(a)?	1	7	4,70	1,69
RLI6. Tenho confiança suficiente em meu superior para defender e justificar sua decisão se ele não estiver presente para fazê-lo?	1	7	5,40	1,33
RLI7. Como você caracterizaria sua relação de trabalho com seu superior?	1	7	5,49	1,40

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

A assertiva RLI1 buscou identificar se o *controller* sabe quando seu superior está satisfeito com o seu trabalho, a média foi de 5,68. Isso demonstra que boa parte dos *controller* possui esse tipo de retorno de seus superiores. Vale destacar que essa assertiva obteve a maior média perante as demais. A assertiva RLI2 aborda a perspectiva do supervisor em compreender os problemas e necessidades do *controller* em suas atividades, com média de 5,11, indica que os superiores estão mais atentos e têm um entendimento mais abrangente sobre as atividades do *controller*.

Em relação à assertiva RLI3, observam-se resultados favoráveis, indicando que uma proporção significativa dos supervisores reconhece o potencial de seus subordinados *controllers*. Esse reconhecimento é corroborado pela posição gerencial dos *controllers*, conforme apresentado na Tabela 10, que inclui cargos de gerência e diretoria, sustentando a lógica por trás desse reconhecimento.

Um achado importante foi observado na assertiva RLI5, com média foi de 4,70. Esse resultado indica que os supervisores têm uma relutância considerável em comprometer-se para salvaguardar os *controllers*. Embora essa média seja a mais baixa, ainda assim é superior à neutralidade da escala, indicando que há uma ponderação por parte dos supervisores em relação ao risco associado a essa situação. Outro resultado destacado é derivado da assertiva RLI6, com uma média de 5,40, indicando que os *controllers* demonstram confiança em assumir responsabilidades na ausência de seus supervisores. Esse achado fortalece a

perspectiva de pesquisas anteriores que sugerem que (Rouwelaar et al., 2018), ao longo dos anos, os *controllers* têm ganhado maior reconhecimento dentro das organizações em níveis mais elevados, devido às oportunidades surgidas em decorrência de suas habilidades e competências. A última assertiva é a RLI7, com média 5,49, mostrando que a relação de trabalho entre *controller* e supervisor é muito mais eficaz do que ineficaz.

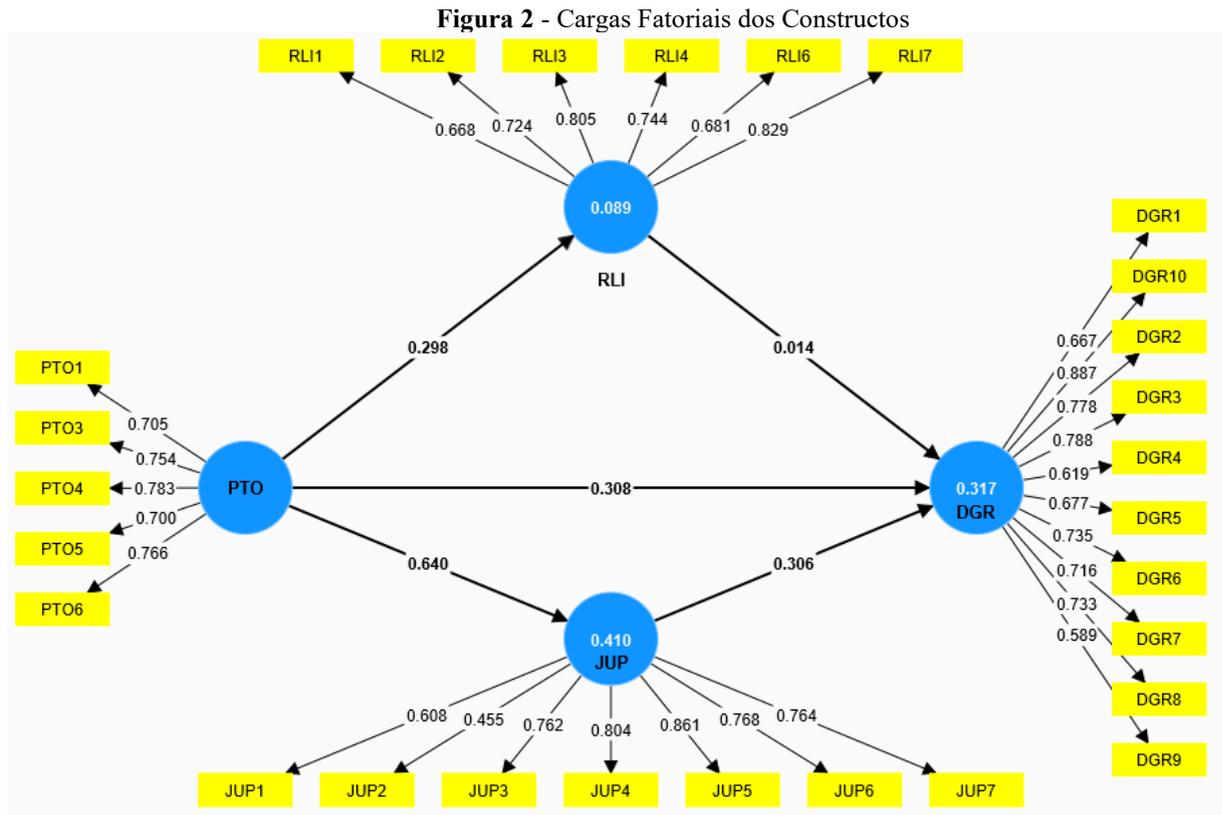
Ao comparar as médias de todas as assertivas, constata-se que a relação dos *controllers* com seus superiores situa-se ligeiramente acima do nível 5. Isso indica que existe, de fato, uma relação entre *controller* e supervisor, porém, esta não atinge um nível elevado o bastante para exercer uma influência significativa no desempenho do funcionário dentro da organização. De acordo com Fernandes et al. (2015), em seu estudo sobre o contexto hospitalar, um relacionamento interpessoal mais elevado é necessário para que o subordinado consiga desenvolver com maior facilidade seu papel dentro da empresa. Além disso, Trincherro et al. (2014) destacam em sua pesquisa a importância de elevados níveis de relacionamento, ultrapassando a barreira de simples trocas transacionais para trocas sociais, influenciando o funcionário a ter um maior senso de responsabilidade com a organização.

4.3 MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

O teste das hipóteses foi conduzido utilizando a técnica de modelagem de equações estruturais, empregando os mínimos quadrados parciais (PLS-SEM). Esta seção abarca: o modelo de mensuração; e o modelo estrutural. Posteriormente, os resultados são discutidos.

4.3.1 Modelo de Mensuração

Na etapa inicial da modelagem de equações estruturais, é imperativo examinar o modelo de mensuração, bem como considerar quaisquer ajustes que se façam necessários (Hair et al., 2017). Nesse contexto, o recomendado são valores superiores a 0,70, e que as cargas fatoriais entre 0,40 e 0,70 são excluídas caso aumente a Variância Média Extraída (AVE) e da Confiabilidade Composta (CC) (Hair et al., 2017). Este foi o caso da assertiva PTO2 do constructo de Participação Orçamentária e RLI5 do constructo de Relacionamento Interpessoal, que precisaram ser retiradas, visto que a AVE dos constructos aumentou após a exclusão, ficando todas as assertivas com cargas fatoriais superiores a 0,60.



Nota: DGR = Desempenho Gerencial; JUP = Justiça Processual; RLI = Relacionamento Interpessoal; PTO = Participação Orçamentária.

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

A confiabilidade é avaliada através do Alfa de Cronbach (AC) e da Confiabilidade Composta (CC), técnicas utilizadas para verificar a consistência interna dos itens de uma escala e a confiabilidade dos construtos em conjunto. Recomenda-se que ambas as medidas estejam acima de 0,70, porém abaixo de 0,95, garantindo assim que os indicadores e respostas sejam válidos para a amostra em estudo (Hair et al., 2019).

A validade convergente, avaliada pela Variância Média Extraída (Average Variance Extracted - AVE), reflete o grau de correlação positiva entre os itens e suas respectivas variáveis latentes. Valores superiores a 0,50 são considerados adequados para indicar uma convergência satisfatória (Hair et al., 2019). Com base nos indicadores observados na etapa inicial da modelagem de equações estruturais, é imperativo examinar o modelo de mensuração, bem como considerar quaisquer ajustes que se façam necessários (Hair et al., 2017). Nesse contexto, o recomendado são valores superiores a 0,70, e que as cargas fatoriais entre 0,40 e 0,70 são excluídas caso aumente a Variância Média Extraída (AVE) e da Confiabilidade Composta (CC) (Hair et al., 2017). Este foi o caso da assertiva PTO2 do constructo de Participação Orçamentária e RLI5 do constructo de Relacionamento

Interpessoal, que precisaram ser retiradas, visto que a AVE dos constructos aumentou após a exclusão, ficando todas as assertivas com cargas fatoriais superiores a 0,60.

