

Sistema de medição de desempenho habilitante: efeito na motivação, nas atitudes gerenciais e no desempenho gerencial

Jobson Ribeiro Cabral*^{id}

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, Brasil.

jcabral@furb.brVagner Horz^{id}

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, Brasil.

vagnerhorz@gmail.comMicheli Aparecida Lunardi^{id}

Professora Adjunta, Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, Brasil.

malunardi@furb.br

Resumo

Neste estudo, é analisado o efeito do sistema de medição de desempenho habilitante (PMS, em inglês) na motivação e nas atitudes gerenciais e seus reflexos no desempenho gerencial de gerentes intermediários das empresas brasileiras, classificadas entre as maiores e melhores em 2020. Utilizando a modelagem de equações estruturais, os resultados revelaram que o PMS habilitante tem efeito positivo nas atitudes e na motivação gerenciais. Além disso, as atitudes gerenciais influenciam diretamente o desempenho gerencial, atuando também como mediadoras entre o PMS habilitante e o desempenho. Essas descobertas têm implicações práticas ao fornecer insights para melhorar a gestão intermediária e permitir que as organizações avaliem suas práticas de PMS e desenvolvam planos de treinamento para aprimorar o desempenho dos gerentes intermediários.

Palavras-chave: sistema de medição de desempenho habilitante; atitudes gerenciais; motivação; desempenho gerencial.

Enabling performance measurement system: effect on motivation, managerial attitudes and managerial performance

Abstract

This study analyzes the effect of the enabling performance measurement system (PMS) on management motivation and attitudes and their impact on the managerial performance of middle managers in the largest and best Brazilian companies in 2020. Using structural equation modeling, results revealed that enabling PMS has a positive effect on managerial attitudes and motivation. Furthermore, managerial attitudes directly influence managerial performance, which in turn act as mediators between the enabling PMS and performance. These findings have practical implications by providing insights that lead to improvements in middle management and allowing organizations to evaluate their PMS practices and develop training plans to improve the performance.

Keywords: enabling performance measurement system; managerial attitudes; motivation; managerial performance.

Sistema de medición del desempeño habilitador: efecto sobre la motivación, las actitudes gerenciales y el desempeño gerencial

Resumen

Este estudio analiza el efecto del sistema de medición del desempeño habilitador (PMS, en inglés) en la motivación y las actitudes gerenciales y su impacto en el desempeño gerencial de los mandos intermedios en empresas brasileñas, clasificadas entre las más grandes y mejores en 2020. Utilizando modelos de ecuaciones estructurales, los resultados revelaron que el PMS habilitador tiene un efecto positivo en las actitudes y la motivación gerenciales. Además, las actitudes gerenciales influyen directamente en el desempeño gerencial, actuando también como mediadores entre el PMS habilitador y el desempeño. Estos hallazgos tienen implicaciones prácticas al proporcionar ideas para mejorar los mandos intermedios y permitir a las organizaciones evaluar sus prácticas de PMS y desarrollar planes de capacitación para mejorar el desempeño de los mandos intermedios.

Palabras clave: medición del desempeño habilitador; actitudes directivas; motivación; desempeño gerencial.

*Autor para dirigir correspondência.

Classificações JEL: C83; L60; M41.

Como citar: Cabral, J. R., Horz, V. e Lunardi, M. A. (2024). Sistema de medição de desempenho habilitante: efeito na motivação, atitudes gerenciais e desempenho gerencial. *Estudios Gerenciales*, 40(172), 258-270. <https://doi.org/10.18046/j.estger.2024.172.6436>

DOI: <https://doi.org/10.18046/j.estger.2024.172.6436>

Recebido: 18-09-2023

Aceito: 22-07-2024

Publicado: 30-10-2024

1. Introdução

O sistema de medição de desempenho (*performance measurement systems* — PMS), é uma ferramenta de apoio (Franco-Santos et al., 2012; Souza e Beuren, 2018) que fornece uma compreensão abrangente dos principais processos (De Menezes e Escrig-Tena, 2023; Santos e Beuren, 2023), bem como dos níveis de metas e propósitos da organização (Van der Hauwaert et al., 2022; Zeshan et al., 2023). Devido à sua complexidade, o PMS tem sido objeto de estudo por meio de várias abordagens, que incluem teorias motivacionais (Souza e Beuren, 2018), sociológicas, psicológicas (Franco-Santos et al., 2012) ou uma combinação entre elas, com o objetivo de esclarecer mecanismos subjacentes a esses sistemas (Santos e Beuren, 2023; Toyosaki, 2024).

O PMS incorpora elementos de informação, *feedback* e recompensas (Van der Hauwaert et al., 2022), que têm papel significativo na influência do comportamento dos colaboradores e na promoção do desempenho em nível individual, como o desempenho dos gerentes (Marginson et al., 2014; Mahama e Cheng, 2013; Souza e Beuren, 2018; Santos e Beuren, 2023). Nesse contexto, a teoria dos fundamentos da formalização burocrática, conforme desenvolvida por Adler e Borys (1996), oferece uma perspectiva valiosa sobre os sistemas de controle organizacional e suas implicações no comportamento e no desempenho dos colaboradores.

Adler e Borys (1996) desenvolvem a teoria dos fundamentos da formalização burocrática, propondo que os sistemas de controle possuem características tanto habilitantes quanto coercitivas. Dessa forma, os processos organizacionais podem ser concebidos de duas maneiras distintas: 1) de maneira habilitante, fomentando maior responsabilidade e autonomia entre os colaboradores ou 2) de maneira coercitiva, estabelecendo regras e interação limitada. Quando aplicados aos controles gerenciais, esses elementos indicam que os controles habilitados têm o potencial de intensificar a integração do funcionário com suas atividades no trabalho (Souza e Beuren, 2018; Santos e Beuren, 2023; Van der Hauwaert et al., 2022).

O *designer* e o uso de sistemas de planejamento e controle usado pela alta administração afeta aspectos internos, os quais podem ser associados ao comportamento dos indivíduos, como, por exemplo, atitudes e motivação dos gestores intermediários (Du Plessis e Van Niekerk, 2017; Islam et al., 2018; Merchant, 2007; Weber et al., 2002). A motivação e o aumento de atitudes positivas são listados por Merchant (2007) como elementos que podem ser potencializados nos indivíduos, a partir da sua participação nos processos da organização.

As organizações utilizam-se do PMS para estimular os colaboradores a mitigar problemas de controle organizacional (Burney et al., 2017). Os colaboradores são instruídos a compreender a influência de suas atividades sobre os indicadores de desempenho, alinhar suas atividades com a estratégia da organização e assim

alcançar maior motivação (Santos e Beuren, 2023; Van der Hauwaert et al., 2022).

Estudos como o de Van der Hauwaert et al. (2022) e de Van der Hauwaert et al. (2015) encontraram indícios que a motivação no trabalho influencia o desempenho em nível individual por meio dos sistemas de medição de desempenho, por meio do PMS habilitante os colaboradores podem perceber que a organização está valorizando suas contribuições. Nesse sentido, os funcionários retribuem com esforços para executar suas atividades (Imran e Aldaas, 2020; Wijethilake et al., 2018).

Islam et al. (2018) mostram que, quando o PMS é usado principalmente para desencadear atividades de melhoria em torno de objetivos estratégicos e os gerentes os percebem como benéfico, tem atitudes gerenciais efetivas com relação ao sistema, o que, de certa forma, pode ser esclarecido pela teoria social cognitiva (Bandura, 1997). Conforme essa teoria, as ações e condutas dos indivíduos estão ligadas às reações motoras, às reações verbais e às interações do indivíduo com o ambiente em que estão inseridos. Ainda, segundo essa teoria, há vários elementos que exercem impacto no progresso e no comportamento humano, incluindo, por exemplo, os aspectos relacionados ao comportamento como atitudes gerenciais e motivação, estes que sofrem influência do ambiente (PMS) (Bandura et al., 2008; Birnberg et al., 2006).

À medida que a pesquisa na contabilidade evoluiu, passando a adotar diversas perspectivas teóricas para lidar amplamente com questões substanciais (Birnberg e Shields, 2020), os estudiosos de contabilidade gerencial — como Bagheri et al. (2020), Franco-Santos et al. (2012), Souza e Beuren (2018), Santos e Beuren (2023), Macinati et al. (2016), Van der Hauwaert et al. (2022) — passaram a incorporar teorias provenientes da psicologia para examinar e analisar os elementos comportamentais relacionados às informações contábeis. Isso visa compreender de que maneira tais aspectos impactam os julgamentos e as decisões no contexto organizacional (Bagheri et al., 2020; Birnberg et al., 2006; Macinati et al. (2016)). Segundo a teoria social cognitiva, a concepção do comportamento desempenha papel fundamental na promoção das atividades organizacionais (Bandura, 1997) e na otimização do desempenho individual no ambiente de trabalho (Van der Hauwaert et al., 2022; Santos e Beuren, 2023).

