

PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E DESEMPENHO GERENCIAL: UMA META-ANÁLISE DAS RELAÇÕES ENCONTRADAS EM PESQUISAS DESENVOLVIDAS NA ÁREA COMPORTAMENTAL DA CONTABILIDADE¹

Andréia Carpes Dani²

Vinícius Costa da Silva Zonatto³

Carlos Alberto Diehl⁴

Resumo: Esta pesquisa buscou fornecer uma revisão meta-analítica dos determinantes da relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade. Para tanto, utilizou-se da técnica de meta-análise em 17 estudos publicados em Journals de alto impacto, especializados na área contábil e indexados na base Scopus, que analisaram a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, no período de 1978 a 2015. A Meta-análise possibilitou resumir os resultados de pesquisas anteriores a respeito dessa relação, incluindo variáveis individuais quantitativamente. Os resultados encontrados em um período de 37 anos de pesquisas nesta área apontam que quatro variáveis comuns possuem poder explicativo para o desempenho gerencial. Evidenciam que as variáveis de dificuldade na tarefa, justiça regulamentar, interação entre a ênfase no orçamento e a participação orçamentária, e a interação entre a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa, são determinantes para prever o desempenho gerencial. Os achados desta pesquisa corroboram com os resultados de pesquisas internacionais fragmentadas, fortalecendo a compreensão sobre a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial. Neste caso, sugerem uma possível explicação para os resultados conflitantes encontrados sobre o tema, sugerindo que a participação orçamentária pode influenciar indiretamente o desempenho gerencial e não de forma direta. Também revelam que a pesquisa comportamental na área contábil ainda é incipiente, observando o efeito de poucas variáveis em sua investigação, constituindo-se um campo de pesquisa ainda pouco explorado.

Palavras-chave: Meta-Análise; Contabilidade Comportamental; Orçamento; Desempenho Gerencial.

¹ Trabalho apresentado na Sessão Especial do X Congresso Anpcont.

² e-mail: andreiacarpesdani@gmail.com. Universidade Regional de Blumenau - FURB.

³ e-mail: viniciuszonatto@gmail.com. Universidade Regional de Blumenau - FURB.

⁴ e-mail: cd@unisinus.br. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

■ DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100104>

■ Artigo submetido em: 23/08/2016. Submetido a nova rodada em: 13/01/2017. Revisões requeridas em: 13/01/2017. Aceito em: 29/01/2017.

BUDGET PARTICIPATION AND MANAGERIAL PERFORMANCE: A META-ANALYSIS OF ENCONTRADASEM RELATIONS RESEARCH CARRIED OUT IN ACCOUNTING BEHAVIORAL AREA

Abstract: This research aimed to provide a meta-analytic review of the determinants of the relationship between budgetary participation and managerial performance in research developed in the behavioral area of accounting. Therefore, we used silk technical meta-analysis of 17 studies published in Journals of high impact, specialized in accounting and indexed area in Scopus, which analyzed the relationship between budgetary participation and managerial performance, from 1978 to 2015. Meta-analysis made it possible to summarize the results of previous research on this relationship, including individual variables quantitatively. The results in a period of 37 years of research in this area indicate that four common variables have explanatory power for the managerial performance. They show that the variables of difficulty in the task, regulatory justice, interaction between the emphasis on budget and budgetary participation and interaction between budgetary participation and the difficulty in the task, are crucial for predicting managerial performance. The findings of this research corroborate the results of fragmented international research, strengthening the understanding of the relationship between budgetary participation and managerial performance. In this case, suggest a possible explanation for the conflicting findings on the subject, suggesting that budget participation can indirectly influence the management performance and not directly. They also reveal that the behavioral research in accounting is still incipient, watching the effect of a few variables in their research, becoming a research field still little explored.

Keywords: Meta-Analysis; Accounting Behavioral; Budget; Management performance.

1. INTRODUÇÃO

A pesar do fato de que um sistema orçamentário não pode ser concebido principalmente como um meio de avaliação de desempenho, há evidências de que ele é utilizado para este fim, formalmente ou não, uma vez que fornece informação quantitativa relativa ao desempenho gerencial. Assim, quando as informações orçamentárias são utilizadas como base para a avaliação do desempenho, é provável que os efeitos dessa utilização determinarão como um gerente responde às informações contábeis. Como a distribuição de recompensas organizacionais será ligado aos resultados desse processo de avaliação, o comportamento dos gestores será ajustado (Otley, 1978).

Merchant e Manzoni (1989) alertam que a participação de superiores na definição de metas do orçamento influencia no entendimento do nível de desempenho exigido. Porém, esse nível de participação e entendimento pode influenciar também o comportamento dos gestores. Mais recentemente, Anthony & Govindarajan (2002) afirmam que a utilização do orçamento como um instrumento de avaliação do desempenho real dos gestores é uma das principais finalidades do orçamento.

A compreensão de fatores relacionados a mudança do comportamento dos gestores tem motivado diversas pesquisas, em especial, aquelas que buscaram analisar a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial (Meyer, 1970; Milani, 1975; Kenis, 1979; Brownell, 1981; 1982; Brownell & McInnes, 1986; Chenhall & Brownell, 1988; Mia, 1988; Nouri & Parker, 1998). Mais de 50 anos de investigação produziram um número considerável de estudos sobre a as relações entre as variáveis de participação orçamentária, o desempenho gerencial e seus antecedentes (Derfuss, 2009).

Neste contexto, diferentes pesquisas têm indicado uma forte relação positiva entre ambas as variáveis (Argyris 1952; Hofstede 1967; Kenis 1979; Merchant, 1981; Brownell 1982; Brownell & McInnes 1986). Contudo, há também evidências encontradas em outros estudos que sugerem uma relação fraca ou até mesmo negativa entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial (Bryan & Locke 1967; Cherrington & Cherrington 1973; Milani 1975; Locke & Schweiger, 1979).

Embora a participação orçamentária têm sido uma das áreas mais pesquisadas na contabilidade comportamental, a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial apresenta-se como uma questão muito debatida, mas ainda instável na pesquisa (Derfuss, 2015). Além do que, poucas variáveis individuais foram utilizadas na investigação dessa relação (Agbejule & Saarikoski, 2006; Zonatto, 2014).

Considerando que a maioria dos estudos anteriores foram inconclusivos e muitas vezes contraditórios, apresenta-se a seguinte questão problema: Qual a configuração meta-analítica dos determinantes da relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade. Diante disso, esta pesquisa busca fornecer uma revisão meta-analítica dos determinantes da relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade.

Assim, a utilização do método de meta-análise para resumir resultados de pesquisas anteriores a respeito dessa relação, incluindo variáveis individuais quantitativamente, possibilita a generalização dos resultados dessa relação em diferentes contextos, considerando-se variáveis que efetivamente tem contribuído para a compreensão dos efeitos encontrados entre tais relacionamentos. Especialmente, contribui para o desenvolvimento de novas pesquisas comportamentais em contabilidade, ou mesmo para a identificação dos potenciais prejuízos que a falta desta discussão pode gerar.

Tendo em vista, que o número de artigos científicos publicados no mundo cresce ininterruptamente há muitos anos, o que torna a compreensão de tantos resultados científicos uma tarefa árdua (Brej; Vieira & Matos, 2014), a escolha da técnica de Meta-análise, que é amplamente usada em outras áreas do conhecimento, representa uma abordagem para sintetizar a literatura empírica existente e contribuir para o progresso da ciência na área em que é utilizada (Card, 2012). Embora a meta-análise seja aplicada a muitos tipos de pesquisa, um grande volume de publicações a esse respeito está concentrado no domínio da área da medicina e saúde (Baxet al., 2007).

Especificamente na contabilidade, destaca-se os estudos realizados por Christie (1990), Trotman e Wood (1991), Hay et al. (2006), Pomeroy e Thornton (2008), Derfuss (2009; 2015) e Habib (2013) que utilizaram tal técnica analítica. Contudo, na literatura contábil brasileira, inexistem estudos com aplicação da técnica de Meta-análise desenvolvidos sob a configuração proposta nesta pesquisa, o que constitui uma importante contribuição deste trabalho para esta área do conhecimento.