Figura 2 Na etapa inicial da modelagem de equações estruturais, é imperativo examinar o modelo de mensuração, bem como considerar quaisquer ajustes que se façam necessários (Hair *et al.*, 2017). Nesse contexto, o recomendado são valores superiores a 0,70, e que as cargas fatoriais entre 0,40 e 0,70 são excluídas caso aumente a Variância Média Extraída (AVE) e da Confiabilidade Composta (CC) (Hair *et al.*, 2017). Este foi o caso da assertiva PTO2 do constructo de Participação Orçamentária e RLI5 do constructo de Relacionamento Interpessoal, que precisaram ser retiradas, visto que a AVE dos constructos aumentou após a exclusão, ficando todas as assertivas com cargas fatoriais superiores a 0,60.

Figura 2 - Cargas Fatoriais dos Constructos, foram calculados os valores da AVE e da CC para os construtos da pesquisa, cujos resultados estão apresentados na Tabela 15.

Na avaliação da validade discriminante, analisa-se em que medida um construto se diferencia dos demais (Hair *et al.*, 2014). Os critérios definidos por Fornell e Larcker (1981) para avaliação da validade discriminante foram cumpridos, uma vez que a raiz quadrada da Variância Média Extraída (AVE) é maior do que a correlação entre os construtos (Hair *et al.*, 2017). Em seguida, foi conduzido o teste de validade discriminante usando o critério *Heterotrait-Monotrait Ratio of Correlations* (HTMT), conforme também pode ser observado na Tabela 15.

Ao adotar o critério HTMT, o qual envolve a avaliação das correlações médias entre os itens dos construtos, espera-se que os valores sejam inferiores a 0,90 (Hair *et al.*, 2019). Este requisito foi cumprido no contexto desta pesquisa. Conforme evidenciado Tabela 15, o modelo demonstra tanto validade quanto confiabilidade, com os coeficientes Alfa de *Cronbach* e Confiabilidade Composta superiores a 0,70 para todos os constructos (Hair *et al.*, 2017).

Destacam-se os valores das cargas fatoriais de Desempenho Gerencial (0,898) e Justiça Processual (0,849). Na análise de confiabilidade composta, os construtos de Desempenho Gerencial e Justiça Processual se destacaram com cargas de 0,916 e 0,885, respectivamente. Além disso, as demais cargas também são consideravelmente altas, com Participação Orçamentária (0,860) e Relacionamento Interpessoal (0,872). Sobre a validade convergente, evidenciada pelos valores da AVE, todos os constructos apresentaram índices maiores que 0,5, Participação Orçamentária (0,551) e Justiça Processual (0,532).

Tabela 15 - Modelo de Mensuração

	DGR	JUP	PTO	RLI
DGR	0,723	0,529	0,546	0,280
JUP	0,510	0,729	0,710	0,574
PTO	0,509	0,639	0,742	0,335
RLI	0,242	0,517	0,287	0,750

	DGR	JUP	RLI	PTO
Cronbach's Alpha (>0,70)	0,898	0,849	0,846	0,801
Composite reliability RHOA (>0,70)	0,907	0,876	0,879	0,820
Composite realibility CC (>0,70)	0,916	0,885	0,884	0,860
Avarege variance extracted (AVE) (>0,50)	0,523	0,532	0,562	0,551

Nota: DGR = Desempenho Gerencial; JUP = Justiça Processual; RLI = Relacionamento Interpessoal; PTO = Participação Orçamentária.

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

Para assegurar a inexistência de multicolinearidade entre as variáveis latentes, realizou-se uma análise dos indicadores de *Variance Inflation Factors* (VIF), em que os valores devem ser inferiores a 5, sendo preferencialmente inferiores a 3 (Hair *et al.*, 2019). Como mostra a Tabela 16, confirma-se a ausência de multicolinearidade entre as variáveis, que apresentaram valores abaixo de 3. Portanto, as análises retratadas neste tópico apontam que o modelo de mensuração é válido, permitindo avançar para a próxima etapa.

Tabela 16 - Variance Inflation Factors (VIF) dos constructos

	DGR	JUP	PTO	RLI
DGR				
JUP	2,126			
PTO	1,699	1,090		1,000
RLI	1,372	1,090		

Nota: DGR = Desempenho Gerencial; JUP = Justiça Processual; RLI = Relacionamento Interpessoal; PTO = Participação Orçamentária.

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

4.3.2 Modelo Estrutural

A realização do modelo estrutural foi conduzida utilizando as técnicas de *Bootstrapping e Blindfolding*, as quais possibilitam a análise das hipóteses da pesquisa (Hair *et al.*, 2016). Para essa análise, foram adotados parâmetros específicos, incluindo 5.000 subamostras e 5.000 interações, intervalo de confiança com *bias-corrected and accelerated* e teste bicaudal com um nível de significância de 5% (Hair *et al.*, 2016). Inicialmente, foi realizada uma análise da relação direta entre as variáveis e, posteriormente, foi conduzida a análise de mediação.

Tabela 17 - Modelo Estrutural

Hipóteses		β	t-Value	p-Value	Decisão
Painel A. Efeitos Diretos					
H1	PTO -> DGR	0,308	2,353	0,019**	Aceitar
H2a	PTO -> RLI	0,327	2,469	0,014**	Aceitar
H2b	RLI -> DGR	0,004	0,098	0,922	Rejeitar
H4a	PTO -> JUP	0,643	7,711	0,000***	Aceitar
H4b	JUP -> DGR	0,303	2,236	0,025**	Aceitar
Painel B. Efeitos Indiretos					
H3	PTO -> RLI -> DGR	0,014	0,081	0,936	Rejeitar
H5	PTO -> JUP -> DGR	0,195	2,074	0,038**	Aceitar
Painel C. Variáveis de Controle					
VC1	HER -> DGR	0,327	0,113	0,004***	Aceitar
VC2	GNR -> DGR	-0,559	0,234	0,017**	Aceitar
VC3	EXE -> DGR	0,148	1,878	0,060*	Aceitar
VC4	EXF -> DGR	-0,007	0,088	0,934	Rejeitar
VC5	IDD -> DGR	0,118	0,124	0,341	Rejeitar

Nota1: DGR = Desempenho Gerencial; JUP = Justiça Processual; RLI = Relacionamento Interpessoal; PTO = Participação Orçamentária.

Nota2: HER = Nível hierárquico; GNR = Gênero; EXE = Experiência de Empresa; EXF = Experiência de Função; IDD = Idade.

Nota 3: VC1, VC2, VC3, VC4, VC5 = Variáveis de Controles

Nota 3: n = 87. Significante ao nível de *p<0,10; **p<0,05, ***p<0,01

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

Ao verificar a hipótese entre a Participação Orçamentária e o Desempenho Gerencial (H1) observa-se que há relação positiva e significativa ($\beta = 0,308$, $p < 0,05$). Percebe-se que os *controllers* ao participarem da elaboração do orçamento da sua unidade aumentam o seu desempenho gerencial, esses resultados mostram que o processo de autonomia de expressar suas opiniões e sugestões no processo orçamentário aumenta o desempenho gerencial sobre as tarefas do *controller*. Estes achados são consistentes com os resultados obtidos por Guidini et al. (2020), Monteiro et al. (2020) e Mulyanah e Puspanita (2021).

A hipótese que prevê relação entre Participação Orçamentária e Relacionamento Interpessoal (H2a) apresenta relação positiva e significativa ($\beta = 0,327$, $p < 0,05$). Sendo assim, os *controllers* ao participarem da elaboração do orçamento da sua unidade melhoram o relacionamento interpessoal entre *controller* e supervisor. Esses resultados mostram que o processo de autonomia de expressar as opiniões durante a elaboração do orçamento melhora a relação entre *controller* e seu supervisor. Esses achados corroboram a prerrogativa teórica elencada por Santos et al. (2022b), Lavarda e Almeida (2013), Wang et al. (2005) e Yukl (2010).