Estudos que buscam compreender como as características do PMS influenciam a maneira como os funcionários percebem o ambiente de trabalho, suas motivações e, por conseguinte, seus comportamentos e atitudes têm investigado geralmente aspectos isolados das práticas contábeis (Santos e Beuren, 2023; Souza e Beuren, 2018; Toyosaki, 2024; Van der Hauwaert et al., 2022; Zeshan et al., 2023). Nesses estudos, são analisados elementos como fornecimento de *feedback*, disponibilidade de dados, atributos das metas e transparência nos procedimentos (Birnberg et al., 2006; Franco-Santos et al., 2012; Souza e Beuren, 2018). No entanto, são poucos os estudos que abordam esses aspectos de forma integrada, considerando

o PMS como sistema habilitante e avaliando seus efeitos no comportamento dos indivíduos. Nesse contexto, este estudo busca analisar o efeito do PMS habilitante na motivação e nas atitudes gerenciais seus reflexos no desempenho gerencial.

A pesquisa justifica-se pela relevância do tema e pela necessidade de estudos sobre essa abordagem especificamente aplicadas ao conjunto, PMS habilitante e seus efeitos nas atitudes gerenciais e desempenho gerencial em que não se identificaram estudos anteriores sob a perspectiva de investigação proposta neste estudo. Assim, destaca-se que, ao analisar os elementos sugeridos neste estudo, há uma contribuição prática significativa. Isso porque os gestores das empresas, com base nos resultados desta pesquisa, conseguem obter compreensão mais abrangente do PMS em sua organização e como ele impacta o comportamento das pessoas envolvidas nesse processo.

Neste estudo, avança-se no entendimento das implicações práticas e sociais do PMS para os gestores de alto escalão. Nesse contexto, identifica-se como tais práticas influenciam as atitudes gerenciais e a motivação dos gerentes de nível médio, proporcionando base para avaliar e aprimorar as práticas de gestão existentes. Além disso, destaca-se a importância de desenvolver planos de capacitação e treinamento com base nessa compreensão, a fim de melhorar o desempenho gerencial dos profissionais intermediários.

Quanto ao aspecto social e prático, o estudo identificou evidências que possam indicar fatores que interferem positivamente no comportamento de gerentes de nível médio e o que facilita o desempenho em nível gerencial. A identificação desses fatores pode auxiliar gestores na concepção e implementação de iniciativas que promovam um ambiente de PMS adequado, que favoreça comportamentos de motivação no trabalho e as atitudes gerenciais. Assim, contribui-se para que os gerentes de nível médio apresentem maior desempenho em suas funções.

2. Fundamentação teórica e hipóteses de pesquisa

2.1 Sistema de medição de desempenho habilitante e desempenho gerencial

No ambiente empresarial, os sistemas de controle de gestão são utilizados para facilitar a realização de objetivos de gestão e avaliar se esses objetivos estão sendo realizados. Esses sistemas de controles variam muito em *design*, mas normalmente consistem em regras e procedimentos, normas de comportamento, normas e medidas de desempenho, mecanismos de monitoramento e *feedback*, e incentivos para orientar e motivar os funcionários alcançarem objetivos organizacionais (Merchant e Van der Stede, 2007).

Há longa e rica história da pesquisa do sistemas de controles gerenciais, que tem sido avançada aplicando teorias das áreas de gestão, psicologia, economia e sociologia. Algumas dessas teorias são explícitas em suas suposições sobre o que motiva os indivíduos a agir e tomar

decisões, enquanto outras são menos específicas (Cruz et al., 2015; Dias e Borges, 2017; Haas e Speckbacher, 2017; Hartmann et al., 2010; Nani e Safitri, 2021).

Embora exista quantidade significativa na literatura sobre vários recursos de sistemas de controles gerenciais, chama-se atenção os *designers* PMS e sua importância no ambiente empresarial (Artz et al., 2012; Ferreira e Otley, 2009; Merchant, 2007; Toyosaki, 2024). O PMS está no centro da maioria das organizações e devem ser projetados para refletir a sua estratégia (Merchant e Van der Stede, 2007; Souza e Beuren, 2018; Toyosaki, 2024).

Denota-se na literatura que não há consenso referente à conceituação do PMS. Ferreira e Otley (2009) propuseram o PMS como mecanismo de redes formais e informais usado pelas empresas, para transmitir os objetivos e as metas, a fim de auxiliar o processo estratégico e para apoiar o aprendizado e a mudança. Nesse sentido, em definição de trabalho de um PMS, inclui mecanismos formais, processos, sistemas e redes usados pelas organizações (Malmi e Brown, 2008).

O PMS também se baseia na premissa de que os principais objetivos e metas são estabelecidos pelos gestores em todos os níveis, levando em consideração as expectativas das partes interessadas, mas não pressupõe que esses objetivos e metas sejam necessariamente os que melhor atendem à organização como um todo (Souza e Beuren, 2018). Para Ferreira e Otley (2009) tal definição vê o PMS desempenhando um papel de apoio para ampla gama de atividades gerenciais, incluindo processos estratégicos, que envolvem formulação e implementação estratégica e gestão contínua. Além disso, por meio de seu papel de habilitador de aprendizado e mudança, o PMS pode apoiar ou fomentar estratégias emergentes (Artz et al., 2012).

Adler e Borys (1996) sugeriram uma reanálise diante da inquietação com relação ao tipo de burocracia presente nas empresas. Os autores resgatam as dimensões que constituem um sistema destinado ao usuário e as adaptam ao contexto organizacional para elucidar as características habilitantes (reparo, transparência interna, transparência global e flexibilidade).

A característica de reparo permite que os próprios usuários reparem seus processos, evitando casos de falhas ou impasses. A transparência interna segue a lógica interna de operação e disponibiliza informações acerca do estado atual do sistema, incluindo disponibilidade e apresentação inteligível para o usuário. A transparência global diz respeito à compreensão abrangente do sistema e à habilidade de fornecer aos usuários ampla variedade de informações sobre o estado de todo o processo de produção. Por fim, a flexibilidade provê dados e apresenta opções para que o usuário possa tomar decisões (Adler e Borys, 1996; Souza e Beuren, 2018).

Um PMS com recursos habilitante permite que os seus usuários observem a lógica das consequências de suas atividades nos processos locais e globais da empresa, proporcionando a oportunidade de adequar indicadores para situações específicas e corrigir processos problemáticos. Esses elementos aumentam a probabilidade

de aprendizado, pois incentivam a compreensão do usuário sobre a lógica do processo e oferecem informações sobre o grau de realização das metas, contribuindo assim para a melhoria do seu desempenho em nível gerencial (Hall, 2008; Mahama e Cheng, 2013; Souza e Beuren, 2018).

As organizações podem usar o PMS para estimular os colaboradores a mitigar problemas de controle organizacionais (Santos e Beuren, 2023; Van der Hauwaert et al., 2022; Zeshan et al., 2023). Os colaboradores são capazes de compreender e avaliar como suas ações influenciam as métricas de desempenho, assim como alinhar suas ações à estratégia da empresa e, dessa forma, alcançar um desempenho eficaz no trabalho (Santos e Beuren, 2023; Souza e Beuren, 2018). Um PMS com características habilitante permite que o usuário perceba o vínculo de causa e efeito entre suas atividades, abrangendo tanto os processos locais quanto os resultados globais da empresa. Além disso, o sistema oferece a oportunidade de personalizar indicadores para situações específicas e corrigir processos com problemas identificados (Souza e Beuren, 2018). Esses aspectos aumentam as chances de aprendizado, já que incentivam o entendimento do usuário em relação à lógica do processo e oferecem informações sobre o grau de consecução das metas, o que pode aprimorar o seu desempenho gerencial (Mahama e Cheng, 2013). Nesse sentido, elaborou-se a primeira hipótese (H₁):

H₁: O PMS habilitante está relacionado positivamente ao desempenho gerencial.

2.2 Sistema de medição de desempenho habilitante e motivação

A relação entre o PMS e a motivação no ambiente de trabalho tem sido descrita a partir de variáveis intermediárias, como necessidades psicológicas (Ryan e Deci, 2017; Van der Hauwaert et al., 2022; Zeshan et al., 2023). No entanto, argumenta que podem existir componentes no PMS habilitante que sejam capazes de demonstrar possível ligação direta entre PMS habilitante e motivação no trabalho. O emprego de PMS habilitante pode levar à motivação no trabalho, fazendo com que os funcionários sintam que possuem os recursos e o suporte necessários para realizar suas tarefas. O PMS pode permitir o acesso aos elementos mencionados por Souza e Beuren (2018), tais como acesso a informações, suporte e oportunidades de aprendizado.