De modo semelhante ao estudo desenvolvido por Derfuss (2009; 2015), esta pesquisa auxilia na definição de critérios e escolha de variáveis para o desenvolvimento de futuras pesquisas na área comportamental da contabilidade, sob a perspectiva gerencial, temática pouco estudada no País (Zonatto, 2014), na medida em que os resultados destacam importantes questões em aberto que podem ser abordadas quando da realização de novos estudos. Do ponto de vista gerencial, os resultados desta pesquisa devem fornecer conhecimentos confiáveis sobre os relacionamentos existentes entre a participação orçamentária, o desempenho gerencial e o comportamento dos gestores.

2. DESENVOLVIMENTO TEÓRICO

2.1 Desenvolvimento da pesquisa empírica sobre a relação entre a Participação Orçamentária e o Desempenho Gerencial na área contábil

A literatura inicial que trata da relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, na qual ressalta-se os estudos seminais de Hopwood (1972) e Otley (1978), mostrou-se contraditória e proporcionou o surgimento de um gap de pesquisa que tem estimulado a investigação comportamental na área contábil (Birnberg, Luft & Shields, 2007; Zonatto, 2014). A partir dessa lacuna, ainda que permaneça inconclusiva, surgiram diversos estudos correlatos, nos quais foram testadas outras variáveis explicativas/moderadoras.

A pesquisa de Hopwood (1972) analisou a relação entre os estilos de avaliação do orçamento e o desempenho gerencial. Os resultados encontrados por este autor indicaram uma relação negativa entre as variáveis. Em seguida, o estudo realizado por Otley (1978), ao analisar a relação entre o estilo de liderança na realização do orçamento e o desempenho gerencial, encontrou uma relação significativa e positiva entre tais relacionamentos.

O estudo de Brownell (1982) mostrou que em condições de alta participação orçamentária, o desempenho gerencial é considerado eficaz. Porém, em condições de baixa participação orçamentária, o mesmo não ocorreu. Estes resultados sugerem que o nível de participação orçamentária deve ser combinada com o nível de ênfase na avaliação do orçamento, para que se possa alcançar um melhor desempenho.

A pesquisa de Mia (1988) buscou examinar o efeito de participação orçamentária no desempenho gerencial, utilizando-se a abordagem da teoria da contingência. Neste trabalho, foram consideradas como variáveis contingenciais a atitude gerencial (em relação a seu trabalho e a empresa) e a motivação do indivíduo (para trabalhar). Os resultados encontrados indicaram que ambas as variáveis moderam o efeito da participação orçamentária. Assim, a participação no processo orçamentário pelos gestores que relataram uma atitude mais favorável ou motivação, foi associada com um melhor desempenho. Logo, o estilo orçamentário (participativo ou não-participativo) deve ser congruente com a atitude e motivação dos gestores, para que se possa obter desempenho favorável.

Visando complementar os resultados encontrados nos achados de Brownell (1982) e Brownell e Hirst (1986), o estudo de Brownell e Dunk (1991) verificou que a participação orçamentária tem um efeito significativo sobre o desempenho, porém esse resultado ocorre quando a dificuldade na tarefa é baixa. Os resultados também adunam que, quando a dificuldade da tarefa é alta, a participação orçamentária possui um papel positivo nos níveis de ênfase no orçamento, mesmo que esses resultados não possam ser generalizados.

O estudo de Dunk (1989) analisou a mesma relação verificada nos estudos anteriores desenvolvidos por Hopwood (1972), Otley (1978), Brownell (1982) e Brownell e Hirst (1986). Os resultados encontrados por Dunk (1989) apontaram uma interação negativa e significativa entre a participação orçamentária e a ênfase no orçamento sobre o desempenho.

Mia (1989) examinou o efeito interativo da participação orçamentária e da dificuldade na tarefa, no desempenho gerencial e na motivação no trabalho. Os resultados encontrados pela autora indicam que a relação com o desempenho gerencial foi alta quando a participação percebida era proporcional à percepção do nível de dificuldade na tarefa. Por outro lado, o desempenho foi baixo, quando a participação não era compatível com o nível de dificuldade na tarefa percebida. Estes resultados divergem dos achados encontrados por Brownell e Dunk (1991).

No estudo desenvolvido por Frucot e Shearon (1991), os autores inserem a variável cultura para investigar a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial. Neste estudo, os autores encontraram evidências que confirmam que o desempenho dos gestores de companhias de propriedade estrangeira não é afetado pela participação orçamentária.

Dunk (1993), ao buscar investigar a associação entre a tensão relacionada ao trabalho e o desempenho gerencial, encontrou uma associação significativa e negativa entre tais variáveis. Além disso, quando verificado o efeito de moderação da participação orçamentária na relação entre a tensão relacionada ao trabalho e o desempenho gerencial, não foi encontrada nenhuma evidência. Contudo, ao se analisar a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, o resultado encontrado foi positivo e significativo.

Adicionalmente ao estudo realizado por Brownell e Dunk (1991), Lau, Low e Eggleton (1995) analisaram a relação da ênfase no orçamento, a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa sobre o desempenho gerencial. Os resultados encontrados nessa pesquisa confirmam que a relação entre a alta ênfase no orçamento, a participação orçamentária elevada e a dificuldade baixa na tarefa. Do mesmo modo, confirma que a participação orçamentária elevada e a dificuldade alta nas tarefas, independentemente da ênfase no orçamento, ambas estão associadas positivamente à melhoria do desempenho gerencial. Portanto, neste caso, o desempenho gerencial está associado a dificuldade na tarefa e não com a incerteza na tarefa. Estes resultados reforçam aqueles encontrados por Brownell e Dunk (1991), divergindo parcialmente dos achados encontrados por Mia (1989).

No mesmo sentido, a pesquisa desenvolvida por Lau, Low e Eggleton (1997) também analisou o efeito interativo da ênfase no orçamento, a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa sobre o desempenho gerencial. Os resultados encontrados por esses autores indicam que a participação orçamentária elevada em situações de dificuldade elevada na tarefa, está associada a um melhor desempenho gerencial. Além disso, combinações entre a alta ênfase no orçamento e a alta participação estão associadas com um desempenho gerencial melhor em situações de pouca incerteza na tarefa.

Por sua vez, Lau e Tanf (1998) investigaram a relação da ênfase no orçamento, a participação orçamentária e a dificuldade da tarefa sobre o desempenho gerencial, porém no setor financeiro. Os resultados encontrados indicaram que a ênfase no orçamento tem um efeito significativo e positivo sobre o desempenho gerencial, enquanto que a participação orçamentária interage significativamente com a dificuldade da tarefa e afeta o desempenho. Assim, independentemente da ênfase no orçamento, a participação orçamentária elevada está associada a um melhor desempenho em situações de dificuldade na tarefa. No entanto, não foram encontrados efeitos significativos sobre a relação entre estilos de avaliação e o desempenho.

De maneira geral, como pode-se verificar a partir dos achados revisitados em estudos anteriores desenvolvidos sobre a temática, diversas variáveis têm sido utilizadas para avaliar a relação existente entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial. Da mesma forma, diferentes autores em vários contextos têm procurado avaliar tais relacionamentos. No entanto, os resultados encontrados têm sido contraditórios, persistindo o gap de pesquisa que tem estimulado a investigação comportamental na área contábil (Birnberg, Luft & Shields, 2007; Zonatto, 2014).

Diante das pesquisas mencionadas, a maioria dos artigos citados não apontam explicitamente qual seria o comportamento gerencial esperado para cada tipo de modelo de gestão existente, pois sofrem interferência não apenas de características pessoais, de gestão, mas também do ambiente institucional. Porém, a partir dos resultados encontrados é possível reunir algumas características gerenciais que tendem a conduzir a um desempenho gerencial melhor. A exemplo disso, considera-se que gestores que possuem uma alta participação orçamentária combinada a uma ênfase na avaliação do orçamento (Brownell, 1982); atitude e motivação (Mia, 1988); quando a dificuldade na tarefa é baixa (Brownell & Dunk, 1991); quando a participação orçamentária percebida é proporcional à percepção do nível de dificuldade na tarefa (Mia, 1989; Lau & Tanf, 1998); quando a tensão relacionada ao trabalho é baixa (Dunk, 1993); e existe pouca incerteza na tarefa (Lau, Low & Eggleton, 1997); tendem a alcançar um desempenho gerencial melhor quando comparados a modelos de gestão que possuem características mediadoras inversas.