A hipótese de Relacionamento Interpessoal e Desempenho Gerencial (H2b) não obteve suporte estatístico, sendo rejeitada. Esses resultados sugerem que o Relacionamento Interpessoal entre o *controller* e seus subordinados não está associado ao desempenho

gerencial do *controller* na amostra investigada. Consequentemente, a hipótese de mediação do Relacionamento Interpessoal com o Desempenho Gerencial (H3) também foi rejeitada, invalidando tanto H2b quanto H3.

A hipótese entre Participação Orçamentária e Justiça Processual (H4a) mostra que existe uma relação positiva e significativa ($\beta = 0,643$, $p < 0,01$). Sendo assim o processo de elaboração de orçamento no qual o *controller* participa em conjunto com colegas e superiores influencia na sua percepção sobre justiça processual, sendo assim quanto mais o *controller* participa do processo de elaboração do orçamento mais sua percepção de justiça sobre os processos aumentam. Esses achados são corroborados por Duan *et al.* (2022), Lau & Tan (2006) e Monteiro *et al.* (2022).

A hipótese entre Justiça Processual e Desempenho Gerencial (H4b) identifica que a relação entre as variáveis é positiva e significativa ($\beta = 0,303$, $p < 0,05$). Com esses resultados a percepção de justiça dos *controllers* sobre os processos organizacionais aumentam o desempenho gerencial, ou seja, quanto maior a percepção de justiça processual maior será o desempenho sobre as atividades do *controller*. Esse resultado corrobora as pesquisas de Subramaniam *et al.* (2002) e Isgiyarta *et al.* (2019).

Quando consideradas as três variáveis de Participação Orçamentária, Justiça Processual e Desempenho Gerencial (H5) em conjunto, observa-se uma relação positiva e significativa ($\beta = 0,629$, $p < 0,05$). Esse resultado indica que a Justiça Processual pode atuar como mediadora na relação entre Participação Orçamentária e Desempenho Gerencial. Em outras palavras, quanto mais o *controller* participa do processo orçamentário, maior é sua percepção de justiça em relação aos processos organizacionais e, conseqüentemente, maior é seu desempenho nas atividades gerenciais. Esses resultados estão alinhados com os estudos de Duan *et al.* (2022), Isgiyarta *et al.* (2019) e Lau e Lim (2002).

Nas Variáveis de Controle (VC), observa-se que o Nível Hierárquico, Gênero e Experiência na Empresa estão relacionados ao Desempenho Gerencial. O nível hierárquico do *controller* influencia positivamente o desempenho gerencial, indicando que quanto maior o nível hierárquico, maior será o desempenho nas atividades gerenciais ($\beta = 0,327$, $p < 0,01$). Quanto ao gênero, os resultados sugerem que as mulheres apresentam um desempenho superior nas atividades gerenciais em comparação aos homens ($\beta = -0,559$, $p < 0,05$). Em relação à Experiência na Empresa, os resultados indicam que um maior tempo de experiência dentro da empresa está associado a um melhor desempenho gerencial ($\beta = 0,148$, $p < 0,10$).

Para aprofundar a investigação da variável de relacionamento interpessoal, foi conduzido um teste adicional com os dados amostrais com o intuito de ampliar as contribuições à literatura por meio de novas abordagens mostradas pelos testes empíricos.

Tabela 18 - Testes adicionais de Relacionamento Interpessoal

Testes Adicionais	β	t-Value	p-Value	Decisão
RLI -> JUP	0,368	3,868	0,000***	Aceitar
RLI -> JUP -> DGR	0,116	2,231	0,026**	Aceitar
PTO -> RLI -> JUP -> DGR	0,034	1,852	0,064*	Aceitar

Nota: DGR = Desempenho Gerencial; JUP = Justiça Processual; RLI = Relacionamento Interpessoal; PTO = Participação Orçamentária.

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

Os resultados apresentados na Tabela 18 evidenciam uma relação significativa entre o relacionamento interpessoal e a justiça processual ($\beta = 0,368$, $p < 0,01$), indicando que um relacionamento mais próximo entre o *controller* e seu supervisor está associado a uma percepção ampliada de justiça nos processos organizacionais. Observa-se uma conexão entre o relacionamento interpessoal e o desempenho gerencial, mediada pela percepção de justiça processual ($\beta = 0,116$, $p < 0,05$), sugerindo que um relacionamento mais próximo entre o *controller* e seu supervisor está relacionado a uma percepção de justiça mais elevada e, conseqüentemente, a um melhor desempenho gerencial.

Além disso, constatou-se que essas relações também são positivas no contexto orçamentário ($\beta = 0,034$, $p < 0,10$), o que sugere que um maior envolvimento do *controller* no processo orçamentário está associado a uma maior proximidade com seu supervisor, resultando em níveis mais elevados de percepção de justiça e, por conseguinte, em um aprimoramento contínuo do desempenho gerencial.

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

As implicações dos dados levantados na seção anterior e os resultados das análises são discutidos nesta seção, à luz das hipóteses de pesquisa. Esta análise envolve uma avaliação cuidadosa das descobertas em relação às expectativas teóricas estabelecidas pelas hipóteses, permitindo uma compreensão mais profunda do significado e das implicações dos resultados encontrados.

Apresenta-se na Tabela 19 um resumo das hipóteses de pesquisa, destacando se houve ou não suporte estatístico para cada uma delas. Em seguida, prossegue-se com a discussão dos resultados, contextualizando-os em relação às suposições teóricas estabelecidas pelas hipóteses e explorando suas implicações e relevância para a área de estudo.

Tabela 19 - Resumo das Hipóteses

		Hipóteses	Decisão
A	H1	A participação orçamentária influencia positivamente no desempenho gerencial do <i>controller</i>	Aceita
B	H2a	A Participação Orçamentária influencia positivamente o Relacionamento Interpessoal;	Aceita
	H2b	O Relacionamento Interpessoal influencia positivamente o Desempenho Gerencial;	Rejeita
	H3	O Relacionamento Interpessoal medeia a relação entre a Participação Orçamentária e Desempenho Gerencial.	Rejeita
C	H4a	A Participação Orçamentária influencia positivamente a Justiça Processual;	Aceita
	H4b	A Justiça Processual influencia positivamente o Desempenho Gerencial;	Aceita
	H5	A Justiça Processual medeia a relação entre participação orçamentária e Desempenho Gerencial.	Aceita

Nota 1: A = Objetivo específico a; B = Objetivo específico b; C = Objetivo específico c; D = Objetivo específico d.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Com base nos resultados desta pesquisa, foi observado que os *controllers* da amostra analisada, que se envolveram ativamente nas atividades orçamentárias, como a elaboração, definição e contribuição para as previsões orçamentárias, demonstraram tendência a alcançar um melhor desempenho em suas atividades gerenciais. A hipótese H1, que postulava que a participação no processo orçamentário influenciaria positivamente o desempenho gerencial, foi confirmada. Esses achados estão alinhados com estudos anteriores de Lunardi et al. (2019), Hariyanti et al. (2015), Monteiro et al. (2020), Mulyanah e Puspanita (2021) e Zonatto et al. (2020), os quais sugeriram que as percepções dos *controllers* sobre seu envolvimento no processo orçamentário, incluindo o tipo de contribuição oferecida ao revisar o orçamento, a influência que exercem sobre o processo e a importância de sua contribuição para a definição do orçamento em suas unidades, são fatores cruciais que impactam positivamente seu desempenho no desenvolvimento das funções orçamentárias, especialmente no contexto do planejamento.

Esses resultados contradizem as descobertas de Degenhart et al. (2022), Dunk (1989), Ingga (2016) e Lunardi et al. (2020), os quais sugeriram que os efeitos da participação no processo orçamentário não se manifestam diretamente sobre o desempenho gerencial, mas sim de forma indireta, por meio de outras variáveis mediadoras. Os resultados desses estudos anteriores não corroboram a hipótese de que o envolvimento ativo do *controller* no processo orçamentário leva a um melhor desempenho de suas atividades, mesmo quando esses achados foram explicados pela presença de outras variáveis mediadoras. No entanto, os resultados da presente pesquisa indicam que, no contexto dos *controllers*, essa relação pode ocorrer de forma direta, como evidenciado na Tabela 19.