Um PMS é frequentemente associado a políticas de remuneração por desempenho e desenvolvimento de carreira, portanto um sistema que permite aos usuários entenderem como funciona sua lógica de avaliação permite que seja usado como meio para apoiar suas atividades e fornece base para o aprendizado que pode levar a atitudes e comportamentos positivos (Van der Hauwaert et al., 2022; Zeshan et al., 2023).

Nesse sentido, Van der Hauwaert e Bruggeman (2015) buscaram investigar o efeito das recompensas financeiras na motivação autônoma de gestores em um ambiente

caracterizado por PMS habilitante. Os autores captaram as dimensões de reparo, transparência interna, transparência global e flexibilidade de forma quantitativa por meio de uma *survey*. Van der Hauwaert e Bruggeman (2015) concluíram que as organizações obtêm vantagens ao adotar um PMS percebido como habilitante, uma vez que tal sistema resulta em níveis mais elevados de motivação autônoma. Nesse sentido, Souza e Beuren (2018) corroboram com a discussão acerca do PMS, analisando os reflexos do sistema características habilitantes no desempenho de tarefas e na satisfação no trabalho, mediadas pelo *empowerment* psicológico em um centro de serviços compartilhados, os autores indicam que os atributos do PMS influenciam a motivação dos indivíduos. Dessa forma, a implementação de sistemas com características habilitantes pode contribuir para a percepção dos funcionários sobre seu controle e autonomia no ambiente de trabalho.

Nessa direção, Souza e Beuren (2018) reforçam a discussão sobre o PMS, examinando os impactos de um sistema que apresenta atributos habilitantes no desempenho de tarefas e na satisfação no trabalho, mediados pelo *empowerment* psicológico em um centro de serviços compartilhados, os autores ressaltam que as particularidades do PMS exercem influência na motivação dos indivíduos. Isso sugere que o desenvolvimento de um sistema com características habilitantes pode contribuir para a percepção dos funcionários com relação ao controle e à autonomia em suas atividades laborais. Nesse sentido, formulou-se a segunda hipótese (H_{2a}):

H_{2a}: Há um efeito positivo do sistema de medição de desempenho habilitante na motivação no trabalho.

Estudos têm observado que a motivação no trabalho está positivamente relacionada ao aumento do desempenho gerencial (Van der Hauwaert e Bruggeman, 2015; Van der Hauwaert et al., 2022; Deci et al., 2008). Van Der Hauwaert et al. (2022) explicam que a motivação no trabalho pode ser preditor positivo do desempenho dos indivíduos, visto que quanto mais motivados está o funcionário, maior será a chance de empenhar esforços para aumentar seus meios produtivos e assim alcançar metas estabelecidas. Tais descobertas, como a de Van Der Hauwaert et al. (2022), são amplamente aceitas na literatura de psicologia (Baard et al., 2004; Van den Broeck et al., 2010).

Estudos recentes de controle gerencial confirmaram os resultados positivos da motivação no trabalho no desempenho gerencial (Chen et al., 2020; Groen et al., 2017; Pfister e Lukka, 2019; Van der Hauwaert et al., 2022; Wong-On-Wing et al., 2010). Nesse sentido, quanto maior a motivação dos indivíduos no ambiente do trabalho, melhor é sua percepção sobre seu desempenho gerencial. Com base nisso, desenvolveu-se a seguinte hipótese de pesquisa (H_{2b}): Há efeito positivo da motivação no trabalho no desempenho gerencial.

O estudo de Van der Hauwaert et al. (2022) focou nos aspectos em que o PMS está associado à motivação no trabalho autônomo, seus resultados evidenciam que

quanto mais motivado o funcionário está, melhor o desempenho gerencial. Van der Hauwaert et al. (2022) partem do pressuposto que quanto mais habilitante é o PMS, maior é o desempenho gerencial e quanto mais motivado o funcionário está, maior será o impacto no seu desempenho. Desse modo, espera-se que este estudo suporte essa relação, no qual os sistemas de medição de desempenho habilitantes, influenciem a motivação dos funcionários e conseqüentemente seu desempenho gerencial; assim, criou-se a seguinte hipótese de pesquisa (H_{2c}): A motivação no trabalho medeia a relação entre o PMS habilitante e o desempenho gerencial.

H_{2c}: A motivação no trabalho medeia a relação entre o sistema de medição de desempenho habilitante e o desempenho gerencial.

2.3 Sistema de medição de desempenho habilitante e atitudes gerenciais

A pesquisa em contabilidade gerencial avançou de forma significativa, considerando que evidenciou a exigência de organizações observarem aspectos comportamentais, como as atitudes dos gestores pode influenciar no funcionamento organizacional (Van der Hauwaert et al., 2022). Weber et al. (2002) explicam que a atitude é uma situação em que as pessoas respondem a um padrão de escolha e que estão relacionados a predisposições individuais para responder a determinados objetos que afetam o comportamento real das pessoas. No entanto, seu efeito pode ser diminuído ou potencializado dependendo do contexto em que atuam (Crano e Prislin, 2006).

No contexto empresarial, chama-se atenção às atitudes gerenciais, em que tais atitudes estão ligadas às atividades realizadas pelos colaboradores no contexto profissional e referem-se a pensamentos, sentimentos e reações no ambiente (Degenhart, et al., 2022; Du Plessis e Van Niekerk, 2017; Merchant, 2007). Diversos estudos encontraram indícios que sugerem que as atitudes dos gestores influenciam o desempenho em nível individual (Degenhart, et al., 2022).

Alguns estudos abordaram, pelo menos parcialmente, a questão das atitudes dos gestores quanto às medidas de avaliação de desempenho, fornecidas pelos sistemas de controles gerenciais. Lillis (2002) investigou a percepção de gestores com relação à eficácia das medidas de desempenho projetadas para medir o desempenho de suas subunidades de manufatura. Jordan e Messner (2012) abordaram qual é a extensão da preocupação dos gerentes quanto às características de *design* dos indicadores de desempenho e de outros sistemas de controle. Os resultados dos estudos de Jordan e Messner (2012) e Lillis (2002) evidenciam a importância de um sistema de controle gerencial, no caso desta pesquisa, o PMS habilitante, para o suporte da gestão em suas atitudes gerenciais.

Islam et al. (2018) estudaram as atitudes dos gerentes de nível superior com relação à incompletude dos PMS. Os

resultados do estudo sugerem que, se a incompletude de um PMS é considerada problemática ou não problemática, depende do papel que o PMS desempenha na implementação da estratégia de uma empresa. Os autores mostram que, quando o PMS é usado principalmente para desencadear atividades de melhoria em torno de objetivos estratégicos, os gerentes percebem que existem atividades de melhoria adequada.

O estudo de Cäker et al. (2021) demonstra como os PMS podem ser importantes para o controle dos gerentes superiores e dos gerentes subordinados. Os achados de Cäker et al. (2021) oferecem uma explicação de como os gerentes superiores têm atitudes gerenciais positivas para fazer com que os gerentes subordinados usem as características de um PMS habilitante para fins de controle e para apoiar a experiência de gerentes subordinados. Cäker et al. (2021) concluíram que o PMS habilitante, quando utilizado por gerentes superiores, pode ser visto como uma ferramenta eficaz de controle gerencial

Nesse sentido, os indivíduos precisam de um contexto de trabalho no qual possam ser eficazes com relação ao seu trabalho, onde recebam *feedback* relevante sobre a competência e não se sintam obrigadas a realizar atividades antes de estarem prontas para dominá-las (Van der Hauwaert et al., 2022). Quando o PMS permite reagir a tempo para evitar problemas (reparo) e dá aos gestores indicação de como executam o seu trabalho, fornece-lhes *feedback* relevante para a competência, que os apoia para fazer um trabalho com maior desempenho.

Além disso, em um contexto de medição de desempenho, os gerentes podem ter atitudes positivas para melhorar seus métodos produtivos (reparo) e podem fazer alterações no PMS (flexibilidade). Isso os faz sentirem-se mais empoderados e vivenciarem um contexto de trabalho que diminui o risco de serem direcionados para atividades para as quais não estão preparados. Por fim, um PMS que facilite e estimule a comunicação com outras pessoas na organização (transparência global) contribui para um contexto de trabalho que proporciona sentimento de pertencimento e conexão, que deve satisfazer a necessidade de relacionamento dos gerentes (Van der Hauwaert et al., 2022). Conseqüentemente, elaborou-se a hipótese de pesquisa (H_{3a}):

H_{3a}: Há um efeito positivo do sistema de medição de desempenho habilitante nas atitudes gerenciais.

De acordo com Brayfield e Crockett (1955), as atitudes gerenciais afetam o desempenho do indivíduo no ambiente de trabalho. Essa constatação dos autores é corroborada por Mia (1988), pois mostra que os gerentes que estão ativamente envolvidos no processo de gestão relatam boas atitudes e melhor desempenho gerencial. Cäker et al. (2021), além disso, evidenciam que, quando as atitudes dos gestores eram proativas e positivas, o desempenho nos processos de gestão, como o orçamentário, também era percebido como elevado. Dessa forma, a presença

de atitudes gerenciais positivas por parte dos gestores tende a resultar em melhores desempenhos no trabalho, especialmente no âmbito gerencial (Cäker et al., 2021).