Neste contexto, entende-se que a partir do uso da técnica de meta-análise, torna-se possível aprofundar a investigação relacionada a estes temas, com o intuito de compreender melhor as evidências dos achados encontrados anteriormente, bem como identificar potenciais efeitos de diferentes variáveis sobre a participação orçamentária e o desempenho gerencial.

2.2 Desenvolvimento da Técnica de Meta-análise na pesquisa

Diversos estudos buscaram combinar estatisticamente resultados de pesquisas anteriores, visando sintetizar associações (Card, 2012). A pesquisa seminal realizada por Karl Pearson (1904) é considerada pela literatura da área, o primeiro estudo a utilizar conceitos meta-analíticos. Naquela pesquisa, o autor

buscou analisar dados a partir de cinco estudos sobre a correlação entre a vacinação contra a febre tifóide e a mortalidade da população (Leandro, 2008; Card, 2012).

Nos anos de 1940 e 1950, foram realizados vários métodos de probabilidades combinadas. Porém as abordagens tiveram pouca aplicação no campo das ciências sociais até os anos de 1970. Apenas em 1976, foi que o termo “meta-análise” foi inserido na pesquisa, através do estudo de Gene Glass no campo da psicologia (Card, 2012).

A área da saúde ou ciências biomédicas é uma das que mais utiliza a técnica de meta-análise, “porque diminui os custos e implicações éticas que envolvem estudos experimentais com seres humanos, bem como a dificuldade na obtenção de resultados e a continuação dos indivíduos sujeitos a intervenções médicas” (Monteiro, 2010, p.19).

Embora a meta-análise seja amplamente utilizada nas ciências sociais, a sua aplicação tem sido muito limitada nas áreas de contabilidade e finanças (Ahmed & Courtis, 1999). Dentre as pesquisas encontradas nesta área, ressaltam-se aquelas realizadas por Christie (1990), Trotman e Wood (1991), Hay et al. (2006), Pomeroy e Thornton (2008), Derfuss (2009; 2015) e Habib (2013). Na Contabilidade, Christie (1990) denominou a meta-análise como a agregação de testes estatísticos.

Figueiredo Filho et al. (2014) definem a meta-análise como a utilização de técnicas estatísticas para analisar resultados empíricos de pesquisas já realizadas anteriormente. É elaborada com o objetivo de produzir sínteses da literatura. Conforme explica Rabiais (2011), a Meta-análise permite combinar e sintetizar os resultados de estudos realizados de forma independente, sobre uma mesma questão.

Justo (2005) aduz que a Meta-análise é o processo de revisão, ou seja, a análise quantitativa da revisão de achados encontrados em estudos anteriores, e ocorre através da combinação de resultados quantitativos destes estudos por meio de métodos estatísticos. De modo geral, a Meta-análise agrega estatisticamente os resultados entre os estudos individuais e corrige artifícios estatísticos, como erros de amostragem e de medição. Assim, oferece uma precisão muito maior no que diz respeito aos resultados, em comparação com revisões narrativas (Habib, 2013).

Na área da saúde, a Meta-análise contribui em muitos aspectos da investigação, como por exemplo: aumenta o poder estatístico de uma comparação; melhora a estimativa do efeito de um tratamento; combina os resultados dos estudos que são contrastantes; responde a novas perguntas; analisa sub-grupos de indivíduos selecionados a partir de diferentes estudos; analisa as tendências (por exemplo, dentro de um período de tempo, em um sub-grupo de pacientes com as mesmas características); define as áreas em que são necessários mais estudos; bem como analisa se e como os estudos anteriores têm modificado o conhecimento sobre um determinado tópico (Leandro, 2008).

Dentre as diversas vantagens que se aplicam também a outras áreas do conhecimento, esse procedimento metodológico possibilita elevar a objetividade das revisões da literatura, minimizando possíveis vieses e aumentando a quantidade de estudos analisados (Figueiredo Filho et al., 2014). Em resumo, a meta-análise “sintetiza as evidências mais recentes da efetividade de uma relação entre variáveis, apresenta uma estimativa quantitativa global derivada de estudos individuais e, principalmente, evita a realização de pesquisas desnecessárias sobre temas já maduros” (Brei, Vieira & Matos, 2014, p.88).

Neste contexto, torna-se adequada a sua utilização para investigar com maior precisão as evidências encontradas em vários estudos anteriores desenvolvidos na área comportamental da contabilidade, sobre as relações existentes entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, bem como a interpretação dos efeitos de outras variáveis explicativas e/ou moderadoras utilizadas para investigar tais relacionamentos. Tais motivações estimulam a realização deste estudo.

3. MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Similar aos procedimentos adotados em estudos bibliométricos, a aplicação da meta-análise para a investigação das relações encontradas entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial constitui-se em uma pesquisa descritiva, desenvolvida com abordagem quantitativa dos dados, a qual é realizada a partir de uma revisão sistemática de trabalhos publicados anteriormente sobre estes temas, em periódicos especializados na área contábil, neste caso, em especial, os internacionais.

Nesta pesquisa, anteriormente a aplicação da técnica de meta análise, realizou-se uma revisão prévia, que foi composta por três etapas: pesquisa bibliográfica, seleção de artigos e posterior avaliação dos artigos selecionados. Essa revisão busca determinar o limite operacional em torno de um conjunto de variáveis de estudos para a sua inclusão nesta pesquisa (Ahmed & Courtis, 1999). Durante a pesquisa bibliográfica realizada, optou-se por selecionar aquelas pesquisas que continham as seguintes palavras-chaves junto a base de dados Scopus: “managerial performance” ou “desempenho gerencial” e “job performance” ou “desempenho no trabalho”. Em seguida, foram selecionadas as áreas de conhecimento relacionadas à “Contabilidade”, e “Contabilidade, Gestão e Negócios”. Foram considerados estudos que compreenderam o período de publicação entre 1978 a 2015.

Foram identificados 78 estudos que continham os termos definidos. Para a identificação dos estudos primários relevantes, foram selecionados aqueles estudos de qualidade metodológica satisfatória que abordaram a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial no título ou questão de pesquisa. Assim, 35 artigos foram separados. Cabe destacar, que para a avaliação da qualidade metodológica dos estudos, foram considerados alguns critérios relacionados ao rigor metodológico das pesquisas, sendo os principais: a realização de pré-testes para as pesquisas baseadas em questionários; a descrição de como ocorreu o processo de elaboração e validação do questionário; a descrição de como ocorreu o processo de coleta dos dados; o grau de confiabilidade dos resultados obtidos através dos questionários. Em seguida, foram excluídos aqueles estudos que não aplicaram a técnica de regressão linear para a análise dos dados, ou mesmo que utilizaram outras técnicas como equações estruturais ou dados com efeitos aleatórios. Por fim, foram considerados 17 estudos para esta análise, os quais continham o “desempenho gerencial” como a variável dependente.

A Tabela 1 apresenta uma síntese dos 17 estudos que trataram da relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, e compõe a amostra da pesquisa.

Tabela 2: Teste de Fisher para as variáveis explicativas do desempenho gerencial.