A hipótese H2a, que postulava uma influência positiva da participação no processo orçamentário sobre o relacionamento interpessoal, foi corroborada. Dada a importância crítica

do processo orçamentário para as organizações, que demanda um nível mais elevado de confiança, esses resultados estão em consonância com a ideia de que os *controllers* que mantêm relações mais próximas com seus superiores tendem a ter acesso privilegiado a informações e recursos, em virtude de sua afinidade com o supervisor (Trincherro et al., 2014; Wang et al., 2005). Isso evidencia que a presença mais ativa do *controller* no processo orçamentário da empresa sugere uma boa relação com seu supervisor, o que pode resultar em uma maior autonomia nos processos de planejamento (Yukl, 2010).

Entretanto, os resultados obtidos não sustentam a hipótese de que essa relação possa impactar positivamente o desempenho nas atividades gerenciais do *controller*, como previsto pela hipótese (H2b), a qual foi testada e não encontrou suporte. Considerando que a atribuição de tarefas está associada à relação profissional, e não necessariamente ao desempenho, não se demonstrou que uma boa relação resulta em um melhor desempenho, contrariando os resultados encontrados por Herman et al. (2008) e abrindo uma via de investigação com outras variáveis mediadoras.

A teoria da LMX (Leader-Member Exchange) que dá origem ao constructo utilizado neste estudo, concorda com as descobertas ao sugerir que o nível mais elevado de relação entre supervisor e subordinado está mais relacionado à afinidade pessoal do que ao desempenho ou competências dentro da organização, conseqüentemente, não influencia positivamente o desempenho gerencial, mas sim a participação no processo orçamentário, como evidenciado anteriormente. Os achados estão alinhados com Furtado e Sobral (2023), que indicaram que a relação entre a teoria LMX e o desempenho gerencial é mediada pelo empoderamento psicológico, destacando a necessidade de uma variável mediadora para estabelecer uma relação positiva com o desempenho gerencial.

A hipótese H3, que postula uma relação de mediação do relacionamento interpessoal entre a participação no processo orçamentário e o desempenho gerencial, também não encontrou suporte. Dado que a relação entre as variáveis de relacionamento interpessoal e desempenho gerencial não possui uma ligação direta, seria necessário considerar outra variável mediadora para estabelecer essa relação, como indicado por Furtado & Sobral (2023).

A hipótese H4a, que postula uma relação positiva entre a participação no processo orçamentário e a percepção de justiça processual, foi confirmada em consonância com diversos achados na literatura, como os de Monteiro et al. (2022), Isgiyarta et al. (2019) e Lau e Lim (2002), que respaldam essa relação em outras amostras, sugerindo que o envolvimento ativo dos *controllers* no processo orçamentário proporciona-lhes uma visão mais abrangente e

profunda das operações organizacionais. Essa ampliação do escopo de atuação dos *controllers* não apenas os capacita a influenciar diretamente os processos orçamentários da empresa, mas também a compreenderem melhor as dinâmicas internas da organização. Ao participarem ativamente na elaboração e revisão do orçamento, os *controllers* têm a oportunidade de interagir mais frequentemente com seus supervisores e outras áreas funcionais, o que contribui para o estabelecimento de um relacionamento mais próximo e colaborativo.

Ademais, o envolvimento dos *controllers* no processo orçamentário é fundamental para garantir uma alocação eficiente e equitativa dos recursos organizacionais. Ao estarem envolvidos na definição das metas e na alocação de recursos, os *controllers* desenvolvem uma compreensão mais precisa das necessidades de cada unidade da organização, o que contribui para a percepção de justiça processual.

A hipótese H4b, que investiga a relação direta entre a percepção de justiça processual e o desempenho gerencial, foi confirmada, ampliando o entendimento sobre a influência desse constructo no contexto organizacional para os *controllers*, corroborando os achados de Duan et al. (2022). Este resultado ressalta a importância de promover um ambiente de trabalho caracterizado pela equidade e transparência nos processos, pois isso pode impactar o desempenho dos profissionais.

Essa constatação sugere que, ao perceberem que são tratados de maneira justa e equitativa dentro da organização, os *controllers* tendem a se sentir mais motivados e engajados em suas atividades. Isso pode se refletir em uma maior dedicação para alcançar as metas estabelecidas, uma compreensão mais clara das prioridades organizacionais e um comprometimento ampliado com o sucesso da empresa. Além disso, um ambiente organizacional percebido como justo pode encorajar os *controllers* a assumirem uma postura mais proativa em relação às suas responsabilidades, buscando constantemente melhorar seus próprios resultados e contribuir para o alcance dos objetivos da organização.

Portanto, a confirmação da hipótese H4a e H4b reforça a importância da participação dos *controllers* no processo orçamentário, não apenas para o funcionamento eficiente da organização, mas também para promover uma cultura organizacional baseada na equidade e transparência nos processos organizacionais. Essa prerrogativa vai ao encontro com a hipótese H5, que prevê uma possível mediação da justiça processual sobre a relação de participação orçamentária, que também foi suportada, ou seja, evidenciando ainda mais a importância de alta percepção de justiça sobre os processos, principalmente sobre a participação orçamentária para manter um bom desempenho dos *controllers*.

Por fim, diante da falta de suporte para as hipóteses H2b e H3 nesta pesquisa, alinhando-se aos estudos da teoria LMX (Furtado & Sobral, 2023), uma investigação adicional foi conduzida. Nesta análise adicional, a variável JUP foi introduzida como mediadora da relação entre RLI e DGR, e também foram testadas as variáveis RLI e JUP como mediadoras da relação entre PTO e DGR, ambas com resultados positivos. Isso indica que, embora o relacionamento interpessoal não tenha um impacto direto no desempenho gerencial, pode exercer uma influência indireta, neste caso, por meio da justiça processual.

É crucial reconhecer a importância das relações dos controllers com seus superiores, dada sua relevância tanto para o sucesso individual do controller quanto para o êxito das atividades que ele desempenha. No contexto do processo orçamentário, destaca-se que o relacionamento interpessoal pode aprimorar não apenas a percepção de justiça em relação aos processos, mas também o desempenho gerencial. Isso ocorre porque o relacionamento entre supervisor e subordinado pode atuar como um mediador na relação entre justiça processual e desempenho gerencial. Esses achados sugerem que o relacionamento interpessoal pode influenciar vários aspectos dentro da organização, incluindo o processo orçamentário. Nesse contexto, a participação no processo orçamentário é vista como um fator que fortalece o relacionamento entre supervisor e subordinado, resultando em percepções mais positivas de justiça e, conseqüentemente, impactando positivamente no desempenho das atividades do controller.

5 CONCLUSÕES E IMPLICAÇÕES

As conclusões devem abordar diretamente as questões de pesquisa, relacionando-se com os objetivos e hipóteses estabelecidos, ao mesmo tempo em que podem oferecer ideias sobre implicações práticas, limitações metodológicas e direções para pesquisas futuras.

5.1 CONCLUSÕES

Neste estudo, investigou-se a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial do *controller*, considerando a influência do relacionamento interpessoal e da justiça processual. A seleção dessas variáveis foi motivada pela lacuna na literatura em relação ao desempenho gerencial do *controller*, como destacado por Lunardi et al. (2019). Para coletar os dados, foi aplicado um questionário/survey, resultando em 87 respostas válidas, as quais compuseram a amostra final da pesquisa.

Em relação ao primeiro objetivo específico de pesquisa, que consiste em analisar a influência da participação orçamentária no desempenho gerencial do *controller*, observou-se que a participação orçamentária mantém uma relação direta com o desempenho gerencial do *controller*, uma conclusão corroborada por estudos anteriores de Lunardi et al. (2019) e Zonatto et al. (2020). Os resultados indicam que um maior envolvimento do *controller* no processo orçamentário está associado a um melhor desempenho em suas atribuições gerenciais, sugerindo que níveis mais elevados de participação orçamentária estão positivamente relacionados a um maior desempenho gerencial.

Em relação ao segundo objetivo específico, que busca analisar a influência do relacionamento interpessoal na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial do *controller*, observa-se que o relacionamento interpessoal é de fato influenciado pela participação orçamentária. No entanto, não se verifica uma associação direta entre o relacionamento interpessoal e o desempenho gerencial do *controller*, logo também não se identifica a relação de moderação do relacionamento interpessoal na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial. Esse resultado pode ser atribuído a uma identificação relativamente baixa do relacionamento interpessoal entre supervisor e *controller*, o que contrasta com níveis mais elevados de relacionamento que, conforme indicado por Fernandes et al. (2015) e Trinchero et al. (2014), poderiam exercer influência sobre o desempenho gerencial.