Degenhart et al. (2022) apontam que as atitudes dos gestores potencializam o desempenho gerencial, devido ao sistema cognitivo autorreferente dos indivíduos, eles conseguem regular seu comportamento, escolhendo ações apropriadas para executar em um ambiente específico. Esse processo leva em consideração tanto suas próprias expectativas quanto as influências do ambiente circundante. Nesse contexto, as atitudes gerenciais influenciam a dedicação que o indivíduo coloca em suas atividades de trabalho, buscando executá-las com eficácia, o que também irá influenciar o seu desempenho no trabalho. Nesse sentido, elaborou-se a seguinte hipótese de pesquisa (H_{3b}): Há efeito positivo das atitudes gerenciais no desempenho gerencial.

Os gestores, quando percebem a existência de um PMS como suporte gerencial, podem responder de forma diferenciada aos seus impactos, o que pode explicar os distintos resultados encontrados para a relação direta entre PMS e atitudes (Cäker et al., 2021; Islam et al., 2018; Jordan e Messner, 2012). Bandura (1997) explica que isso acontece devido às variações nas capacidades psicológicas dos indivíduos, e existem aqueles que enfrentam dificuldades em aprender e se desenvolver.

Nesse sentido, propõe-se que, quando os gestores reconhecem a utilidade do PMS e percebem que ele os capacita a se tornarem gestores mais eficazes, flexíveis e inovadores, isso resultará em um desempenho aprimorado no cumprimento de suas responsabilidades gerenciais. Embora a literatura demonstre uma conexão direta entre as atitudes gerenciais em relação ao PMS, não foram identificadas evidências específicas na literatura contábil que comprovem como essa relação pode influenciar o desempenho gerencial. No entanto, presume-se que atitudes gerenciais positivas com relação a um PMS habilitante contribuem para melhorar o desempenho gerencial: H_{3c} – Há efeito positivo do PMS habilitante no desempenho gerencial mediado pelas atitudes gerenciais.

2.4 Motivação no trabalho e Atitudes gerenciais

Cho e Perry (2012) abordam que a motivação é um importante condutor das atitudes dos funcionários. Em seu estudo, Cho e Perry (2012) estudaram a influência da motivação intrínseca nas atitudes dos funcionários no qual sugeriram hipóteses que condicionam os efeitos da motivação nas atitudes dos indivíduos. As hipóteses abordavam que o vínculo entre a motivação e as atitudes dos funcionários será fortalecido sob altos níveis de confiabilidade gerencial. Ou seja, variável confiabilidade gerencial agrega motivação intrínseca para gerar maiores atitudes. Merchant (2007) aponta que a motivação e atitudes gerenciais tendem a ser mais positivas em organizações que incorporam o orçamento como parte integrante de sua estratégia de controle administrativo.

Observa-se que estudos anteriores observaram variáveis antecedentes a motivação, no qual impacta em atitudes gerenciais mais positivas. Neste estudo, além de analisar variáveis antecedentes como PMS, analisa a relação direta entre a motivação e a atitudes gerenciais, no qual postula que quanto mais motivados está o indivíduo no ambiente de trabalho, maiores serão a chances de ter atitudes gerenciais positivas (H_4): Há efeito positivo da motivação nas atitudes gerenciais.

Partindo do pressuposto de Merchant (2007) no qual aborda que a motivação e as atitudes dos gestores de nível médio com relação aos sistemas de controle gerencial, são mais expressivas em empresas que empregam sistemas gerenciais, elaboraram-se as hipóteses 5_a , 5_b e 5_c . As hipóteses abordam que um PMS habilitante (como um sistema de controle gerencial) pode sinalizar aos gerentes a necessidade de iniciar ações de melhoria e permite que eles reajam em tempo hábil, iniciando-os ações de melhoria (reparo). O PMS habilitante permite que os gestores façam alterações de forma autônoma nos processos quando necessário (flexibilidade).

As características do PMS habilitante criam um contexto de trabalho que oferece às pessoas liberdade para fazer suas próprias escolhas, gerando assim maiores níveis de motivação e atitudes (Bisbe et al., 2019). Além disso, quando os gerentes têm um bom entendimento das medidas de desempenho e por que elas são necessárias (transparência interna), com um vínculo claro com o papel de seu trabalho na organização como um todo (transparência global), um PMS habilitante fornece a eles uma justificativa significativa para realizar as tarefas dentro de seu trabalho. Finalmente, quando o contexto de medição de desempenho permite a comunicação com outros *stakeholders* da organização (transparência global), os gerentes têm a oportunidade de discutir com os outros suas dificuldades de escolha vivenciadas, o que também facilita seu sentimento de autonomia (Bisbe et al., 2019).

Em suma, conforme argumentado por Bisbe et al. (2019), levanta-se a hipótese de que as quatro características de um PMS habilitantes moldam o sentimento (motivação) dos gerentes sobre a autonomia que eles têm na realização de seu trabalho, assim como tais indivíduos motivados tendem a ter maiores atitudes e conseqüentemente maiores desempenho gerencial. Nesse sentido, a necessidade de autonomia das pessoas é apoiada quando elas recebem uma justificativa significativa para realizar as tarefas dentro de seu trabalho, quando seus sentimentos e dificuldades vivenciadas na situação de trabalho são totalmente reconhecidos e quando escolhas suficientes são transmitidas a elas (Gagné e Deci, 2005).

H_{5a} : Há efeito positivo do PMS habilitante nas atitudes gerenciais mediada pelas motivações no trabalho.

H_{5b} : Há efeito positivo das atitudes gerenciais e desempenho gerencial, mediado pela motivação no trabalho

Adicionalmente, acredita-se que o PMS habilitante, a motivação e a atitude gerencial, juntas, podem impactar positivamente no aumento do desempenho gerencial. Assim, com base nesse entendimento, foi proposta a seguinte hipótese de mediação de séries:

H_{5c} : A motivação e as atitudes gerenciais assumem simultaneamente papel mediador na relação entre o PMS habilitante e o desempenho gerencial

3. Metodologia

A metodologia empregada neste estudo pode ser categorizada como pesquisa abordagem inferencial, pois buscou-se fazer conclusões gerais a partir de amostras, utilizando técnicas como estimativas e testes de hipóteses. O método utilizado foi o levantamento por meio de uma pesquisa (*survey*), com abordagem quantitativa na coleta de dados. A população objeto de estudo compreendeu os gestores das 1.000 maiores e melhores empresas listadas pela *Revista Exame* no ano de 2020. Na pesquisa, utiliza-se de técnicas estatísticas de equações estruturais, por meio do software SmartPLS para estimar a relação entre PMS habilitante, motivação, atitudes gerenciais e desempenho gerencial. Esses fenômenos serão preliminarmente coletados de forma quantitativa e remetem à posterior análise quantitativa.

A amostra compreende 219 gestores de níveis intermediário que exercem as funções de analistas, supervisores, coordenadores e gerentes de diferentes áreas funcionais das empresas. Para assegurar a qualidade e relevância dos dados coletados, esta pesquisa adotou rigoroso critério de seleção dos participantes, limitando-se a gestores de nível médio com experiência comprovada em suas respectivas áreas de atuação. Os participantes foram selecionados com base em critérios específicos de qualificação, incluindo anos de experiência no cargo, e responsabilidades gerenciais (Degenhart et al., 2022; Zonatto et al., 2020). Além disso, foram tomadas medidas

para garantir a representatividade da amostra, buscando participantes de diferentes setores industriais e contextos organizacionais (Zonatto et al., 2020). Essas medidas visaram assegurar que os respondentes possuíssem o conhecimento e a experiência necessários para fornecer *insights* relevantes sobre as práticas de gestão e sobre os sistemas de medição de desempenho em suas organizações (Degenhart et al., 2022; Zonatto et al., 2020).

Foram enviados, no período de agosto a novembro de 2022, 2.601 convites via LinkedIn, dos quais 531 convites foram aceitos e 223 respondentes, sendo excluídas 4 respostas, por não ter todas as informações necessárias para a pesquisa, obtendo taxa de retorno de 8,42% em relação a população do estudo, o que, de certa forma, para alguns estudiosos, é considerada uma amostra pequena, o que pode ser arriscado generalizar os resultados para a população mais ampla, especialmente se a amostra não for representativa o suficiente. Contudo, mesmo reconhecendo-se a existência de tais limitações, entende-se que estas não invalidam o desenvolvimento desta pesquisa, em face do rigor dos procedimentos estabelecidos para a coleta e análise dos dados.