	Autor (es)	Período de Publicação
1	Kenis	1979
2	Mia	1989
3	Dunk	1989
4	Frucot e Shearon	1991
5	Brownell e Dunk	1991
6	Dunk	1993
7	Lau, Low e Eggleton	1995
8	Lau, Low e Eggleton	1996
9	Mia	1998
10	Lau eTan	1998
11	Lau e Buckland	2000
12	Tsui	2001

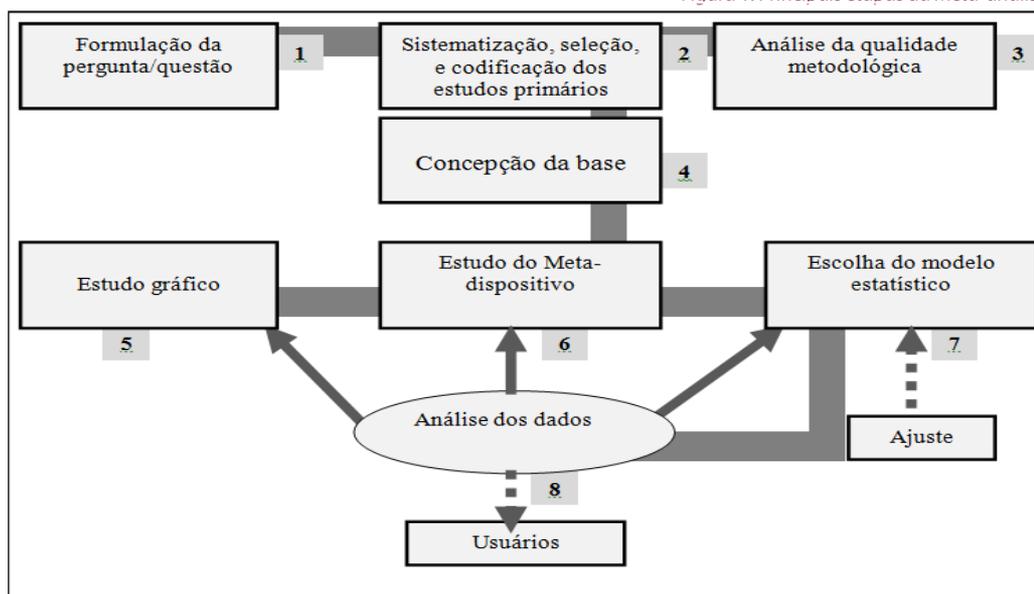
13	Lau e Lim	2002
14	Lau e Lim	2002
15	Mia e Patiar	2002
16	Winata e Mia	2005
17	Agbejule e Saarikoski	2006

Fonte: Dados da pesquisa.

Esse critério de exclusão foi adotado para que seja possível a comparação entre os estudos anteriores desenvolvidos sobre o tema, visto que a Meta-análise é uma técnica adequada para estudos quantitativos que possuem perfil teórico e metodológico similares. Desse modo, seguiu-se procedimentos metodológicos semelhantes aos adotados por Trotman e Wood (1991), Ahmed e Courtis (1999) e Derfuss (2009). Em seguida, para a avaliação dos artigos, seguiu-se os critérios pré-estabelecidos para a aplicação da técnica de Meta Análise. Neste caso, Monteiro (2010) define que os passos para uma revisão sistemática com meta-análise devem ser: 1. Definir claramente a questão a ser formulada; 2. Pesquisar em diversas fontes todos os estudos confiáveis que abordam a questão; 3. A partir de critérios de inclusão e de exclusão, selecionar os estudos e avaliar a sua qualidade; 4. Extrair os dados de cada estudo e apresentá-los de forma clara; 5. Avaliar a heterogeneidade entre os estudos; 6. Padronizar os resultados de cada estudo (e combiná-los, se apropriado), estimando o efeito de interesse; e 7. Interpretar os resultados.

Sauvant, Schmidely e Daudin (2005) e Monteiro (2010) resumem as principais etapas a serem realizadas em uma Meta-análise, a qual pode ser evidenciada na Figura 1.

Figura 1: Principais etapas da Meta-análise.



Fonte: Adaptado de Sauvant, Schmidely e Daudin (2005) e Monteiro (2010).

Na Meta-análise, cada pesquisa individual é considerada como um “respondente”, onde serão extraídas as informações que integrarão um banco de dados especialmente construído para cada Meta-análise. Após a codificação, esse banco de dados, é analisado tendo como objetivo principal o cálculo do efeito do tamanho (Brei, Vieira & Matos, 2014).

A questão de pesquisa volta-se para resolver como combinar resultados e tirar conclusões lógicas e defensáveis de um conjunto de estudos (Ahmed & Courtis, 1999) já realizados sobre a temática desempenho gerencial, desenvolvidos durante um período de 37 anos de pesquisas na área comportamental da contabilidade. Sobretudo, quando as pesquisas utilizam diferentes técnicas estatísticas,

com variáveis específicas, em conformidade com características ambientais, culturais, pessoais, regulamentais, entre outras.

De modo geral, a característica comum entre os estudos é a questão base de investigação, ou seja, analisar a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, considerando outras variáveis individuais utilizadas em estudos anteriores, na tentativa de explicar o comportamento dos gestores. Para tanto, nos estudos selecionados a questão de pesquisa é similar, as amostras foram recolhidas a partir de questionários enviados às empresas, com a utilização de técnicas estatísticas idênticas. Ressalta-se, como um critério pré-estabelecido para o procedimento de técnica de meta-análise, que foram selecionados apenas estudos realizados por meio de survey, conforme realizado por estudos semelhantes de Derfuss (2009; 2015) e Habib (2013). Portanto, constituem-se estudos adequados para a aplicação da técnica de meta-análise utilizada nesta pesquisa.

De posse destas informações, em seguida, procedeu-se a análise da qualidade metodológica das pesquisas selecionadas, visando a concepção da base. Segundo Monteiro (2010, p.23) “a Meta-análise tem início após a análise da qualidade metodológica, onde se verifica se os estudos são comparáveis ou não. Se forem comparáveis, é possível fazer a análise estatística, isto é, a Meta-análise”.

Os dados estatísticos de cada estudo são transformados em uma medida comum, denominada de “efeito de tamanho”, que possibilita a comparação e integração, assumindo-se que os valores utilizados são estatisticamente independentes (Christie, 1990). Neste caso, o “R”, que significa uma medida de efeito do tamanho, é usado para indicar a magnitude da relação entre a variável dependente (desempenho gerencial) e uma variável independente específica (participação orçamentária). Neste estudo, o “R” é calculado para determinar o efeito do tamanho para cada variável de cada estudo (Ahmed & Courtis, 1999). Para o cálculo de “R”, foram extraídas informações como o p-value encontrado a partir dos resultados estatísticos dos estudos anteriores analisados. Assim, utiliza-se da aplicação do teste de Fisher, combinando os valores de p. das variáveis identificadas nos estudos selecionados.

Para tanto, utilizou-se do software RStudio versão 2.11, para a aplicação do método de Fisher, conforme sugerido por Chen e Peace (2013). De acordo com Lovato et al. (2007), em “1932, Fisher propunha um método para combinar os valores de p. Isso traz à tona a ideia de valores de probabilidade acumulativos”.

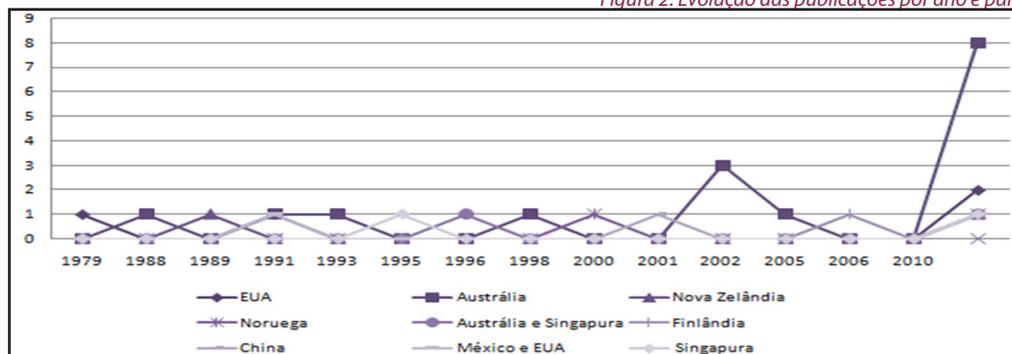
Quando o “R” estatístico não foi relatado, mas outros testes estatísticos, tais como o t-teste, Z-teste, teste de Mann-Whitney ou índice de correlação Spearman foram apresentados, fórmulas indicadas por Rosenthal (1991) foram utilizadas para transformar estas informações em um “R” estatístico (Ahmed & Courtis, 1999). Especificamente neste estudo, considerou-se o resultado do t-teste, para aqueles estudos anteriores analisados que não apresentaram o p-value nas regressões. Os resultados da análise dos dados desenvolvida nesta pesquisa, utilizando-se da técnica de Meta-análise, são apresentados a seguir.