Sobre o terceiro objetivo específico desta pesquisa, que pretende analisar a influência que a justiça processual possui na relação de participação orçamentária e desempenho

gerencial do *controller*, constatou-se tanto a presença de uma relação de moderação quanto de ligações diretas da justiça processual com as variáveis de participação orçamentária e desempenho gerencial. Essas relações demonstraram ser positivas e significativamente elevadas, sugerindo que a percepção de justiça processual no contexto orçamentário exerce uma influência marcante sobre o desempenho gerencial do *controller*.

Para uma compreensão mais aprofundada da relação da RLI e JUP, foi conduzido um teste adicional, o qual investigou a influência do relacionamento interpessoal na percepção de justiça processual do *controller*. Os resultados desse teste mostraram uma relação alta entre essas variáveis, sugerindo que uma relação mais próxima entre o *controller* e o supervisor está associada a uma maior percepção de justiça processual. Dessa forma, pode-se inferir que um relacionamento interpessoal mais próximo contribui para uma percepção mais elevada de justiça processual, o que, por sua vez, pode influenciar positivamente o desempenho gerencial do *controller*, tanto em suas atividades gerais quanto no contexto específico do orçamento.

Diante dos resultados obtidos, conclui-se que as variáveis de participação orçamentária e justiça processual desempenham papéis significativos na promoção do desempenho gerencial do *controller*. Além disso, observou-se que o relacionamento interpessoal pode exercer uma influência indireta nesse processo, através da percepção de justiça processual do *controller*.

5.2 IMPLICAÇÕES DO ESTUDO

Este estudo apresenta implicações significativas para a literatura, tanto ao investigar o desempenho gerencial do *controller* sob a ótica da participação orçamentária, quanto ao examinar a influência da justiça processual e do relacionamento interpessoal nessa relação. Ao constatar a relevância da participação orçamentária e da justiça processual para o desempenho gerencial do *controller*, contribui-se para o avanço do conhecimento existente sobre o tema, em consonância com estudos anteriores conduzidos por Lunardi et al. (2019), Guidini et al. (2020), Isgiyarta et al. (2019), Santos et al. (2022) e outros pesquisadores.

No contexto da lacuna identificada na literatura, que frequentemente deixa em segundo plano o desempenho gerencial do *controller* como um fator determinante, este estudo buscou não apenas abordar essa questão como crucial para compreender o engajamento do *controller* na organização, mas também contextualizá-la em um cenário significativo e desafiador de participação orçamentária. Tal abordagem é fundamental para ampliar a compreensão sobre o papel do *controller* além de suas atribuições rotineiras, destacando a

importância de sua atuação não apenas na execução de tarefas específicas, mas também na influência direta que exerce sobre a empresa em que atua.

Nesse contexto, é notável ressaltar que a participação orçamentária emerge como um fator diferencial crucial para as empresas, uma vez que viabiliza o incremento da percepção de justiça por parte dos *controllers* em relação aos processos organizacionais, consequentemente impulsionando seu desempenho gerencial. Esse achado destaca a importância estratégica da participação ativa do *controller* no processo orçamentário, não apenas como uma atividade rotineira, mas como um elemento fundamental para promover um ambiente organizacional mais justo e eficiente. Tal percepção de justiça processual não apenas fortalece a confiança do *controller* nas práticas organizacionais, mas também alavanca o desempenho gerencial.

Os resultados obtidos neste estudo apresentam implicações gerenciais significativas para as empresas, ao aprofundar a compreensão sobre a participação orçamentária e seu impacto no desempenho gerencial, especialmente no contexto do papel do *controller*. Enquanto estudos anteriores exploraram predominantemente o envolvimento do *controller* em processos de tomada de decisão (Rouwelaar et al., 2018) ou suas responsabilidades práticas (Schnorrenberger & Castro, 2015), esta pesquisa direciona o foco para avaliar o desempenho em uma função crucial do *controller* dentro da organização. Dessa forma, além de contribuir para uma compreensão mais aprofundada do nível de atuação gerencial do *controller*, os resultados deste estudo oferecem ideias relevantes que podem informar estratégias organizacionais voltadas para o aprimoramento do desempenho e eficácia das atividades do *controller*.

Dessa forma, este estudo contribui para a expansão do conhecimento ao fornecer novos insights sobre as temáticas abordadas, oferecendo orientações valiosas às empresas sobre as melhores práticas relacionadas à participação orçamentária e à configuração dos relacionamentos interpessoais dentro da organização. Além disso, sugere-se a adoção de práticas que visem aprimorar a justiça processual, o que consequentemente pode impulsionar o desempenho gerencial dos *controllers*. Essas descobertas têm o potencial de orientar estratégias organizacionais voltadas para a promoção de um ambiente de trabalho mais eficaz e produtivo.

5.3 LIMITAÇÕES E SUGESTÕES DE PESQUISAS FUTURAS

O estudo apresentou algumas limitações estruturais que sugerem possíveis direções para futuras pesquisas, especialmente em relação ao instrumento utilizado para coletar dados.

O questionário, por ser autogerido pelos respondentes, pode ter resultado em respostas enviesadas devido a possíveis dificuldades de compreensão de certas assertivas. No entanto, os testes estatísticos aplicados indicaram que o instrumento demonstrou consistência e confiabilidade, o que ressalta sua validade para a presente pesquisa.

Outra limitação diz respeito à baixa taxa de respostas em relação à população alvo. Para estudos futuros, recomenda-se a adoção de estratégias adicionais para a coleta de dados, como a focalização na aplicação de amostras estratificadas por região e/ou estado. Além disso, considerar variáveis para identificar o porte das empresas pode permitir a aplicação de análises de *Multigroup Analysis* (MGA), levando em consideração não apenas o indivíduo, mas também o desempenho das empresas. Isso possibilitaria a identificação de possíveis semelhanças e diferenças entre os grupos, enriquecendo ainda mais as análises e conclusões da pesquisa.

Outro aspecto limitante é o uso de survey o que resulta em um corte transversal para a coleta de dados. Portanto, estudos futuros podem considerar a inclusão de técnicas de análise qualitativa, como estudos de caso, a fim de explorar aspectos mais aprofundados que possam influenciar a relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial do *controller*. Isso permitiria uma compreensão mais abrangente e detalhada das dinâmicas organizacionais e das interações entre as variáveis em questão.

Portanto, sugere-se que futuras pesquisas ampliem a análise das variáveis antecedentes do desempenho gerencial no contexto orçamentário, a fim de elucidar os fatores que levam os *controllers* a aprimorar seu desempenho. Essas variáveis podem incluir atitudes gerenciais, envolvimento no trabalho, motivação, confiança, engajamento com as atividades, satisfação, ética, entre outros elementos que possam influenciar tanto a participação orçamentária quanto o desempenho gerencial.

Por último, um aspecto limitante da presente pesquisa reside no método de captura do relacionamento interpessoal, que se baseou na teoria Leader-Member Exchange (LMX), a qual focaliza exclusivamente a relação entre supervisor e *controller*. Para estudos futuros, sugere-se não apenas considerar a dinâmica entre supervisor e *controller*, mas também explorar a interação entre *controller* e subordinado, uma vez que isso pode trazer novas implicações sobre o desempenho gerencial do *controller*.

REFERÊNCIAS

- Aktas, A., Alan, A. A., & Ekin, Y. (2009). What are the effects of dyadic relationships on organizational commitment?. *Tourism Analysis*, 14(1), 103-113.
- Bernd, D. C., Beuren, I. M., Pazetto, C. F., & Lavarda, C. E. F. (2022). Antecedents of Commitment to Budgetary Goals. *Revista de Administração Contemporânea*, 26(2). <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2022200018>.
- Beuren, I. M., Klein, L., Lara, F. L., & Almeida, L. B. D. (2016). Percepção de justiça nos sistemas de controle gerencial aumenta comprometimento e confiança dos gestores?. *Revista de Administração Contemporânea*, 20, 216-237. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2016140083>
- Bido, D. de S., & da Silva, D. (2019). SmartPLS 3: especificação, estimação, avaliação e relato. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 20(2), 488–536. <https://doi.org/10.13058/raep.2019.v20n2.1545>
- Bido, D. de S., Silva, D. da, Souza, C. A. de, & Godoy, A. S. (2010). Mensuração com indicadores formativos nas pesquisas em administração de empresas: como lidar com a multicolinearidade entre eles?. *Administração: Ensino E Pesquisa*, 11(2), 245-269. <https://doi.org/10.13058/raep.2010.v11n2.145>
- Birnberg, J. G., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Psychology Theory in Management *Accounting Research* (pp. 113–135). [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01004-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01004-2)
- Brownell, P. (2015). Budgetary Participation. In *Wiley Encyclopedia of Management* (pp. 1–2). John Wiley & Sons, Ltd. <https://doi.org/10.1002/9781118785317.weom010028>
- Brownell, P., & McInnes, M. (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *Accounting Review*, 587-600. <https://www.jstor.org/stable/247359>.
- Bryman, A. (2012). *Social research methods*, 4. ed. Oxford University Press
- Carlson, K. D., & Wu, J. (2012). The Illusion of Statistical Control. *Organizational Research Methods*, 15(3), 413–435. <https://doi.org/10.1177/1094428111428817>
- 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., & Strauss, R. (2017). Participative budgeting: The effects of budget emphasis, information asymmetry and procedural justice on slack-additional evidence. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 12(1), 181-220. <https://ir.uitm.edu.my/id/eprint/29944>