Os setores econômicos que compuseram a amostra deste estudo abrangem uma variedade de segmentos. A amostra abrange todas as cinco regiões do Brasil, englobando aproximadamente 11 unidades federativas, compreendendo 10 estados e o distrito federal. Isso permite uma representação mais precisa das características dessas empresas em âmbito nacional, considerando o fator geográfico e possíveis variações culturais.

Os instrumentos empregados para a coleta de dados foram traduzidos e revisados por especialistas do departamento de idiomas da universidade dos autores deste artigo. Uma comparação foi realizada com instrumentos utilizados em outras pesquisas já conduzidas no Brasil que empregaram esses mesmos instrumentos. Posteriormente, o instrumento adaptado foi submetido à análise de três pesquisadores na área gerencial de contabilidade, todos Doutores em Ciências Contábeis,

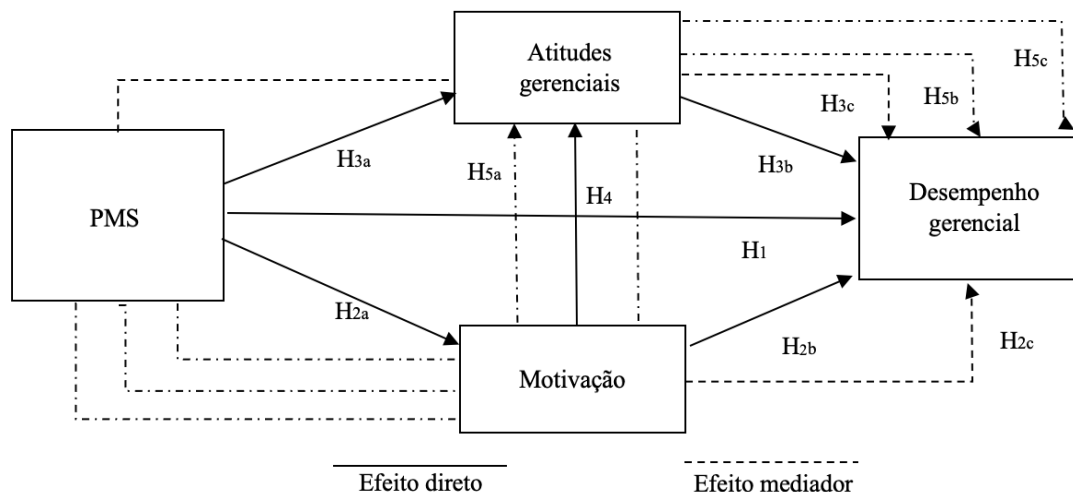


Figura 1. Desenho da pesquisa

e dois especialistas no tema, com o intuito de avaliar a tradução e sugerir eventuais adaptações necessárias para capturar os conceitos centrais investigados na pesquisa.

Posteriormente, foi conduzido pré-teste com o intuito de avaliar se havia alguma questão que não estava clara para os respondentes da pesquisa. O pré-teste consistiu na aplicação do instrumento de pesquisa enviado por e-mail a 15 alunos de doutorado com experiência na área de controladoria do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, os quais constituíram os participantes dessa fase. Inicialmente, foi explicado o propósito do pré-teste aos alunos convidados, solicitando-lhes participação e colaboração na avaliação de cada item do instrumento de coleta de dados proposto. Ao término do pré-teste, identificaram-se sugestões de aprimoramento no instrumento de coleta, visando esclarecer alguns termos que poderiam não ser compreendidos pelos participantes da pesquisa.

A técnica estatística empregada é a modelagem de equações estruturais, a qual busca identificar relações entre variáveis latentes, explorando simultaneamente as relações de múltiplas regressões entre os construtos utilizados em uma pesquisa (Hair Jr. et al., 2017). Após o processamento dos dados, a planilha foi importada para o software SmartPLS, versão 4.0.8.3.

Posteriormente, procedeu-se à validação dos construtos por meio do coeficiente de alfa de Cronbach (para indicadores e construtos), da confiabilidade composta (CC) e da variância média extraída (*average variance extracted* ou AVE). Por fim, conduziu-se a análise fatorial com o objetivo de explicar o conjunto de variáveis associadas a cada construto. A avaliação da carga fatorial para Hair Jr. et al. (2009) em amostras de 150 respondentes, para ser significativa, deve ser maior que 0,45. Estabeleceu-se cumunalidade de > 0,60. Segundo Hair Jr. et al. (2009, p. 112), a cumunalidade de uma variável é a estimativa da variância compartilhada, ou comum, entre as variáveis conforme representada pelos fatores obtidos. Para atender ao objetivo proposto nesta pesquisa, utilizou-se dos constructos de pesquisa, no qual a variável de PMS habilitante foi medida usando a versão da escala de Van der Hauwaert et al. (2022). Assim como Hartmann e Maas (2011), Van der Hauwaert et al. (2015) contam com as quatro características de Adler e Borys (1996): dimensões de reparo, transparência interna, transparência global e flexibilidade.

Em seguida, para identificar as variáveis de atitude dos gerentes de nível médio referentes ao PMS, utilizou-se da variável de atitudes gerenciais com relação ao orçamento, que foi adaptada do instrumento de pesquisa desenvolvido por Merchant (2007). A motivação foi investigada a partir do instrumento de pesquisa proposto por Wong-On-Wing et al. (2010). Além desta pesquisa desenvolvida na área contábil, Zonatto (2014) também utilizou este instrumento.

Para avaliar o desempenho gerencial dos participantes deste estudo, empregou-se o instrumento de autoavaliação desenvolvido por Mahoney et al. (1963, 1965), na versão adaptada por Zonatto (2014). Considerando as variáveis selecionadas para esta pesquisa, esta medida de

desempenho gerencial tem aparecido em vários estudos anteriores desenvolvidos na contabilidade, como Degenhart et al. (2022) e Zonatto et al. (2020).

4. Discussões e resultados

4.1 Descrição da amostra

A amostra da pesquisa consiste em 219 gestores de níveis médio (analista 64,85%, gerente 11,87%, coordenador 3,19% e supervisor 20,09%), dos participantes da pesquisa, 62,55% são do sexo feminino, 36,99% são do sexo masculino, e 0,46% optaram por não fornecer essa informação. Quanto à faixa etária predominante, 85 respondentes têm entre 21 e 30 anos, 34,70% têm idade entre 31 e 40 anos, 26,03% estão na faixa etária de 41 a 50 anos, e apenas um profissional possui mais de 51 anos, representando 0,46% dos respondentes, resultados esses bastantes expressivos, e confirma a tendência do mercado de acordo com a *Revista Exame* 2021, no qual a idade média dos líderes brasileiros está diminuindo.

Com relação a caracterização das empresas, a atividade econômica principal das empresas da amostra é o setor comercial com (42,01%), seguida pela indústria (33,79%) e por serviços (24,20%). Das 219 empresas da amostra, 194 apresentam capital aberto e 25 capitais fechado. Entre as áreas de atuação das empresas, destacam-se o varejo, com predominância com relação ao setor comercial (31,96%). Já o setor industrial e de serviços são os que tem maior diversidade em relação as suas áreas de atuação, como, por exemplo, agronegócio (6,39%), alimentos (5,48%), automação (5,02%), têxtil (6,39%) e petróleo (5,02%) para indústrias e serviços financeiros (4,11%), serviço hospitalar (4,57%) e tecnologia da informação (8,68%) para o setor de serviços.

4.2 Abordagem quantitativa: PLS-SEM

Conforme o modelo de mensuração, no qual evidencia a confiabilidade e validade dos construtos, sendo aplicada a modelagem do construto de segunda ordem (PMS habilitante), realizou-se uma estrutura de ordem superior do tipo I, empregando a abordagem de repetição de indicadores (Sarstedt et al., 2019). De acordo com a Tabela 1, são apresentados os resultados de mensuração da pesquisa.

Com a utilização da análise fatorial confirmatória, uma questão do construto "Desempenho gerencial" foi excluído por apresentar carga fatorial abaixo de 0,60, e os demais itens demonstraram adequação (> 0,6 [Hair et al., 2017]). A consistência interna evidencia a confiabilidade com alfa de Cronbach (α) dos construtos acima de 0,70, já *composite reliability* (CR) demonstra cargas satisfatórios (> 0,7 [Hair et al., 2019]). Confirma-se a validade convergente do modelo, pelo fato que a AVE foi superior ao adequado (> 0,5 [Hair et al., 2019]).

A validade discriminante, avaliada pelo critério de Fornell-Larcker, é confirmada quando as cargas na diagonal

(raiz quadrada da AVE) são superiores às correlações entre os construtos (Hair et al., 2017). Após a confirmação da validade do modelo de mensuração, apresenta-se o modelo estrutural conforme a Tabela 2. Esse processo considerou um *bootstrapping* de 5.000 reamostragens, com cálculo pelo método de *bias-corrected and accelerated* e um teste bicaudal.