4. RESULTADOS DA META-ANÁLISE REALIZADA

Neste tópico são apresentados os resultados encontrados a partir da aplicação da técnica de Meta-análise. Para tanto, utilizou-se do software RStudio versão 2.11, para a aplicação do método de Fisher. Inicialmente, apresentam-se os resultados da análise estatística descritiva dos estudos considerados para análise. A Figura 2 evidencia a evolução das publicações envolvendo os temas “participação orçamentária” e “desempenho gerencial”, desenvolvidos a partir do uso da técnica estatística de regressão linear múltipla, por ano e país.

Como pode-se observar a partir dos resultados apresentados na Figura 2, ocorreu uma concentração de publicações sobre a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial em países como a Austrália (com 8 artigos 47%) e EUA (com 2 artigos 12%), respectivamente. No entanto, nos demais países, este tema ainda tem sido pouco investigado, o que se constitui uma importante lacuna teórica de pesquisa na área contábil. Estes achados convergem aos apontamentos destacados nos estudos desenvolvidos por Birnberg, Luft e Shields (2007) e Zonatto (2014), evidenciando que a pesquisa comportamental na contabilidade tem sido negligenciada em sua abordagem empírica.

Figura 2: Evolução das publicações por ano e país.

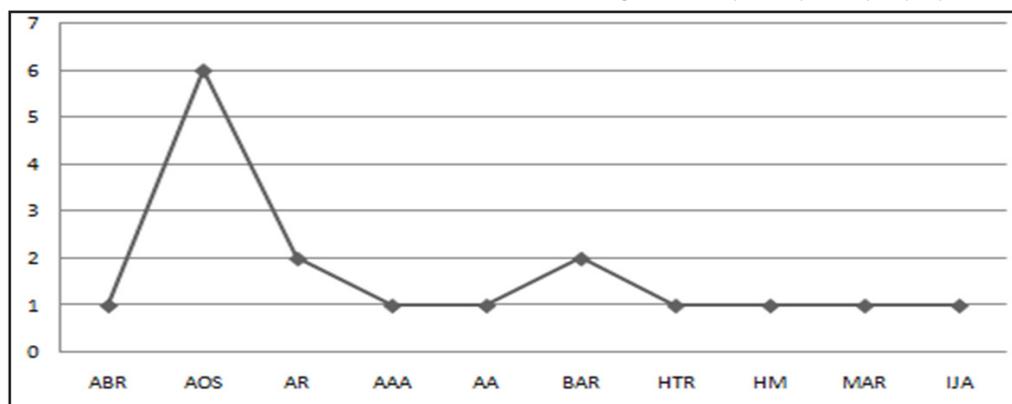


Fonte: Dados da pesquisa.

A análise dos artigos selecionados nesta pesquisa teve início com o estudo desenvolvido por Kenis publicado em 1979, sobre os efeitos das características orçamentárias e atitudes gerenciais sobre o desempenho gerencial. Observou-se que a maioria das publicações realizadas até o ano de 2000, buscaram replicar estudos seminais como os de Hopwood (1972), Otley (1978), Brownell (1982) e Brownell e Hirst (1986), na tentativa de trazer resultados mais concisos para a literatura relacionada ao tema desempenho gerencial.

A Figura 3 evidencia a evolução das publicações analisadas por periódico que efetuou a publicação.

Figura 3: Evolução das publicações por periódico.



Legenda: ABR- Accounting and Business Research; AOS- Accounting Organizations and Societv; AR- Accounting Review; AAA- Accounting, Auditing Accountability; AA- Advances in Accounting; BAR- British Accounting Review; HTR- Journal of Hospitality e Tourism Research; HM- Journal of Hospitality Management; MAR- Management Accounting Research; IJA- The International Journal of Accounting.

Fonte: Dados da pesquisa.

Como pode-se verificar na Figura 3, dentre as publicações selecionadas para esta investigação, que testaram a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, há uma concentração de estudos publicados em três journals principais. O que apresenta um maior número de publicações sobre estas temáticas é o Journal Accounting Organizations and Societv, com seis publicações, con-

templando 35% da amostra analisada. O segundo com maior concentração de publicações sobre este tema é a Accounting Review, que apresentou duas publicações, representando 12% dos trabalhos analisados. Este mesmo percentual é identificado no Journal British Accounting Review, também com duas publicações.

Estes resultados revelam que, embora 47% das pesquisas tenham sido realizadas na Austrália, ocorreu uma pulverização das publicações em diferentes Journals focalizados em temas amplos da área contábil, os quais abrangem a investigação comportamental na perspectiva gerencial em diferentes países, como o Accounting Review e o British Accounting Review. Desta forma, estes resultados sugerem que tais periódicos podem ser mais propensos a aceitarem pesquisas desenvolvidas sobre estas temáticas em diferentes contextos.

A Tabela 2 apresenta uma síntese dos 17 estudos analisados que trataram da relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, destacando os autores que desenvolveram a pesquisa, as variáveis utilizadas, o tamanho da amostra e a quantidade de respondentes identificados em cada pesquisa.

Tabela 2: Características dos estudos sobre a relação da participação orçamentária e o desempenho gerencial.

Autor (es)	Ano	Variáveis usadas nos estudos	Método estatístico	Tamanho da amostra	Quantidade de Respondentes
1 Kenis	1979	Participação orçamentária; dificuldade na meta; avaliação orçamentária geral; avaliação orçamentária punitiva; feedback; meta clara;	Regressão Linear Múltipla	16 empresas	169 gerentes
2 Mia	1989	Participação orçamentária; dificuldade na tarefa; interação entre a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa;	Regressão Linear Múltipla	6 empresas	76 gestores
3 Dunk	1989	Participação orçamentária; interação entre a ênfase no orçamento e a participação orçamentária;	Regressão Linear Múltipla	30 empresas	26 gestores
4 Frucot e Shearon	1991	Participação orçamentária; Conhecimento de gestão de custos; Interação entre participação orçamentária e conhecimento de gestão de custos;	Regressão Linear Múltipla	83 empresas	83 gestores
5 Brownell e Dunk	1991	Participação orçamentária; ênfase na avaliação do orçamento; incerteza na tarefa; interação entre a Participação orçamentária e avaliação do orçamento; interação entre a Participação orçamentária e incerteza na tarefa; interação entre a ênfase na avaliação do orçamento e incerteza na tarefa; interação entre a Participação orçamentária. ênfase na avaliação do orçamento e incerteza na tarefa;	Regressão Linear Múltipla	61 empresas	118 gerentes
6 Dunk	1993	Participação orçamentária; Tensão relacionada ao trabalho; interação da participação orçamentária e a tensão relacionada ao trabalho;	Regressão Linear Múltipla	79 empresas	118 gerentes
7 Lau, Low e Eggleton	1995	Participação orçamentária; ênfase na avaliação do orçamento; incerteza na tarefa;	Regressão Linear Múltipla	80 empresas	129 respondentes
8 Lau, Low e Eggleton	1996	Participação orçamentária; ênfase na avaliação do orçamento; dificuldade na tarefa; cultura;	Regressão Linear Múltipla	142 empresas	197 respondentes
9 Mia	1998	Participação orçamentária; locus de controle; interação entre locus de controle e participação; Atitude; interação entre a participação orçamentária e a atitude;	Regressão Linear Múltipla	1 empresa	83 gerentes
10 Lau e Tan	1998	Participação orçamentária; ênfase na avaliação do orçamento; dificuldade na tarefa;	Regressão Linear Múltipla	50 empresas	320 gestores
11 Lau e Buckland	2000	Participação orçamentária; dificuldade na tarefa; interação entre a ênfase no orçamento e a participação orçamentária; interação entre a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa;	Regressão Linear Múltipla	50 empresas	75 gestores
12 Tsui	2001	Participação orçamentária; sistema de informação gerencial; experiência profissional; interação entre a participação orçamentária e a experiência profissional; interação entre o sistema de informação gerencial e a experiência profissional;	Regressão Linear Múltipla	89 empresas	89 gestores
13 Lau e Lim	2002	Participação orçamentária; justiça regulamentar;	Regressão Linear Múltipla	70 empresas	83 respostas
14 Lau e Lim	2002	Participação orçamentária; justiça regulamentar;	Regressão Linear Múltipla	70 empresas	85 respostas
15 Mia e Patiar	2002	Participação orçamentária; relacionamento superior subordinado; interação entre o relacionamento superior subordinado e a participação orçamentária;	Regressão Linear Múltipla	26 hotéis	52 gerentes
16 Winata e Mia	2005	Participação orçamentária; interação entre a participação no orçamento e a informação tecnológica comum; informação tecnológica comum; tamanho do hotel;	Regressão Linear Múltipla	120 hotéis	74 gerentes
17 Agbejule e Saarikoski	2006	Participação orçamentária;	Regressão Linear Múltipla	83 empresas	83 gestores

Fonte: Dados da pesquisa.

Destaca-se que esta pesquisa se diferencia da realizada por Derfuss (2009; 2015), quanto a utilização de critérios para a seleção dos estudos, das variáveis e da abordagem da técnica da meta-análise utilizada. Neste caso, foram selecionados apenas os estudos que continham no título e objetivo a relação entre o desempenho gerencial e a participação orçamentária, que utilizaram da técnica de regressão linear para a análise dos dados, que possuíam o desempenho gerencial como variável dependente, e que foram publicados em periódicos internacionais especializados da área contábil, indexados na base Scopus.

Em relação aos critérios estatísticos, diferencia-se por considerar uma quantidade amostral concisa e mais específica (voltada ao desempenho gerencial), utilizando critérios estatísticos diferentes, como por exemplo: para a medição do efeito do tamanho, em que se considerou o resultado do p-value ou do t-teste das regressões nos estudos, bem como utilizou-se de outro software (RStudio) para a análise estatística.

Os estudos de Derfuss (2009; 2015), selecionaram pesquisas que realizaram a análise dos dados por meio de correlações, considerando variáveis contextuais mais amplas, que foram separadas em variáveis culturais, variáveis organizacionais e variáveis interpessoais. Os critérios para seleção e análise dos dados são distintos, bem como o software utilizado (Comprehensive Análise Meta). Tais elementos distinguem estes estudos, podendo resultar em evidências distintas sobre as relações analisadas em ambas as pesquisas.

Adicionalmente, para a realização deste estudo foram selecionadas para a análise da relação entre participação orçamentária e o desempenho gerencial, apenas variáveis que estão presentes nas regressões principais dos estudos que continham o desempenho gerencial como variável dependente, em virtude dos pressupostos inerentes a abordagem da técnica de meta-análise selecionada para esta investigação. Assim, na Tabela 2 são descritas apenas essas variáveis objeto de investigação. Portanto, optou-se por não apresentar as demais variáveis presentes nos estudos, que foram excluídas da análise.

De acordo com os dados apresentados na Tabela 2, verifica-se que a variável participação orçamentária foi utilizada em todos os estudos analisados, seguida das variáveis ênfase na avaliação do orçamento, presente em 24% dos estudos; e as variáveis incerteza na tarefa, interação entre a ênfase no orçamento e a participação orçamentária, e a interação entre a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa, que foram utilizadas, respectivamente, em 12% das publicações analisadas.

Entre os trabalhos analisados, os autores mais prolíferos sobre estes temas foram Lau (6 publicações), Mia (4 publicações) e Dunk (3 publicações). O estudo com o menor número de respondentes abrangeu 26 gestores (Dunk, 1989). Já o que contemplou o maior número de respostas obteve 320 respondentes (Lau e Tan, 1998). Apenas uma pesquisa trata-se de um estudo de caso (Mia, 1998). De modo geral, percebe-se que o perfil da investigação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, avaliado nesta pesquisa, apresentou-se fortemente influenciada pela inclusão de variáveis relacionadas ao contexto orçamentário, importante instrumento de controle gerencial utilizado pelas organizações.

Nestes estudos, constata-se que a quantidade amostral utilizada varia significativamente de investigação para investigação, não se mantendo um padrão na área. Enquanto alguns estudos são desenvolvidos com uma amostra que abrange entre 70 e 90 respondentes (Mia, 1989; 1998; Frucot & Shearon, 1991; Lau & Buckland, 2000; Tsui, 2001; Lau & Lim, 2002; Winata & Mia, 2005; Agbejule & Sarikoski, 2006), outros contemplam um número maior de respondentes, como Kenis (1979), com 169 gestores, Lau, Low e Eggleton (1996) e Lau e Tan (1998), com 320 gestores.

Embora a quantidade de estudos analisados seja limitada, em virtude dos pressupostos requeridos para a aplicação da técnica de meta-análise utilizada nesta pesquisa, estes resultados revelam um importante perfil de estudos desenvolvidos sob as temáticas “participação orçamentária” e “desempenho gerencial” na área contábil, os quais foram publicados em periódicos internacionais considerados de referência para a área, como os *Journals Accounting Organizations and Society*, *Accounting Review* e *British Accounting Review*.

Especificamente nesta área do conhecimento, Derfuss (2009) também realizou uma meta-análise para avaliar a homogeneidade e explorar efeitos moderadores de variáveis utilizadas em estudos que investigaram a participação orçamentária e a confiança nas medidas de desempenho a nível individual. No entanto, os resultados encontrados pelos autores foram conflitantes. Segundo Derfuss (2009), uma possível explicação para estes achados pode estar relacionada aos diferentes construtos utilizados por pesquisadores da área para a medição das variáveis, que por vezes não são adequados para ambientes diferentes. Do mesmo modo, os autores sugerem que erros de amostragem também podem influenciar tais resultados.

Mesmo que não tenha sido alvo desta pesquisa, considera-se que os argumentos identificados no estudo desenvolvido por Derfuss (2009) estendem-se aos resultados conflitantes identificados nesta pesquisa, que buscou avaliar especificamente os efeitos da participação orçamentária sobre o desempenho gerencial. Neste caso, nos estudos aqui analisados, também se constatou resultados contraditórios. A este respeito, Zonatto (2014) constatou a existência de 13 diferentes formas de se avaliar o desempenho gerencial na investigação comportamental desenvolvida na área contábil, o que resultou em resultados conflitantes para esta relação.

Uma vez considerada estas evidências, as quais constituem-se uma limitação desta pesquisa, em seguida procedeu-se a análise das variáveis explicativas do desempenho gerencial, considerando-se os achados encontrados nos 17 estudos revisitados neste trabalho. A Tabela 3 apresenta uma síntese dos resultados do teste de Fisher para as variáveis explicativas da variável dependente desempenho gerencial.

Tabela 2: Teste de Fisher para as variáveis explicativas do desempenho gerencial.

Variável	"R"	Autores/ Ano de Publicação	Países analisados	
			País	Nº
Participação orçamentária	1.037508e-08	Agbejule, Saarikoski (2006); Frucot, Shearon (1991); Mia (1998); Brownell, Dunk (1991); Dunk (1993); Lau, Tan (1998); Lau, Low, Eggleton (1996); Lau, Low, Eggleton (1995); Lau, Buckland (2000); Tsui (2001); Lau, Lim (2002); Lau, Lim (2002); Mia, Patiar (2002); Winata, Mia (2005); Mia (1989); Dunk (1989); Kenis (1979).	Austrália	06
			EUA	03
			China	02
			Singapura	01
			Finlândia	01
			Grã-Bretanha	01
			México	01
			Noruega	01
			Nova Zelândia	01
			Ênfase na avaliação do orçamento	5.309412e-05
Singapura	02			
Incerteza na tarefa	0.5294971	Brownell, Dunk (1991); Lau, Low, Eggleton (1995).	Austrália	01
			Singapura	01
Dificuldade na tarefa	0.004144846*	Lau, Tan (1998); Lau, Low, Eggleton (1996); Lau, Buckland (2000); Kenis (1979).	Austrália	02
			Singapura	01
			EUA	01
Justiça regulamentar	0.02840523*	Lau, Lim (2002); Lau, Lim (2002).	Austrália	02
Interação entre a ênfase no orçamento e a participação orçamentária	0.009939008*	Lau, Buckland (2000); Dunk (1989).	Noruega	01
			Grã-Bretanha	01
Interação entre a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa	0.0185508*	Lau, Buckland (2000); Mia (1989).	Noruega	01
			Nova Zelândia	01

Fonte: Dados da pesquisa.
* p. Significante a nível de 0,05.

Como pode-se verificar a partir dos resultados apresentados na Tabela 3, os achados da aplicação do teste de Fisher, no qual foram combinados os valores de p. das variáveis identificadas nos estudos selecionados, revelam que nem todas as variáveis são capazes de explicar o desempenho gerencial. Observou-se que, quando agrupadas, as variáveis participação orçamentária, ênfase na avaliação do orçamento e incerteza na tarefa não possuem poder explicativo em relação ao desempenho gerencial. Dentre essas, observou-se que embora a variável participação orçamentária esteja presente em todos os estudos analisados, a mesma não é capaz de explicar o desempenho gerencial, considerando-se o conjunto de variáveis utilizadas nesta avaliação.

Verificou-se que as variáveis, dificuldade na tarefa, justiça regulamentar, interação entre a ênfase no orçamento e a participação orçamentária, e a interação entre a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa possuem poder explicativo para o desempenho gerencial. Nestes casos, o "R", que representa o efeito do tamanho das variáveis agrupadas, indicou que quando analisado em conjunto o efeito dessas variáveis com a variável desempenho gerencial, os resultados encontrados são estatisticamente significativos. Cabe ressaltar que não se pode afirmar que essa relação significativa encontrada a nível de 5% é positiva, visto que não foram analisados os coeficientes.

Dessa forma, os pressupostos teóricos defendidos pelas pesquisas destacadas na Tabela 2, que investigaram estas quatro variáveis, podem ser generalizados a diferentes contextos ou ambientes. Isto quer dizer que tais variáveis se relacionam com o desempenho gerencial, contribuindo para a sua predição

Assim, embora os resultados de estudos anteriores sejam conflitantes, devido ao fato de que em algumas pesquisas não foi encontrada relação significativa ou esta relação foi nula, quando agrupados, os resultados encontrados para essas variáveis passam a ser significativos, portanto, capazes de prever o desempenho gerencial sob uma perspectiva meta analítica. Estes resultados sugerem que tais variáveis devem ser utilizadas conjuntamente quando da realização de novos estudos, para que possa se investigar os seus efeitos sobre o desempenho gerencial.

As evidências encontradas nesta pesquisa são robustas, uma vez que observaram todos os pressupostos necessários para a aplicação da meta análise, comparando-se os achados de estudos anteriores desenvolvidos com uso de uma mesma técnica de análise estatística: regressão linear múltipla. Os resultados da Meta-análise possibilitam sintetizar as evidências da efetividade da relação entre estas quatro variáveis com o desempenho gerencial. Portanto, representam uma estimativa quantitativa global (Brei, Vieira & Matos, 2014).

Semelhante ao estudo de Derfuss (2009), os resultados apontam que a participação orçamentária cria valor através da sua associação positiva com variáveis comportamentais dos gestores, embora este valor pode não ser facilmente mensurável. Essas variáveis são adequadas às novas exigências ambientais ou organizacionais. Estes achados revelam que a participação orçamentária quando combinada com outras variáveis pode melhor prever o desempenho gerencial dos gestores.

Tais resultados podem auxiliar na compreensão do porquê determinados estudos não encontraram relação direta entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial. Evidências encontradas em estudos anteriores desenvolvidos sobre o tema têm sugerido que a participação orçamentária pode exercer um efeito indireto sobre o desempenho gerencial (Otley, 1978; Brownell, 1982; Mia, 1988; 1989; Dunk, 1989; Brownell & Dunk, 1991). Logo, tais evidências contribuem para a ampliação do campo de pesquisa na área comportamental da contabilidade.

Efeitos indiretos da participação orçamentária sobre o desempenho gerencial carecem de investigação. Diferentes variáveis têm sido utilizadas para investigar seus efeitos sobre o desempenho gerencial

cial no contexto orçamentário. No entanto, muitas destas tem sido utilizada uma única vez (Zonatto, 2014). Compreender os efeitos dos sistemas de controle gerencial sobre a mente e o comportamento humano nas organizações é uma tarefa difícil, que demanda a realização de novos estudos, para que se possa encontrar evidências que permitem alguma conclusão sobre tais relacionamentos. Este gap permanece, constituindo-se uma oportunidade de pesquisa na área contábil.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa utilizou-se da técnica de Meta-análise para fornecer um resumo quantitativo de pesquisas desenvolvidas na área contábil sobre a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, e demais variáveis utilizadas em estudos anteriores desenvolvidos sobre o tema. Para tanto, foram considerados os pressupostos básicos para aplicação da técnica de Meta-análise expostos por Ahmed e Courtis (1999), Sauvant, Schmidely e Daudin (2005) e Monteiro (2010).

A partir de um amplo estudo desenvolvido na base Scopus, observando artigos publicados em periódicos especializados na área contábil sobre o tema desempenho gerencial, analisaram-se os resultados de 17 pesquisas desenvolvidas no período de 1978 a 2015. Os resultados encontrados indicam que pelo menos quatro variáveis comuns nos estudos realizados neste período de 37 anos de pesquisas na área comportamental da contabilidade, possuem poder explicativo para prever o desempenho do gerente no trabalho, quando os resultados das pesquisas analisadas são agregados utilizando-se da técnica de meta-análise.

Os achados possíveis por meio da aplicação da técnica de Meta-análise corroboram com os resultados de pesquisas internacionais fragmentadas, fortalecendo a compreensão sobre a relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial e as características individuais do ambiente de trabalho, como dificuldade na tarefa, justiça regulamentar, interação entre a ênfase no orçamento e a participação orçamentária, e a interação entre a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa. A aplicação do teste de Fisher possibilitou verificar uma relação estatisticamente significativa entre tais relacionamentos, a um nível de 5% nas quatro variáveis analisadas.

Estes resultados revelam um efeito indireto da participação orçamentária sobre o desempenho gerencial, o qual tem sido pouco explorado na investigação comportamental desenvolvida na área contábil (Birnberg, Luft & Shields, 2007; Zonatto, 2014). Estes resultados auxiliam na compreensão de alguns achados que sugerem a não existência de um efeito direto da participação orçamentária sobre o desempenho gerencial, mas sim um efeito indireto, neste caso, mediante a interação entre a ênfase no orçamento e a participação orçamentária e a interação entre a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa.

Cabe ressaltar que os resultados da Meta-análise dependem do número de estudos agregados analisados. Segundo Ahmed e Courtis (1999), quando o número de estudos incluídos na análise é relativamente pequeno e limitado, é possível que uma meta-análise abrangendo um maior número de estudos e diferentes variáveis moderadoras possa produzir resultados diferentes. Cabe ressaltar também, que não foi considerado o sinal do coeficiente obtido a partir do resultado do cálculo do R, pois o cálculo é baseado nos valores do p-value encontrado a partir dos resultados estatísticos dos estudos anteriores analisados, bem como é inerente a limitação do método de survey utilizado nas pesquisas integrantes da amostra. Além disso, outros critérios poderiam ser utilizados para medição do efeito do tamanho das variáveis. Desta forma, futuramente, quando da realização de novos estud

os meta-analíticos, a partir da inclusão de um conjunto maior de estudos e variáveis, os resultados encontrados devem ser comparados analisando-se tais limitações.