- Correia, I. (2010). Psicologia social da justiça: fundamentos e desenvolvimentos teóricos e empíricos. *Análise Psicológica*, 28(1), 7-28.
- Covaleski, M., Evans, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. In *Handbooks of Management Accounting Research*, Elsevier (pp. 587– 624). [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02006-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02006-2)
- Creswell, J. W. (2010). *Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Artmed.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2021). *Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Tradução: Sandra Maria Mallmann da Rosa; Revisão Técnica: Dirceu da Silva. 5. ed. Porto Alegre: Penso.
- Dani, A. C., Zonatto, V. C. da S., & Diehl, C. A. (2017). Participação orçamentária e desempenho gerencial: uma meta-análise das relações encontradas em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 054–072. <https://doi.org/10.14392/asaa.2017100104>.
- Degenhart, L., Zonatto, V. C. da S., & Lavarda, C. E. F. (2022). Effects of psychological capital and managerial attitudes on the relationship between budgetary participation and performance. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(89), 216–231. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202113790>
- Degenhart, L., Zonatto, V. C. da S., & Lavarda, C. E. F. (2022). Effects of psychological capital and managerial attitudes on the relationship between budgetary participation and performance. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(89), 216–231. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202113790>
- Derfuss, K. (2015). Relating Context Variables to Participative Budgeting and Evaluative Use of Performance Measures: A Meta-analysis. *Abacus*, 51, 238-278. <https://doi.org/10.1111/abac.12046>
- 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>.
- Duan, W., Li, H., Sun, J., & Yang, G. (2022). Standardization of the strategy translation process, procedural fairness in budgeting and firm performance. *China Journal of Accounting Research*, 15(3), 100254. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2022.100254>

- Dunk, A. S. (1989). Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: A note. *Accounting, Organizations and Society*, 14(4), 321–324. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(89\)90002-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(89)90002-0)
- Dunk, A. S., & Nouri, H. (1998). Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis. *Journal of Accounting Literature*, 17(1), 72-96
- Faul, F., Erdfelder, E., Buchner, A., & Lang, A.-G. (2009). Statistical power analyses using G*Power 3.1: Tests for correlation and regression analyses. *Behavior Research Methods*, 41(4), 1149–1160. <https://doi.org/10.3758/BRM.41.4.1149>.
- Fernandes, H. N., Thofehrn, M. B., Porto, A. R., Amestoy, S. C., Jacondino, M. B., & Soares, M. R. (2015). Interpersonal relationships in work of multiprofessional team of family health unit. *Revista de Pesquisa Cuidado é Fundamental Online*, 7(1), 1915–1926. <https://doi.org/10.9789/2175-5361.2015.v7i1.1915-1926>
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39. <https://doi.org/10.2307/3151312>
- Fortin, M. (2008). Perspectives on organizational justice: concept clarification, social context integration, time and links with morality. *International Journal of Management Reviews*, 10(2), 93-126. doi:10.1111/j.1468-2370.2008.00231.
- Fourné, S. P. L., Guessow, D., Margolin, M., & Schäffer, U. (2023). Controllers and strategic decision-making: The role of cognitive flexibility in controller-manager collaboration. *Management Accounting Research*. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2023.100840>
- Furtado, L., & Sobral, F. (2023). What Works for Me Does Not Work for Us: Exploring the Relationships Between LMX Differentiation and Individual and Team Performance. *Journal of Business and Psychology*, 38(6), 1307–1324. <https://doi.org/10.1007/s10869-023-09889-5>
- Garcia-Santos, S. C., & Werlang, B. S. G.. (2013). Alto desempenho gerencial, contexto desafiador e personalidade. *Estudos De Psicologia*, 18(2), 183–191. <https://www.scielo.br/j/epsic/a/yTbRyFzP76vvzyh9S8qPXyJ/>
- George, J., & Wallio, S. (2017). Organizational justice and millennial turnover in public accounting. *Employee Relations*, 39(1), 112–126. <https://doi.org/10.1108/ER-11-2015-0208>
- Gomes, C. V., Souza, P., & Lunkes, R. J. (2014). O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras. *Journal Globalization, Competitiveness and Governability*, 8(1), 34–50. <https://doi.org/10.3232/GCG.2014.V8.N1.02>

- Gomes, G., Lavarda, C. E. F., & Torrens, E. W. (2012). Revisão da literatura sobre orçamento em cinco periódicos internacionais nos anos de 2000 até 2009. *REGE-Revista de Gestão*, 19(1), 107-123.
- Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), 41–63. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>
- Graen, G. B., & Uhl-Bien, M. (1995). Relationship-based approach to leadership: Development of leader-member exchange (LMX) theory of leadership over 25 years: Applying a multi-level multi-domain perspective. *The Leadership Quarterly*, 6(2), 219-247.
- Gray, D. E. (2012). Pesquisa no mundo real, 2. ed. Porto Alegre. Penso.
- Greenberg, J. (1990). Organizational justice: yesterday, today and tomorrow. *Journal of Management*, 16(2), 399-432. doi:10.1177/014920639001600208
- Guidini, A. A., Zonatto, V. C. da S., & Degenhart, L. (2020). Evidence of the relationship between budgetary participation, organizational commitment and managerial performance. *Revista de Administração Da UFSM*, 13(5), 997–1016. <https://doi.org/10.5902/1983465938283>
- Hair, F., Jr., Hult, G.T.M., Ringle, C.M., & Sarstedt, M. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2016). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage Publications.
- Hair, J. F., Jr., Gabriel, M., & Patel, V. (2014). AMOS covariance-based structural equation modeling (CB-SEM): Guidelines on its application as a marketing research tool. *Brazilian Journal of Marketing*, 13(2).
- Hair, J. F., Risher, J. J., Sarstedt, M., & Ringle, C. M. (2019). When to use and how to report the results of PLS-SEM. *European Business Review*, 31(1), 2–24. <https://doi.org/10.1108/EBR-11-2018-0203>
- Hariyanti, W., Purnamasari, P., & Magnaz, L. O. (2015). Pluriform Motivation as Antecedent and its Relationships to Budgeting Participation and Managerial Performance (Empirical Study on Manufacturing Companies Listed on Indonesian Stock Exchange). *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 836–843. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.110>.

- Herman, H. M., Dasborough, M. T., & Ashkanasy, N. M. (2008). A multi-level analysis of team climate and interpersonal exchange relationships at work. *The Leadership Quarterly*, 19(2), 195-211.
- Ingga, I. (2016). The Influence of Budget Participation and Participation in Budget Control on Managerial Performance. *International Business Management*, 10(19), 4699-4702
- Isgiyarta, J., Nugroho, D. A., Ratmono, D., Helmina, M. R. A., & Pamungkas, I. D. (2019). Budgetary Participation on Managerial Performance: Commitment Organization, Innovation Perception, and Job Relevant Information as Mediating Variable. *Calitatea*, 20(173), 48-53.
- Järvenpää, M. (2007). Making business partners: A case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 16(1), 99–142. <https://doi.org/10.1080/09638180701265903>
- Johnson, D. R. (1988). Panel Analysis in Family Studies. *Journal of Marriage and Family*, 50(4), 949–955. <https://doi.org/10.2307/352106>
- Kacmar, K. M., Witt, L. A., Zivnuska, S., & Gully, S. M. (2003). The interactive effect of leader-member exchange and communication frequency on performance ratings. *Journal of Applied Psychology*, 88(4), 764–772. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.88.4.764>
- Kaveski, I. D., Beuren, I. M., Gomes, T., & Lavarda, C. E. (2020). Influence of the Diagnostic and Interactive Use of the Budget on Managerial Performance Mediated by Organizational Commitment. *Brazilian Business Review*, 18(1), 82– 100. <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.18.1.5>
- Kenno, S.A., Lau, M.C. and Sainty, B.J. (2018), In Search of a Theory of Budgeting: A Literature Review. *Accounting Perspectives*, 17, 507-553. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12186>
- Kohlmeyer, J. M., Mahenthiran, S., Parker, R. J., & Sincich, T. (2014). Leadership, Budget Participation, Budgetary Fairness, and Organizational Commitment. In *Advances in Accounting Behavioral Research (Advances in Accounting Behavioural Research, Vol. 17)*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 95–118. <https://doi.org/10.1108/S1475-148820140000017003>.
- Lau, C. M., & Lim, E. W. (2002). The effects of procedural justice and evaluative styles on the relationship between budgetary participation and performance. *Advances in Accounting*, 19, 139–160. [https://doi.org/10.1016/S0882-6110\(02\)19008-0](https://doi.org/10.1016/S0882-6110(02)19008-0)

- Lavarda, C. E. F., & Almeida, D. M. (2013). Budget participation and informational asymmetry: a study in a multinational company. *Brazilian Business Review*, 10(2), 72–94. <https://doi.org/10.15728/bbr.2013.10.2.4>
- Lavarda, C. E. F., Sant'ana, S. V., Manfroi, L., & Dagostini, L. (2015). Participação orçamentária e definição das metas orçamentárias em uma cooperativa agroindustrial. *ConTexto - Contabilidade Em Texto*, 15(30). Recuperado de <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/43225>
- Lavarda, R., Scussel, F. C., & Schäfer, J. D. (2020). O Papel do *Controller* na Perspectiva da Estratégia como Prática: um Ensaio Teórico. *Contabilidade Gestão e Governança*, 23(3), 364-382. DOI:https://doi.org/10.51341/1984-3925_2020v23n3a5
- Lee, J. (2005). Effects of leadership and leader-member exchange on commitment. *Leadership & Organization Development Journal*, 26(8), 655-672.
- Leventhal, G. S. (1980). What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships. In K. Gergen, M. Greenberg, & R. Willis (Orgs.), *Social exchange: new advances in theory and research* (pp. 27-55). New York: Plenum Press.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management accounting research*, 21(1), 56-75.
- Lindquist, T. M. (1995). Fairness as an antecedent to participative budgeting: Examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance. *Journal Management Accounting Research*, 7, 122–147
- Lukka, K. (1988). Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, organizations and society*, 13(3), 281-301.
- Lunardi, M. A., Zonatto, V. C. D. S., & Nascimento, J. C. (2019). Effects of job involvement, managerial attitudes, and information sharing on *controllers* performance in the budgetary context. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 21, 540-562.
- Lunardi, M. A., Zonatto, V. C. da S., & Nascimento, J. C. (2019). Efeitos do envolvimento no trabalho em atitudes gerenciais, compartilhamento de informação e no desempenho de *controllers* no contexto orçamentário. *Revista Brasileira de Gestao de Negocios*, 21(3), 540–562. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v21i3.4000>
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & Rosa, F. S. D. (2013). Controllershship Functions: an analysis in the Brazilian scenario. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15, 283-299.

- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Gasparetto, V., & Vicente, E. F. R. (2009). Considerações sobre as funções da controladoria nos estados unidos, alemanha e brasil. *Revista Universo Contábil*, 5(4). <https://doi.org/10.4270/ruc.2009431>
- Macinati, M. S., Bozzi, S., & Rizzo, M. G. (2016). Budgetary participation and performance: The mediating effects of medical managers' job engagement and self-efficacy. *Health Policy*, 120(9), 1017–1028. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2016.08.005>
- Mahama, H., & Cheng, M. M. (2013). The Effect of Managers' Enabling Perceptions on Costing System Use, Psychological Empowerment, and Task Performance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(1), 89–114. <https://doi.org/10.2308/bria50333>
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 201–210. doi:10.1016/0361-3682(85)90016-9
- Mia, L., & Patiar, A. (2002). The Interactive Effect of Superior-Subordinate Relationship and Budget Participation on Managerial Performance in the Hotel Industry: An Exploratory Study. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 26(3), 235–257. <https://doi.org/10.1177/109634800202600300>.
- Milani, K. (1975). The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. *The Accounting Review*, 50(2), 274-284. <https://www.jstor.org/stable/244709>
- Monteiro, J. J., Bortoluzzi, D. A., Lunkes, R. J., & da Rosa, F. S. (2021). Influência do clima ético na justiça procedimental e no comprometimento organizacional: Interação da participação orçamentária. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 15, [e174754]. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.174754>
- Monteiro, J. J., Rengel, R., Lunkes, R. J., & Lavarda, C. E. F. (2020). Efeito da participação orçamentária no desempenho gerencial mediado pela satisfação no trabalho e justiça procedimental. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 13(3), 206-226. <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130311>.
- Montgomery, B. M. (1993). Relationship Maintenance versus Relationship Change: A Dialectical Dilemma. *Journal of Social and Personal Relationships*, 10(2), 205–223. <https://doi.org/10.1177/026540759301000203>
- Moorman, R. H. (1991). Relationship between organizational justice and organizational citizenship behaviors: do fairness perceptions influence employee citizenship? *Journal of Applied Psychology*, 76(6), 845-855. doi: 10.1037/0021-9010.76.6.845

- Morgan, S. P., & Teachman, J. D. (1988). Logistic Regression: Description, Examples, and Comparisons. *Journal of Marriage and Family*, 50(4), 929–936. <https://doi.org/10.2307/352104>
- Mueller, B. H., & Lee, J. (2002). Leader-member exchange and organizational communication satisfaction in multiple contexts. *The Journal of Business Communication* (1973), 39(2), 220-244.
- Mulyanah, M., & Puspanita, I. (2021). Budget Participation and Managerial Performance with Organizational Commitment and Leadership Style as A Moderation. *Journal Riset Akuntansi Terpadu*, 14(1). <https://doi.org/10.35448/jrat.v14i1.10411>
- Nascimento, J. C. H. B. do, & Macedo, M. A. da S. (2016). Modelagem de Equações Estruturais com Mínimos Quadrados Parciais: um Exemplo da Aplicação do SmartPLS® em Pesquisas em Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 10(3). <https://doi.org/10.17524/repec.v10i3.1376>
- Nitzl, C. (2016). The use of partial least squares structural equation modelling (PLS-SEM) in management accounting research: Directions for future theory development. *Journal of Accounting Literature*, 37, 19-35.
- Nitzl, C., & Chin, W. W. (2017). The case of partial least squares (PLS) path modeling in managerial accounting research. *Journal of Management Control*, 28(2), 137-156.
- 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).
- ONU BR, (2015), A Agenda 2030, Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil, NAÇÕES UNIDAS BRASIL, <https://nacoesunidas.org/pos2015/agenda2030/>.
- Parker, R. J., & Kyj, L. (2006). Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 27–45. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.07.005>
- Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J. Y., & Podsakoff, N. P. (2003). Common method biases in behavioral research: a critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879–903. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.88.5.879>
- Rego, A. (2002). Comprometimento afetivo dos membros organizacionais: o papel das percepções de justiça. *Revista de Administração Contemporânea*, 6(2), 209-241. doi: 10.1590/S1415-65552002000200012