Pelo âmbito da variância explicada (R^2) com a atitude gerencial (67,2%) e com a motivação (54,7%), existe uma considerável capacidade explicativa atribuída às variáveis exógenas, como indicado por um grande poder (Cohen, 1988). Portanto, o modelo não exhibe multicolinearidade, uma vez que o maior valor de VIF encontrado entre as

variáveis independentes foi inferior a 3,0 (Hair et al., 2019). A relevância preditiva indicada pelo Q2 referente à atitude gerencial (43%) e à motivação (33,7%) são aceitáveis por evidenciarem valores acima de zero, demonstrando a conformidade preditiva do modelo (Hair et al., 2019).

No que se refere às três variáveis de controle inseridas do modelo (tamanho, tempo de atuação e capital), percebe-se que a variável de controle tamanho (mensurado pelos números de funcionários) foi estatisticamente significativa, sendo que as outras não tiveram significância, o que evidencia que quanto mais complexas e grandes são as empresas, maior é a necessidade de sistemas de controles gerenciais para auxiliar a gestão a tomar a melhor decisão

Tabela 1. Modelo de mensuração

Painel A. Estatística descritiva, confiabilidade e validade convergente							
Variáveis	Média	(DP)	Alpha	CR	AVE		
1. PMS habilitante	6,09	0,93	0,955	0,962	0,866		
2. Atitudes gerenciais	6,07	0,97	0,870	0,906	0,665		
3. Motivação	5,98	1,04	0,912	0,930	0,665		
4. Desempenho gerencial	5,63	0,84	0,884	0,906	0,548		
Painel B. Validade discriminante — Critério de Fornell-Larcker							
Variável	1	2	3	4	5	6	7
1.PMS habilitante	0,930						
2. Atitudes gerenciais	0,750	0,816					
3. Motivação	0,739	0,777	0,809				
4.Desempenho gerencial	0,557	0,574	0,534	0,741			
5.Tamanho	0,119	0,065	0,103	0,230	-		
6. Tempo	0,101	0,118	0,112	0,059	0,315	-	
7. Capital	0,077	0,088	0,139	-0,036	-0,102	0,079	-

Nota: Os valores em negrito na diagonal representam a raiz quadrada da AVE; α = alfa de Cronbach; CR = composite reliability DP = Desvio-padrão.

Tabela 2. Modelo estrutural

Painel A. Hipóteses da pesquisa						
Relação	Hipóteses	Beta (β)	Valor t	p-valor	(5%;95%)	Decisão
Relações diretas						
PMS hab → DG	H1	0,218	2,035	0,042**	[0,047; 0,399]	Não rejeitada
PMS hab → Mot	H2a	0,739	15,096	0,000***	[0,653; 0,812]	Não rejeitada
Mot → DG	H2b	0,127	1,270	0,204	[-0,039; 0,289]	Rejeitada
PMS hab → AG	H3a	0,387	5,880	0,000***	[0,276; 0,493]	Não rejeitada
AG → DG	H3b	0,314	2,675	0,007**	[0,120; 0,507]	Não rejeitada
Mot → AG	H4	0,492	7,872	0,000***	[0,389; 0,595]	Não rejeitada
PMS hab → Mot → DG	H2c	0,094	1,251	0,211	[-0,028; 0,219]	Rejeitada
Painel B Relações indiretas						
PMS hab → Mot → DG	H2c	0,094	1,251	0,211	[-0,028; 0,219]	Rejeitada
PMS hab → AT → DG	H3c	0,121	2,617	0,009**	[0,046; 0,197]	Não rejeitada
PMS hab → Mot → AG	H5a	0,363	6,817	0,000***	[0,278; 0,453]	Não rejeitada
Mot → AG → DG	H5b	0,154	2,391	0,017**	[0,054; 0,264]	Não rejeitada
PMS hab → Mot → AG → DG	H5c	0,114	2,343	0,019**	[0,040; 0,119]	Não rejeitada
Tam → DG	-	0,184	2,444	0,015**	[0,062; 0,307]	-
Temp → DG	-	-0,067	1,214	0,225	[0,612; 0,018]	-
Cap → DG	-	-0,075	1,368	0,171	[-0,166; 0,012]	-
Painel C. R2, Q2 e VIF						
Variável			R2	Q2	VIF máx	
Atitude gerencial			0,672	0,430	1,000	
Motivação			0,547	0,337	2,994	
Desempenho gerencial			0,411	0,202	2,682	

Nota: PMS hab = PMS habilitante; Mot = motivação; AG = atitude gerencial; DG = desempenho gerencial; VIF = *variance inflation fator*; * $p < 0,01$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,001$.

e assim ajudar o desenvolvimento de seus subordinados (Van der Hauwaert et al., 2022).

4.3 Discussão de resultados

Com relação à primeira hipótese H_1 de pesquisa, que previa que o sistema medição de desempenho tem relação positiva no desempenho gerencial, não foi rejeitada a hipótese, pois houve associação positiva e significativa em *Beta* β (0,218) e *p-valor* (0,042). Tal resultado representa que, quando os sistemas de medição de desempenho são desenhados com características habilitantes, principalmente como mecanismos de apoio à gestão no monitoramento e execução das estratégias e dos objetivos pelos gestores pode haver influência positiva no desempenho gerencial dos funcionários. O resultado dessa hipótese está em conformidade com o estudo de Mahama e Cheng (2013), Souza e Beuren (2018), que encontraram resultados positivos quanto ao PMS e ao desempenho gerencial.

A H_{2a} afirmava que o PMS habilitante influencia positivamente a motivação dos funcionários também não foi rejeitada, *Beta* β (0,739) e *p-valor* (0,000); essa evidência permite identificar que os funcionários, quando percebem os PMS como habilitante, têm maior motivação, pois tal sistema contribui para a percepção dos funcionários com relação ao seu controle e autonomia no trabalho. Os achados ainda evidenciam que quando o PMS habilitante é percebido como habilitante, disseminam informações e a ocorrência de *feedbacks*, identificando problemas e sua solução por meio da habilidade dos próprios colaboradores. Destaca-se que este resultado está em conformidade com os achados nos estudos, Souza e Beuren (2018) e Van der Hauwaert et al. (2022), que também encontraram influência positiva e significativa entre os sistemas de medição de desempenho e a motivação, o que reforça ainda mais a importância de um sistema mais flexível que possam ser um dos mecanismos que influenciam de forma positiva a motivação dos empregados.

As hipóteses H_{2b} e H_{2c} foram rejeitadas, o que evidência que, mesmo o PMS habilitante impactando na motivação dos empregados, tais indivíduos não se veem com desempenho elevado quando estão motivados. Esses resultados contradizem as pesquisas contemporâneas em contabilidade, como os estudos de Souza e Beuren (2018) e Van der Hauwaert et al. (2022), que sugerem que, quanto mais motivados os indivíduos estão no ambiente de trabalho, melhor é o desempenho gerencial.. Isso pode ser explicado, em parte, conforme Zonatto (2014), que afirma que o desempenho dos indivíduos no ambiente organizacional é influenciado por um conjunto de fatores, e não por um único elemento. Esses fatores incluem aspectos cognitivos, comportamentais e ambientais, que, ao interagirem, podem gerar uma influência positiva no indivíduo, associada à motivação no trabalho e refletida no desempenho gerencial.

A hipótese H_{3a} , que previa uma relação positiva nas atitudes gerenciais, não foi rejeitada, com um nível de

significância de 1%. O resultado, positivo e significativo, mostra que, quando um PMS é percebido pelos gestores como habilitante, eles tendem a adotar atitudes gerenciais mais positivas. Isso ocorre porque os sistemas são capazes de auxiliar na tomada de decisão, oferecendo informações específicas e globais (transparência interna e global), tanto financeiras quanto não financeiras, sobre seus subordinados.

A hipótese H_{3b} também foi aceita, mostrando uma influência positiva e significativa, com um coeficiente *Beta* ($\beta = 0,314$) e *p-valor* (0,007). Esse resultado evidencia que, quanto mais positivas forem as atitudes gerenciais empregadas pelos gestores, maior será sua percepção e influência no desempenho gerencial."

Quando analisado o efeito do PMS habilitante no desempenho gerencial, mediado pelas atitudes gerenciais H_{3c} , são encontrados resultados positivos e significativos em 1%, o que evidencia que, quando os sistemas de medição de desempenho, são estruturados como habilitante e são capazes de auxiliar os gestores em suas atitudes para aprimorar e melhorar o seu desempenho. O PMS com suas características habilitantes de reparo, flexibilidade, transparência interna e global, permite aos gestores repararem seus meios de produção e de seus funcionários, além de alterar atividades para maior produtividade através de sua lógica flexível e possibilitar de forma clara e abrangente informações sobre medidas de desempenho que possam ser associadas aos seus desempenhos em nível gerencial.