Os resultados encontrados nesta pesquisa corroboram com as evidências apresentadas por Zonatto (2014), indicando que poucos estudos têm sido desenvolvidos na área contábil, procurando-se avaliar especificamente a relação entre participação orçamentária e o desempenho gerencial. A inclusão de variáveis moderadas para se investigar tais relacionamentos também tem sido pouco investigada. Segundo o autor, considerando o contexto orçamentário, diversas variáveis foram utilizadas uma única vez neste tema. Tais evidências estimulam a realização de novos estudos.

Esta pesquisa contribui para a disseminação da técnica de meta-análise em pesquisas desenvolvidas na área contábil, em especial, relacionadas a abordagem comportamental da contabilidade. Embora exista um crescimento das publicações, a aplicação da técnica tem pouco evoluído nesta área do conhecimento. Entende-se que por meio desta técnica de análise estatística torna-se possível combinar e sintetizar os resultados de estudos realizados de forma independente sobre uma mesma questão (Rabiais, 2011). Logo, oportuniza uma melhor reflexão sobre o tema, de modo que se encontre novas evidências que indiquem a confirmação ou refutação dos achados encontrados em outros estudos, bem como novos direcionamentos para o campo de pesquisa.

Especificamente em relação aos resultados aqui encontrados, uma oportunidade de pesquisa que emerge para a realização de novos estudos, refere-se à utilização dessas variáveis em um único constructo, visando melhor explicar o comportamento dos gestores quanto ao desempenho gerencial.

REFERÊNCIAS

Agbejule, Adebayo; Saarikoski, Lotta. (2006). The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance. *The British Accounting Review*, v. 38, n. 4, p. 427-440.

Ahmed, Kamran; Courtis, John K. (1999). Associations between corporate characteristics and disclosure levels in annual reports: a meta-analysis. *The British Accounting Review*, v. 31, n. 1, p. 35-61.

Anthony, R. N.; Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.

Bax, L.; Yu, L. M.; Ikeda, N.; Moons, K. G. (2007). A systematic comparison of software dedicated to meta-analysis of causal studies. *BMC medical research methodology*, v. 7, n. 1, p. 40.

Birnberg, J. G., Luft, J. & Shields, M. D. (2007). Psychology theory in management accounting research. In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G., Shields, M. D. *Handbook of Management Accounting Research*, 1 (4), 113-135.

Briers, Michael; Hirst, Mark. (1992). The role of budgetary information in performance evaluation. *Readings in Accounting for Management Control*. Springer US, p. 232-265.

Brownell, P. (1982). The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research*, v. 20, n. 1, p. 12-27.

Card, Noel. A. (2012). *Applied meta-analysis for social Science research*. Guilford Press.

Christie, A. A. (1990). Aggregation of test statistics: a evaluation of the evidence on contracting and size hypotheses. *Journal of Accounting and Economics*, 12(1-3), pp. 15-36.

Derfuss, Klaus. (2009). The Relationship of Budgetary Participation and Reliance on Accounting Performance Measures with Individual-Level Consequent Variables: A Meta-Analysis. *European Accounting Review*, 18:2, 203-239.

_____. (2015). 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*.

Dunk, Alan S. (1989). Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: a note. *Accounting, Organizations and Society*, v. 14, n. 4, p. 321-324.

Dunk, Alan S. (1993). The effects of job-related tension on managerial performance in participative budgetary settings. *Accounting, Organizations and Society*, v. 18, n. 7, p. 575-585.

Figueiredo Filho, D. B.; Paranhos, R.; da Silva Júnior, J. A.; da Rocha, E. C.; Alves, D. P. (2014). O que é, para que serve e como se faz uma meta-análise?. *Revista Teoria & Pesquisa*, v. 23, n. 2, p. 205-228.

Fisher, R.A. (1935). *The design of experiments*. Edinburgh. Oliver and Boyd, p. 260.

Frucot, Veronique, & Shearon, Winston T. (1991). Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfaction. *Accounting Review*, p. 80-99.

Habib, Ahsan. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, v. 28, n. 3, p. 184-216.

Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), pp. 141–191.

Hopwood, A. G. (1972). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, v. 10, p. 156-182.

Justo, L. P., Soares, B.G.O., & Calil, H.M. (2005). Revisão sistemática, meta-análise e medicina baseada em evidências: considerações conceituais. *Jornal Brasileiro de Psiquiatria*, 54(3), pp. 242-247.

Kenis, Izzettin. (1979). Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *Accounting Review*, p. 707-721.

Lau, Chong M. & Buckland, Christen. (2000). Budget emphasis, participation, task difficulty and performance: the effect of diversity within culture. *Accounting and Business Research*, v. 31, n. 1, p. 37-55.

Lau, Chong M. & Lim, Edmond W. (2002). The effects of procedural justice and evaluative styles on the relationship between budgetary participation and performance. *Advances in Accounting*, v. 19, p. 139-160.

Lau, Chong M., Low, Liang C., & Eggleton, Ian RC. (1995). The impact of reliance on accounting performance measures on job-related tension and managerial performance: additional evidence. *Accounting, Organizations and Society*, v. 20, n. 5, p. 359-381.

Lau, Chong M., Low, Liang C., & Eggleton, Ian RC. (1997). The interactive effect of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 10, n. 2, p. 175-197.

Lau, Chong M. & Tan, Jeng, J. (1998). The impact of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study of the financial services sector. *Management Accounting Research*, v. 9, n. 2, p. 163-183.

Leandro, Gioacchino. (2008). *Meta-analysis in Medical Research: The handbook for the understanding and practice of meta-analysis*. John Wiley & Sons.

Li, Wu., Nan, Xia & Mo, Zhou. (2010). Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *Management and Service Science (MASS), International Conference on IEEE*, p. 1-5.

Lovatto, P. A., Lehnen, C. R., Andretta, I., Carvalho, A. D., & Hauschild, L. (2007). Meta-análise em pesquisas científicas-ênfoque em metodologias. *Revista Brasileira de Zootecnia*, 36, 285-294.

Merchant, K. A. & Manzoni, J. F. (1989). The achiev ability of budget targets in profit center: afield study. *The Accounting Review*, v. 64, n. 3, p. 539-558.

Mia, Lokman. (1998). Managerial attitude, motivation and the effective ness of budget participation. *Accounting, Organizations and Society*, v. 13, n. 5, p. 465-475.

Mia, Lokman. (1989). The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, v. 14, n. 4, p. 347-357.

Mia, Lokman & Patiar, Anoop. (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*, v. 26, n. 3, p. 235-257.

Monteiro, Raquel Nunes Martins. (2010). Metodologias de meta-análise aplicadas nas Ciências da Saúde.

Otley, D. T. (1978). Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, Spring, v. 16, n. 1, p. 122-149.

Pomeroy, B. & Thornton, D. B. (2008). Meta-analysis and the accounting literature: the case of audit committee independence and financial reporting quality. *European Accounting Review*, 17(2), pp. 305-330.

Rabiais, Sara Duarte Ferreira. (2011). Meta-análise: uma aplicação ao estudo do tratamento da doença pulmonar obstrutiva crônica. 70f. Dissertação (Mestrado em Bioestatística). Departamento de estatística e investigação operacional, Universidade de Lisboa, Lisboa.

Sauvant, D., Schmidely, P. & Daudin, J. J. (2005). Les méta-analyses des données expérimentales: applications en nutrition animale. *INRA Productions Animales*, v. 18, n. 1, p. 63-73.

Shields, Jeffrey F. & Shields, Michael D. (1998). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 23, n. 1, p. 49-76.

Trotman, K. T. & Wood, R. (1991). A meta-analysis of studies on internal control judgments. *Journal of Accounting Research*, 29(1), pp. 180-192.

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

Winata, Lanita & Mia, Lokman. (2005). Information technology and the performance effect of managers' participation in budgeting: evidence from the hotel industry. *International Journal of Hospitality Management*, v. 24, n. 1, p. 21-39.

Zonatto, V. C. S. (2014). Influência de fatores sociais cognitivos de capacidade, vontade e oportunidade sobre o desempenho gerencial nas atividades orçamentárias das maiores empresas exportadoras do Brasil. 332 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau.

Agradecimentos:

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq). Artigo relacionado ao Projeto "Pesquisas em desempenho gerencial de gestores com responsabilidade orçamentária" (Processo: 472195/2014-0).