- Rengel, R., Monteiro, J. J., Lunkes, R. J., Lavarda, C. E. F., & Schnorrenberger, D. (2020). Effect of Manager's Characteristics on Budget Participation mediated by Perception of Procedural Justice. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 23(2), 256–275. https://doi.org/10.21714/1984-3925_2020v23n2a7
- Ringle, C. M., Wende, S., and Becker, J.-M. (2022). "SmartPLS 4." Oststeinbek: SmartPLS GmbH, <http://www.smartpls.com>.
- Rouwelaar, H., Bots, J. e De Loo, I. (2018), The influence of management accountants on managerial decisions, *Journal of Applied Accounting Research* , 19 (4), 442-464. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2016-0101>
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, P. B. (2013). Metodologia de pesquisa. Penso.
- Santos, H. G. dos, Schafer, J. D., & Lunkes, R. J. (2021a). Reflexos Das Relações Interpessoais Na Participação Do *Controller* Em Decisões Organizacionais. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 12(2), 108–121. <https://doi.org/10.5380/rcc.v12i2.75842>
- Santos, V. dos, Beuren, I. M., & Marques, L. (2021b). Fair design and use of the budgetary process and managerial performance. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32(85), 29–45. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202010750>
- Santos, V. dos., Beuren, I. M., & Skrepitz, S.. (2022). Influence of budgetary slack and elements of the budgetary process on perceptions of justice. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33 (89), 200–215. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202113780>
- Schnorrenberger, D., & Castro, G. K. (2015). *Perspectivas profissionais do controller no Brasil e Espanha*. www.tcpdf.org
- 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)
- Shields, M. D., Deng, F. J., & Kato, Y. (2000). The design and effects of control systems: tests of direct- and indirect-effects models. *Accounting, Organizations and Society*, 25(2), 185–202. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00041-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00041-0)
- Sotomayor, A. M. S. B. (2007). Avaliação de desempenho e compromisso organizacional: a perspectivada justiça organizacional. *Revista Universo Contábil*, 3(3), 87-100.
- Souza, G. H. C.; Wanderley, C. de A.; & Horton, K. (2020). Perfis dos controllers: autonomia e envolvimento dos profissionais de controladoria. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 1(1), 003–022. DOI: <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130301>

- Subramaniam, N., McManus, L., & Mia, L. (2002). Enhancing hotel managers' organisational commitment: an investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting. *International Journal of Hospitality Management*, 21(4), 303-320. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0278-4319\(02\)00010-5](https://doi.org/10.1016/S0278-4319(02)00010-5)
- Szukits, Á. (2019). A profissão de *Controller* em organizações contemporâneas – Evidências da Hungria. *Journal of East European Management Studies*, 24 (1), 8-31. <https://www.jstor.org/stable/26617455>.
- Trincherro, E., Borgonovi, E., & Farr-Wharton, B. (2014). Leader-member exchange, affective commitment, engagement, wellbeing, and intention to leave: public versus private sector Italian nurses. *Public Money & Management*, 34(6), 381-388.
- Wählberg, A. E., & Poom, L. (2015). An Empirical Test of Nonresponse Bias in Internet Surveys. *Basic and Applied Social Psychology*, 37(6), 336-347. <https://doi.org/10.1080/01973533.2015.1111212>
- Wang, H., Law, K. S., Hackett, R. D., Wang, D., & Chen, Z. X. (2005). Leader-member exchange as a mediator of the relationship between transformational leadership and followers' performance and organizational citizenship behavior. *Academy of management Journal*, 48(3), 420-432.
- Weber, J. (2011). The development of *controller* tasks: Explaining the nature of *controllership* and its changes. *Journal of Management Control*, 22(1), 25-46. <https://doi.org/10.1007/s00187-011-0123-x>
- Wentzel, K. (2002). The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting. *Behav. Res. Account.* 14 (1), 247-271.
- Wolf, S, Weißenberger, B. E., Wehner, M. C. and Kabst, R. (2015). Controllers as business partners in managerial decision-making: Attitude, subjective norm, and internal improvements, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(1), 24-46. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2012-0100>
- Yukl, G. (2010). *Leadership in Organizations*: Pearson Prentice Hall.
- Yukl, G., & Michel, J. W. (2006). Proactive influence tactics and leader member exchange. *Power and influence in organizations*, 87-103.
- Zhang, Y., Song, X., & Zhao, S. (2017). Evidences from China: Impacts of Information Asymmetry, Budgetary Participation, Emphasis, Procedural Justice, Interactive Justice, Clarity and Difficulty of Budgetary Goals on Subordinate Manager Propensity of Creating Budgetary Slack. *Journal of Computational and Theoretical Nanoscience*, 14(1), 207-220.

- Zonatto, V. C. da S., Lunardi, M. A., & Degenhart, L. (2019). Antecedents that influence participatory budgetary configuration and its effects on vertical information sharing and managerial performance. *Advances in Scientific and Applied Accounting, 12*(1), 140–160. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120108>.
- Zonatto, V. C. da S., Nascimento, J. C., Lunardi, M. A., & Degenhart, L. (2020). Effects of budgetary participation on managerial attitudes, satisfaction, and managerial performance. *Revista de Administração Contemporânea, 24*, 532–549.

APÊNDICE A – CONSTRUCTOS DA PESQUISA

Participação Orçamentária

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 7 (Concordo totalmente)

- PTO_1. Me envolvo totalmente quando o orçamento da minha unidade está sendo definido.
- PTO_2. Meu superior fornece amplas informações quando o orçamento da minha unidade é revisado
- PTO_3. Durante o processo de elaboração da previsão orçamentária da minha unidade, tenho autonomia para emitir minha opinião ou apresentar sugestões sobre o orçamento para meu superior, mesmo sem ser perguntado.
- PTO_4. Possuo grande influência no orçamento final de minha unidade
- PTO_5. Acredito ser grande a minha contribuição para o orçamento.
- PTO_6. Quando o orçamento da minha unidade está sendo definido, sou procurado pelo meu superior para trocar informações, emitir opiniões e sugestões sobre as previsões realizadas

Desempenho Gerencial

Escala: 1 (Muito Baixo) a 7 (Muito Alto)

- DGR_1. Meu desempenho em relação às atividades de planejamento para a minha área de responsabilidade.
- DGR_2. Meu desempenho em relação às atividades de coordenar as atividades da minha área de responsabilidade.
- DGR_3. Meu desempenho em relação às atividades de avaliar as atividades dos subordinados.
- DGR_4. Meu desempenho em relação às atividades de investigar os problemas da minha área.
- DGR_5. Meu desempenho em relação às atividades de supervisionar a equipe.
- DGR_6. Meu desempenho em relação às atividades de obter e manter o pessoal adequado.
- DGR_7. Meu desempenho em relação às atividades de negociação.
- DGR_8. Meu desempenho em relação às atividades representa os interesses da minha área de responsabilidade.
- DGR_9. Meu desempenho em relação às atividades de cumprimento das metas orçamentárias estabelecidas para minha área de responsabilidade.
- DGR_10. Meu desempenho geral.

Relacionamento Interpessoal

Escala: 1 a 7

- RLI_1. Você costuma saber o quanto seu superior está satisfeito com o que você faz? (de raramente até muito frequentemente)
- RLI_2. Até que ponto seu superior entende seus problemas e necessidades de trabalho? (de nem um pouco até muito)
- RLI_3. O seu superior reconhece bem o seu potencial? (de nada até completamente)
- RLI_4. Independentemente de quanta autoridade formal ele/ela tenha construído em

sua posição, quais são as chances do seu superior usar seu poder para ajudá-lo a resolver problemas em seu trabalho? (de nenhuma até muito alta)

RLI_5. Novamente, independentemente da quantidade de autoridade formal que seu superior tenha, quais são as chances de que ele(a) o “salve” às custas dele(a)? (de nenhuma até muito alta)

RLI_6. Tenho confiança suficiente em meu superior para defender e justificar sua decisão se ele não estiver presente para fazê-lo? (de totalmente em desacordo até concordo totalmente)

RLI_7. Como você caracterizaria sua relação de trabalho com seu superior? (de extremamente ineficaz até extremamente eficaz)

Justiça Processual

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 7 (Concordo totalmente)

JUP_1. Os atuais procedimentos orçamentários contêm provisões que me permitam recorrer/solicitar ajustes orçamentários para minha área de responsabilidade.

JUP_2. Os responsáveis pelas decisões orçamentárias tentam não favorecer uma área de responsabilidade em detrimento de outra.

JUP_3. Os responsáveis pelas decisões orçamentárias explicam adequadamente como são determinadas as alocações orçamentárias para minha área de responsabilidade.

JUP_4. Os procedimentos orçamentários são aplicados de forma consistente em todas as áreas de responsabilidade e ao longo do tempo.

JUP_5. Os atuais procedimentos orçamentários representam adequadamente as preocupações de todas as áreas de responsabilidade.

JUP_6. Decisões orçamentárias para minha área de responsabilidade são baseadas em informações precisas e opiniões bem-informadas.

JUP_7. Os atuais procedimentos orçamentários estão em conformidade com os meus próprios padrões éticos e morais.

APÊNDICE B – LINK FORMULÁRIO

Link do formulário online: <https://forms.gle/gcBLc3xPzEzgPjnU7>

APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE ESCLARECIDO

Link do arquivo digital: https://drive.google.com/file/d/1xK2pqHxa-Lzdrg9ena0qABMOK7ej3HJU/view?usp=drive_link