A hipótese H_4 previa que os líderes e os funcionários motivados possuem maiores atitudes gerenciais, o que também não foi rejeitado, *Beta* β (0,492) e *p-valor* (0,000), o que evidencia que indivíduos no ambiente de trabalho no qual estão mais motivados tendem a ter atitudes gerenciais mais positivas, porém tais resultados requerem melhor explicação da causa das motivações que podem influenciar as atitudes gerenciais. Nesse sentido, o estudo propôs analisar a H_{5a} , a qual considera os sistemas de medição de desempenho habilitante, como um antecedente à motivação. Tal hipótese também não foi rejeitada, *Beta* β (0,363) e *p-valor* (0,000), o que confirma que, quando o PMS é estruturado como habilitante, há efeito positivo no comportamento (motivação) dos indivíduos no ambiente de trabalho elevando as atitudes gerenciais.

Já a hipótese H_{5b} dispõe que indivíduos mais motivados e com maiores atitudes gerenciais maior será seu desempenho gerencial. Tal hipótese não foi rejeitada, *Beta* β (0,154) e *p-valor* (0,017), o que evidencia que quanto mais motivados estão os funcionários, maiores serão suas atitudes e melhor será seu desempenho.

A hipótese H_{5c} de pesquisa propôs analisar a mediação da motivação e das atitudes gerenciais na relação do PMS habilitante com o desempenho gerencial. A H_{5c} não foi rejeitada, *Beta* β (0,114) e *p-valor* (0,019), tal resultado demonstra que um PMS é estruturado com características habilitante pela gestão, capaz com suas características de flexibilidade, reparo, transparência interna e global a auxiliar os seus usuários a desenvolverem flexibilidade, inovação,

atenção ao sucesso da organização e aprimoramento de seus métodos de produção. Quando os usuários estão altamente motivados, é mais provável que adotem atitudes gerenciais proativas, manifestando desempenho gerencial elevado e demonstrando maior comprometimento com as metas estabelecidas pela organização. Isso contribui para a qualificação do processo de gestão.

5. Conclusões

No estudo, analisou-se o efeito do PMS habilitante na motivação e nas atitudes gerenciais e seus reflexos no desempenho gerencial. O resultado da pesquisa mostra que o PMS fornece informações úteis para a tomada de decisão por parte dos gestores, permitindo a percepção do ambiente organizacional. O PMS na configuração habilitante proporciona aprendizagem aos colaboradores, pois estimula a compreensão dos processos e oferece informações sobre o nível de concepção das metas favorecendo o desempenho de tarefas e atitudes gerenciais que resultam na melhoria do processo produtivos.

Os achados apontam que o PMS habilitante favorece a motivação dos indivíduos no ambiente de trabalho e colabora para o compartilhamento de informações e para a ocorrência de *feedbacks*. O PMS habilitante aponta problemas e sua solução por meio da habilidade dos próprios colaboradores, melhorando as atitudes e o desempenho gerencial. Desse modo, conclui-se que o PMS favorece a concepção das tarefas e favorece a motivação dos colaboradores no ambiente de trabalho, conseqüentemente, estimula comportamento e atitudes proativas e positivas resultam aprimoramento do desempenho gerencial e nos processos de gestão da organização.

Implicações teóricas, o estudo contribui para o entendimento das conseqüências do PMS habilitante na motivação dos colaboradores promovendo a colaboração, o compartilhamento de informações e a ocorrência de *feedbacks* no ambiente de trabalho (Souza e Beuren, 2018; Bisbe et al., 2019; Van der Hauwaert et al., 2022). O PMS habilitante reforça as atitudes gerenciais, resultando no desenvolvimento de autonomia e empoderamentos dos colaboradores, o que favorece o desempenho gerencial (Souza e Beuren, 2018; Van der Hauwaert et al., 2022). O PMS com características habilitantes conduzem os gestores a desenvolver flexibilidade, inovação, atenção ao sucesso da organização e promover melhorias no ambiente organizacional.

A contribuição deste estudo para a literatura acadêmica reside na sua ampliação do entendimento sobre os efeitos do PMS no ambiente organizacional. Ao confirmar e expandir descobertas anteriores, o estudo fornece evidências robustas de que o PMS habilitante está positivamente associado à motivação dos colaboradores, ao compartilhamento de informações e ao desenvolvimento de atitudes gerenciais proativas. Além disso, ao destacar o papel do PMS na promoção da autonomia dos colaboradores e na facilitação

de processos de aprendizagem organizacional, o estudo contribui para a consolidação de teorias relacionadas à gestão de desempenho e oferece *insights* práticos valiosos para gestores e pesquisadores interessados na otimização do desempenho organizacional.

Além disso, os achados também permitem o debate de implicações para a prática, ao evidenciar que o PMS habilitante favorece a integração do colaborador com suas atividades no trabalho e resulta em comportamento proativo e autonomia no ambiente de trabalho. O PMS habilitante permite que os gestores ponderem a avaliar suas práticas de gestão para desenvolver planos de capacitação e treinamento, visando potencializar desempenho gerencial na organização.

Como limitação do estudo, destaca-se a população, pois as empresas foram escolhidas por conveniência e por estarem listadas entre as maiores e melhores empresas do Brasil, pois mais organizações melhorariam os resultados. Como outra limitação tem-se a inclusão de outras variáveis não observadas. No entanto, mesmo reconhecendo que tais limitações existem, dado o rigor dos procedimentos estabelecidos para a coleta e análise de dados, é compreensível que tais limitações não invalidem o desenvolvimento deste estudo.

A primeira sugestão como pesquisa futura consiste em analisar através do ciclo de vida dos sistemas de medição de desempenho, como as modificações de suas interfaces que ocorrem durante todo o processo, poderiam sofrer influências de fatores comportamentais, pessoais e cognitivos ou até o próprio ambiente. A segunda sugestão de pesquisa constaria em analisar até que ponto a habilitação dos sistemas de medição de desempenho é considerada como benéfica para as organizações, ou seja, até que ponto o sistema pode ser flexível e se tal restrição ambiental poderia influenciar de forma positiva ou negativa as atitudes gerenciais dos funcionários.

Conflito de interesses

Os autores declaram não haver conflito de interesses.

Referências

- Adler, P. S. & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive, *Administrative Science Quarterly*, 19(1), 61-89. <https://doi.org/10.2307/2393986>
- Artz, M. Homburg, C. & Rajab, T. (2012). Performance-measurement system design and functional strategic decision influence: The role of performance-measure properties, *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 445-460. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.07.001>
- Baard, P. P., Deci, E. L. & Ryan, R. M. (2004). Intrinsic need satisfaction: a motivational basis of performance and well-being in two work settings. *Journal of applied social psychology*, 34(10), 2045-2068. <https://doi.org/10.1111/j.1559-1816.2004.tb02690.x>
- Bagheri, A., Newman, A. & Eva, N. (2020). "Entrepreneurial leadership of CEOs and employees' innovative behavior in high-technology new ventures", *Journal of Small Business Management*, 60(4), 805-827. <https://doi.org/10.1080/00472778.2020.1737094>
- Bandura, A. (1997). *Social learning theory*. Englewood Cliffs.

- Bandura, A. (2008). A evolução da teoria social cognitiva. Em A. Bandura, R. G. Azzi & S. Polydoro. *Teoria social cognitiva: conceitos básicos*. Artmed, 15-41
- Birnberg, J. G. & Shields, M. D. (2020). Journal of Management Accounting Research at 30 years: Reflections on its context, creation, challenges, and contributions. *Journal of Management Accounting Research*, 32(1), 1-10. <https://doi.org/10.2308/jimar-19-038>
- Birnberg, J. G., Luft, J. & Shields, M. D. (2006). Psychology theory in management accounting research. Em A. G. Hopwood & C. S. Chapman (orgs.), *Handbook of management accounting research* (pp. 111-135). Elsevier.
- Bisbe, J., Kruis, A. M. & Madini, P. (2019). Coercive, enabling, diagnostic, and interactive control: Untangling the threads of their connections. *Journal of Accounting Literature*, 43(1), 124-144. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2019.10.001>
- Brayfield, A. H. & Crockett, W. H. (1955). Employee attitudes and employee performance. *Psychological bulletin*, 52(5), 396-424. <https://doi.org/10.1037/h0045899>
- Burney, L. L., Radtke, R. R. & Widener, S. K. (2017). The intersection of bad apples, bad barrels, and the enabling use of performance measurement systems. *Journal of Information Systems*, 31(2), 25-48. <https://doi.org/10.2308/jisys-51624>
- Cäker, M., Siverbo, S. & Åkesson, J. (2021). Performance measurement systems, hierarchical accountability and enabling control. *Accounting and Business Research*, 19(1), 1-25. <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1940076>
- Chen, C. X., Lill, J. B. & Vance, T. W. (2020). Management control system design and employees' autonomous motivation. *Journal of management accounting research*, 32(3), 71-91. <https://doi.org/10.2308/jimar-17-068>
- Cho, Y. J. & Perry, J. L. (2012). Intrinsic motivation and employee attitudes: Role of managerial trustworthiness, goal directedness, and extrinsic reward expectancy. *Review of Public Personnel Administration*, 32(4), 382-406. <https://doi.org/10.1177/0734371X11421495>
- Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences*. (2ª ed.). Psychology Press.
- Crano, W. D. & Prislin, R. (2006). Attitudes and persuasion. *Annual Review of Psychology*, 57(1), 345-374. <https://doi.org/10.1146/annurev.psych.57.102904.190034>
- Cruz, A. P. C. D., Frezatti, F., & Bido, D. D. S. (2015). "Estilo de liderança, controle gerencial e inovação: papel das alavancas de controle". *Revista de Administração Contemporânea*, 19(6), 772-794. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2015150099>
- DeMenezes, L. M., & Escrig-Tena, A. B. (2023). Performance measurement systems in the health and care sector: Are targets and monitoring additional demands or resources for employees?. *International Journal of Operations & Production Management*, 43(13), 302-329. <https://doi.org/10.1108/IJOPM-12-2022-0763>
- Deci, E. L., Ryan, R. M. & Vansteenkiste, M. (2008). *Self-determination theory and the explanatory role of psychological needs in human well-being*. Oxford University Press.
- Degenhart, L., Zonatto, V. C. D. S. & Lavarda, C. E. F. (2022). Efeitos do capital psicológico e atitudes gerenciais na relação entre participação orçamentária e desempenho. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(89), 216-231. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202113790>
- Dias, M. A. M. J. & Borges, R. S. G. E. (2017). Performance and Leadership Style: When do leaders and followers disagree?. *Revista de Administração Mackenzie*, 18(2), 104-129. <https://doi.org/10.1590/1678-69712016/administracao.v18n2p104-129>
- Du Plessis, T. & Van Niekerk, A. (2017). Factors influencing managers' attitudes towards performance appraisal, *SA Journal of Human Resource Management*, 15(1), 1-10. <https://hdl.handle.net/10520/EJC-9e866ccac>
- Ferreira, A. & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L. & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, 23(2), 79-119. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.001>
- Gagné, M. and Deci, E. L. (2005). Self-determination theory and work motivation. *Journal of Organizational Behavior*, 26(4), 331-362. <https://doi.org/10.1002/job.322>
- Groen, B. A., Wouters, M. J. & Wilderom, C. P. (2017). Employee participation, performance metrics, and job performance: A survey study based on self-determination theory. *Management Accounting Research*, 36(1), 51-66. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.10.001>
- Haas, N., & Speckbacher, G. (2017). Everything under my control: CEO characteristics and the evaluation of middle manager performance in small and medium-sized firms. *Schmalenbach Business Review*, 18(2), 109-128. <https://doi.org/10.1007/s41464-017-0027-x>
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman editora.
- Hair, J. F., Jr., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage.
- Hair, J. F., Jr., 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>
- Hall, M. (2008). The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2), 141-163. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.02.004>
- Hartmann, F. G. & Maas, V. S. (2011). The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: An exploratory study, *Accounting and Business Research*, 41(5), 439-458. <https://doi.org/10.1080/00014788.2011.597656>
- Hartmann, F., Naranjo-Gil, D. & Perego, P. (2010). The effects of leadership styles and use of performance measures on managerial work-related attitudes. *European Accounting Review*, 19(2), 275-310. <https://doi.org/10.1080/09638180903384601>
- Imran, R. & Aldaas, R. E. (2020). Entrepreneurial leadership: a missing link between perceived organizational support and organizational performance. *World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development*, 16(4), 377-388. <https://doi.org/10.1108/WJEMSD-10-2019-0077>
- Islam, S., Adler, R. & Northcott, D. (2018). Managerial attitudes towards the incompleteness of performance measurement systems, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(1), 84-103. <https://doi.org/10.1108/QRAM-10-2017-0106>
- Jordan, S. & Messner, M. (2012). Enabling control and the problem of incomplete performance indicators. *Accounting, Organizations and Society*, 37(8), 544-564. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.08.002>
- Lillis, A. M. (2002). Managing multiple dimensions of manufacturing performance: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 27(6), 497-529. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00032-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00032-0)
- 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/bria-50333>
- Mahoney, T. A. (1963). *Development of managerial performance: A research approach*. South-western Publishing Company.
- Mahoney, T. A., Jerdee, T. H., & Carroll, S. J. (1965). The job (s) of management. *Industrial relations*, 4(2), 97-110.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>

- Marginson, D., Mcaulay, L., Roush, M. & Van Zijl, T. (2014). Examining a positive psychological role for performance measures, *Management Accounting Research*, 25(1), 63-75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.10.002>
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control System: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson education.
- Merchant, K. A. (2007). O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 1(1), 107-124. <https://doi.org/10.11606/rco.v1i1.34700>
- Mia, L. (1988). Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 465-475. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90017-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90017-7)
- Nani, D. A. & Safitri, V. A. D. (2021). Exploring the relationship between formal management control systems, organisational performance and innovation: The role of leadership characteristics. *Asian Journal of Business and Accounting*, 14(1), 207-224. <https://doi.org/10.22452/ajba.vol14no1.8>
- Pfister, J. A. & Lukka, K. (2019). Interrelation of controls for autonomous motivation: A field study of productivity gains through pressure-induced process innovation. *The Accounting Review*, 94(3), 345-371. <https://doi.org/10.2308/accr-52266>
- Ryan, R. M. & Deci, E. L. (2017). *Self-determination theory: Basic psychological needs in motivation, development, and wellness*. Guilford Publications.
- Santos, V. D., & Beuren, I. M. (2023). How enabling and coercive control systems influence individuals' behaviors? Analysis under the lens of construal level theory. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(5), 667-688. <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2022-0026>
- Sarstedt, M., Hair, J. F., Jr., Cheah, J. H., Becker, J. M., & Ringle, C. M. (2019). How to specify, estimate, and validate higher-order constructs in PLS-SEM. *Australasian Marketing Journal*, 27(3), 197-211. <https://doi.org/10.1016/j.ausmj.2019.05.003>
- Souza, G. E. D. & Beuren, I. M. (2018). Impact of an enabling performance measurement system on task performance and job satisfaction, *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(1), 194-212. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201805850>
- Toyosaki, H. (2024). The effect of enabling performance measurement systems on team learning behaviour and team effectiveness. *Corporate Governance*, 24(4), 919-938. <https://doi.org/10.1108/CG-09-2023-0390>
- Van den Broeck, A., Vansteenkiste, M., De Witte, H., Soenens, B. & Lens, W. (2010). Capturing autonomy, competence, and relatedness at work: Construction and initial validation of the Work-related Basic Need Satisfaction scale. *Journal of occupational and organizational psychology*, 83(4), 981-1002. <https://doi.org/10.1348/096317909X481382>
- Van der Hauwaert, E. & Bruggeman, W. (2015). The effect of monetary rewards on autonomous motivation in an enabling performance measurement context. *Corporate Ownership & Control*, 12(3), 341-356. <http://hdl.handle.net/1854/LU-5991412>
- Van der Hauwaert, E., Hoozée, S., Maussen, S. & Bruggeman, W. (2022). The impact of enabling performance measurement on managers' autonomous work motivation and performance. *Management Accounting Research*, 55(1) 100780. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2021.100780>
- Weber, E. U., Blais, A. R. & Betz, N. E. (2002). A domain-specific risk-attitude scale: Measuring risk perceptions and risk behaviors, *Journal of behavioral decision making*, 15(4), 263-290. <https://doi.org/10.1002/bdm.414>
- Wijethilake, C., Munir, R. & Appuhami, R. (2018). Environmental innovation strategy and organizational performance: Enabling and controlling uses of management control systems. *Journal of Business Ethics*, 151(1), 139-1160. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3259-7>
- Wong-On-Wing, B., Guo, L. & Lui, G. (2010). Intrinsic and extrinsic motivation and participation in budgeting: Antecedents and consequences. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 133-153. <https://doi.org/10.2308/bria.2010.22.2.133>
- Zeshan, M., de La Villarmois, O., & Rasool, S. (2023). The effect of enabling organizational control on employees' affective commitment: Evidence from French firms. *International Journal of Organizational Analysis*, 31(6), 2689-2706. <https://doi.org/10.1108/IJOA-11-2021-3036>
- Zonatto, V. C. D. S., Nascimento, J. C., Lunardi, M. A. & Degenhart, L. (2020). Efeitos da participação orçamentária em atitudes gerenciais, satisfação e desempenho gerencial. *Revista de Administração Contemporânea*, 24(6), 532-549. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2020200047>
- 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*. (tese em Ciências Contábeis e Administração, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau).