



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

**Aplicação do Princípio da Controlabilidade como Mediador de Conflito e
Ambiguidade de Papéis e o Desempenho Gerencial**

THAIS CAETANO ROTH

Universidade Federal do Paraná

MARCIELLE ANZILAGO

Universidade Federal do Paraná

ILSE MARIA BEUREN

Universidade Federal do Paraná

MAYLA CRISTINA COSTA

Universidade Federal do Paraná

Aplicação do Princípio da Controlabilidade como Mediador de Conflito e Ambiguidade de Papéis e o Desempenho Gerencial

Resumo

O princípio da controlabilidade propõe que os gestores só devem ser avaliados por fatores que estão sob seu controle na organização. A avaliação de desempenho dos gestores sem a aplicação desse princípio pode resultar em percepções injustas, por lhes atribuir a responsabilidade sobre fatores que não tenham controle. Isso pode influenciar negativamente na motivação dos gestores e desencadear conflito e ambiguidade de papéis. Assim, este estudo objetiva verificar a relação entre o princípio da controlabilidade e o conflito e ambiguidade de papéis no desempenho gerencial, na percepção de gestores de alto, médio e baixo níveis hierárquicos de uma cooperativa de produção com gestão por unidades de negócios. Para tal, pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de um levantamento consubstanciado no questionário do estudo de Burkert, Fischer e Schaffer (2011). Para análise dos dados foi aplicada a técnica *Partial Least Squares* (PLS). Os resultados mostram relação não significativa entre aplicação do princípio da controlabilidade e conflito e ambiguidade de papéis. A ambiguidade de papéis apresenta-se negativamente associada ao desempenho gerencial. O princípio da controlabilidade não apresentou impacto relevante no desempenho gerencial. Conclui-se que o princípio da controlabilidade e o conflito de papéis não estão associados com o desempenho gerencial, apenas a ambiguidade de papéis mostrou-se significativamente associada. Além disso, a aplicação do princípio da controlabilidade em termos de ambiguidade só apresentou significância estatística para os gestores de baixo nível hierárquico, diferente do estudo de Burkert et al. (2011) que observou significância para os gestores de baixo e médio níveis hierárquicos, o que instiga a realização de pesquisas adicionais a fim de encontrar possíveis explicações para as diferenças encontradas.

1 Introdução

O princípio da controlabilidade é considerado um dos princípios centrais da contabilidade por responsabilidade, o qual propõe que os gestores só devem ser avaliados por fatores passíveis de seu controle na organização. A relevância da aplicação deste princípio decorre do fato de que as avaliações de desempenho gerencial têm a finalidade de controlar e informar a respeito das decisões tomadas. Se os fatores de avaliação são incontroláveis, a mesma deixa de cumprir o seu propósito, não fornecendo informações para o controle e o incentivo de comportamentos desejáveis (Merchant & Van der stede, 2007).

Avaliações de desempenho gerencial sem a aplicação do princípio da controlabilidade podem resultar em percepções injustas, por atribuir ao gestor a responsabilidade sobre itens que não tenham controle (Pilling, Donthu & Henson, 1999). Isso pode ter efeitos negativos na motivação do gestor e desencadear conflito e ambiguidade de papéis (McNally, 1980; Onyemah, 2008). Logo, os gestores podem criar mecanismos antiéticos para se proteger e minimizar os efeitos dos fatores incontroláveis em suas avaliações de desempenho, resultando em comportamentos disfuncionais (Langevin & Mendoza, 2010).

Moreno (1975) afirma que o papel é a forma de agir de um indivíduo em decorrência da reação a uma situação específica em que outras pessoas estão envolvidas. O autor preconiza que a teoria dos papéis, de forma abrangente, se dá em três dimensões: social, psicossomática e psicodramática. Khouri (1996) explica que na dimensão social, um indivíduo exerce papéis distintos, ora como pai, como profissional, como amigo, como religioso. Por analogia, segundo este autor, no ambiente empresarial o indivíduo cumpre o papel que lhe é proposto pelo meio.

A ausência ou a inadequada especificação de papéis na organização, isto é, o não

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

estabelecimento da função e autoridade de um indivíduo pode ocasionar uma situação de estresse, desencadeando conflito e ambiguidade de papéis (Katz & Kahn, 1978). De acordo com McNally (1980), o conflito decorre da incompatibilidade de tarefas ou quando as exigências destas não condizem com os valores de quem as exerce; e a ambiguidade provém da falta de informações ou de autoridade para a realização das atividades.

Pesquisas indicam que o desempenho gerencial, ou seja, a atuação dos gestores na execução de suas tarefas na organização, pode ser afetada negativamente pelo conflito e ambiguidade de papéis, pois o mesmo se vê incapacitado de tomar decisões de forma correta, uma vez que não tem as informações necessárias e a autoridade definida para tal (Rizzo, House & Lirtzman, 1968; McNally, 1980; Burkert, Fischer & Schaffer, 2011). Por exemplo, Morris e Koch (1979) constataram que conflito e ambiguidade de papéis têm efeito negativo no comprometimento organizacional, além de ter relação com doenças psicossomáticas, fatores estes que podem impossibilitar o desempenho gerencial almejado.

Com base nos precedentes, infere-se que a aplicação do princípio da controlabilidade pode ser um fator moderador do conflito e ambiguidade de papéis e de seus efeitos negativos no desempenho gerencial, já que o mesmo preza pela comunicação aos gestores a respeito dos fatores pelos quais são avaliados. Apesar do princípio da controlabilidade ser abordado há bastante tempo na literatura internacional (Choudhury, 1986; Merchant, 1987; Antle & Demski, 1988; Arya, Glover & Radhakrishnan, 1998; Huffman & Cain, 2000; Merchant & Van der Stede, 2007; Burkert et al., 2011; Langevin & Mendoza 2010; 2013), no Brasil identificaram-se apenas algumas pesquisas que investigaram a aplicação deste princípio em organizações (Aguiar, Teixeira, Nossa & Gonzaga, 2012; Angonese & Beuren, 2012).

Identificaram-se lacunas de pesquisa, principalmente no que tange às consequências da não aplicação do princípio da controlabilidade e as suas implicações no conflito e ambiguidade de papéis. Neste sentido, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: Em que medida o princípio da controlabilidade medeia os efeitos do conflito e ambiguidade de papéis no desempenho gerencial? Assim, esta pesquisa objetiva verificar a relação existente entre o princípio da controlabilidade e o conflito e ambiguidade de papéis no desempenho gerencial, na percepção de gestores de alto, médio e baixo níveis hierárquicos de uma cooperativa de produção com gestão por unidades de negócios.

Conforme Albuquerque (1996), as cooperativas são mais propensas à existência de conflito de papéis por se tratarem de organizações de cunho social, em que os sócios são também proprietários, trabalhadores e produtores e, por essa razão, os papéis que desempenham tendem a se confundir. Assim este estudo, fundamentado na pesquisa realizada por Burkert et al. (2011) com gestores de empresas da Alemanha, busca contribuir na perspectiva teórico-empírica ao verificar em que medida o princípio da controlabilidade atua como mediador em um ambiente em que o conflito e a ambiguidade de papéis tendem a ser mais contundentes.

Em vista das diferenças do campo de aplicação desta pesquisa em comparação ao estudo em que foi baseada, espera-se que os resultados não coadunem. A pesquisa de Burkert et al. (2011) mostrou que a aplicação do princípio da controlabilidade medeia mais significativamente o conflito e ambiguidade de papéis no desempenho gerencial dos gestores de baixo e médio níveis hierárquicos do que para os de alto nível. Na pesquisa ora em questão, a expectativa é que a aplicação do princípio da controlabilidade nas cooperativas, tende a mediar mais significativamente o conflito e ambiguidade de papéis no desempenho dos gestores de alto nível hierárquico do que para os níveis médio e baixo, por serem em sua maioria, os sócios-proprietários e assim mais suscetíveis ao conflito e ambiguidade de papéis.

Devido a importância da aplicação deste princípio nas práticas da contabilidade

gerencial (Aguiar et al., 2012) e na contabilidade por responsabilidade (Merchant & Van der stede, 2007), a relevância desta pesquisa se dá em razão de explorar um assunto pouco pesquisado no Brasil e, principalmente, por possibilitar comparações entre ambientes organizacionais distintos. No âmbito acadêmico, bem como no social, o estudo contribui no sentido de chamar a atenção para o princípio da controlabilidade, seus efeitos e impactos no desempenho organizacional, que pode ser afetado pelo conflito e ambiguidade de papéis.

2 Plataforma Teórica

2.1 O princípio da controlabilidade

O princípio da controlabilidade, de acordo com Giraud, Langevin e Mendoza (2008), estabelece que os gestores só devem ser avaliados nos aspectos que estão sob seu controle. Explicam que sua aplicação leva a uma maior satisfação dos gestores e produz uma sensação de justiça, devido a minimização dos fatores incontroláveis. Atkinson, Banker, Kaplan e Young. (1995) enfatizam que na aplicação do princípio o gestor não pode ser responsável pelas receitas, custos e investimentos que não são de seu controle.

Merchant (1987) menciona que é quase uma obviedade que na avaliação de desempenho do gestor não deve ser levado em consideração nenhum assunto fora do controle da divisão. Contudo, Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall (2007) alertam que o princípio da controlabilidade não é facilmente observável e depende de duas dimensões para ser determinado, são elas: a) sensibilidade nas medidas de desempenho, refere-se a alterações em uma medida de desempenho devido as ações do gerente; e b) precisão nas medidas de desempenho, refere-se a falta de ruído ou variabilidade nas medidas de desempenho.

Comumente as empresas não aplicam o princípio da controlabilidade (Merchant, 1987; Huffman & Cain, 2000; Giraud et al., 2008). Há uma vertente na literatura que defende a não aplicação estrita do princípio da controlabilidade. Por exemplo, Simons (2007) argumenta que a não aplicação desse princípio em algumas organizações decorre de uma escolha consciente por parte dos superiores, por acreditarem que estender a responsabilidade dos gestores a fatores que não podem ser totalmente controlados por eles, incentiva e estimula a inovação. O autor salienta ainda que este comportamento é especialmente importante em organizações complexas, em que as estratégias estão voltadas a um elevado nível de satisfação do cliente.

De outro lado, Huffman e Cain (2000) entendem que, se os fatores incontroláveis não são levados em conta na avaliação de desempenho, é possível que se obtenha uma avaliação mais justa e equitativa. Os autores alertam que as avaliações de desempenho são importantes para decisões para promoções, remunerações e treinamentos. Logo, é crucial que o *feedback* seja confiável e a avaliação realizada da forma mais coerente possível. Além disso, as avaliações afetam a percepção de justiça e motivação do agente avaliado (Pilling et al., 1999).

Neste sentido, o estabelecimento dos objetivos que os gestores devem alcançar precisa estar em consonância com o princípio da controlabilidade, ou seja, corresponder a elementos que os gestores podem influenciar. Assim diminui-se a possibilidade de comportamentos disfuncionais, pois os gestores estarão mais comprometidos com os objetivos estabelecidos por percebê-los mais justos e, por conseguinte, estarão menos preocupados em criar mecanismos para se proteger dos fatores incontroláveis, como por exemplo, a folga orçamentária (Langevin & Mendoza, 2010).

Modell e Lee (2001) asseveram que é difícil a completa aplicação do princípio da controlabilidade em organizações complexas, mesmo que as tomadas de decisão sejam descentralizadas. Os autores constataram em sua pesquisa que os ajustes para avaliação de desempenho realizados *ex-post*, em parte, eram utilizados para proteger os chefes de departamentos de desvios menos controláveis. Merchant (1987) já havia constatado que os ajustes realizados por organizações tendem a ser unilaterais, ou seja, as adaptações sobre

efeitos incontrolláveis são mais propensas a ocorrer quando afetam os gestores e menos propensas quando estes afetam o desempenho da empresa favoravelmente.

Com a aplicação do princípio da controlabilidade procura-se evitar que os gestores assumam riscos de fatores incontrolláveis, que poderiam afetar negativamente o nível de motivação, além de induzir a comportamentos disfuncionais, tais como manipulação de resultados, criação de reservas e miopia gerencial (Hirst, 1983; Merchant & Van der Stede, 2007). Além disso, fazer os gestores assumir riscos de fatores incontrolláveis pode resultar em um custo excessivamente alto às empresas (Merchant & Van der Stede, 2007). Todavia, é possível que na prática os gestores sejam responsáveis por uma quantidade não muito grande de fatores incontrolláveis (Merchant & Van der Stede, 2007).

Os fatores não controláveis são aqueles que afetam as empresas, mas não são gerenciáveis pelos gestores, logo, não podem ser responsabilizados por aquilo que não controlam, muito menos serem recompensados ou penalizados em função da sorte (Pinto, Falcão & Lustosa, 2013). Os autores destacam que os fatores incontrolláveis são econômicos e competitivos, assim os avaliadores de desempenho enfrentam dificuldades em lidar com as variações destes fatores, porque, apesar de não controláveis, geralmente os gestores orientam as suas decisões a partir dessas variações, de modo que os seus efeitos sejam minimizados.

Para Giraud et al. (2008), tais fatores incontrolláveis podem ser divididos em internos e externos à organização. Como fatores incontrolláveis internos citam: a) interdependências horizontais, que envolvem as decisões tomadas por outros gestores da organização; e b) interdependências verticais ou hierárquicas, que se referem a decisões tomadas por superiores. Por sua vez, os fatores incontrolláveis externos podem ser resultantes de mudanças imprevistas no ambiente econômico e competitivo, e também catástrofes naturais.

McNally (1980) alerta que a não aplicação do princípio da controlabilidade, ou seja, se a avaliação de desempenho dos gestores for realizada com base em fatores que estes têm pouco ou nenhum controle, é provável que a avaliação não mensure os reais esforços que foram empregados, o que tende a baixar a motivação dos agentes avaliados. McNally (1980) destaca que uma das justificativas para a aplicação do princípio da controlabilidade é o conflito e ambiguidade de papéis, que advém do acesso ou autoridade limitada para exercer sua função, fatores que podem ser minimizados com a aplicação do referido princípio.

Pesquisas sobre o princípio da controlabilidade no Brasil buscaram investigar a viabilidade da aplicação desse princípio em organizações (Aguiar et al., 2012; Pinto et al., 2013). Burkert et al. (2011) argumentam que a aplicação do princípio da controlabilidade afeta o conflito e a ambiguidade e papéis. No entanto, na literatura há duas vertentes, pró e contra a aplicação do princípio da controlabilidade. Neste estudo assume-se a aplicação do princípio como algo favorável ao desempenho gerencial.

2.2 Conflito e ambiguidade de papéis no desempenho gerencial

Katz e Kahn (1964) asseveram que nas organizações, cada pessoa está ligada a um conjunto de membros e que cada membro deste conjunto detém uma expectativa de papel sobre a pessoa que está no foco do grupo. De acordo com os autores, tais expectativas referem-se a atividades que lhe são exigidas, a fim de realizar seus próprios interesses ou manter suas próprias satisfações. Os autores explicam que essas expectativas são comunicadas à pessoa em foco e são fontes diretas de influência e motivação de seu comportamento, podendo ocorrer tanto o cumprimento quanto o descumprimento dessas expectativas.

As complicações que permeiam tais expectativas derivam do fato de que nas organizações, segundo Katz e Kahn (1964), os membros de um grupo estão frequentemente em desacordo com relação ao que a pessoa que está no foco deve fazer, o que pode resultar em conflito de papéis, como: incompatibilidade entre várias funções realizadas pela pessoa e

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

incompatibilidade entre as exigências de papéis e valores da pessoa que os desenvolve. McNally (1980) explica que o conflito de papéis pode ocorrer quando um gestor tem acesso limitado a recursos para desenvolver suas atividades ou informação insuficiente para tal; enquanto que ambiguidade de papéis pode ocorrer quando o gestor não é capaz de antecipar as consequências de sua ação ou também quando não possui informação que o oriente a respeito do comportamento adequado.

Moreno (1975) destaca que uma pessoa tem papéis a serem cumpridos em vários âmbitos da vida. Neste sentido, Ashforth e Mael (1989) alertam que os papéis que uma pessoa desenvolve no âmbito social podem entrar em conflito com as exigências para desempenhar alguns papéis dentro da organização, uma vez que os valores, crenças e normas variam de acordo com cada ambiente. Além disso, os autores ressaltam que nas organizações existem grupos de trabalho dentro dos departamentos e que as funções e papéis a serem desenvolvidos podem ser conflitantes entre eles, ainda mais se pertencerem a níveis hierárquicos diferentes. Para minimizar tais conflitos é essencial a definição de qual papel é o mais importante a ser desempenhado e assim receber uma classificação de prioridade.

Diferente do conflito de papéis, a ambiguidade de papéis acontece quando as especificações de uma função não estão bem definidas, quando seus objetivos e formas de realização são obscuras e ambíguas, assim a pessoa incumbida de desempenhá-la não é capaz de realizá-la de acordo com as expectativas (Kahn et al., 1964). Rizzo, House e Lirtzman (1968), McNally (1980), Burkert et al. (2011) apontam que o desempenho gerencial, ou seja, a qualidade das decisões tomadas, a perfeita execução das tarefas, alta criatividade e liderança, podem ser afetadas negativamente pela ambiguidade e conflito de papéis, já que estes causam desmotivação e afetam a capacidade de realização das tarefas.

Schuler (1980) constatou em sua pesquisa que a ambiguidade de papéis pode ter um efeito negativo menor no desempenho quando o empregado tem uma capacidade de adaptabilidade ao cargo, o que foi encontrado apenas nos funcionários de nível hierárquico superior. Onyemah (2008) observou que o conflito e a ambiguidade de papéis têm sido considerados predominantemente como fatores que afetam negativamente o desempenho e que tais estressores são causadores de tensão, cansaço, ansiedade e depressão. Porém, tendo como pressuposto que os seres humanos necessitam de fatores que despertem a satisfação, o autor argumenta que tanto níveis altos como baixos afetam negativamente o desempenho.

Em contrapartida, Rizzo et al. (1968) defendem que numa organização o empregado deve receber ordens de apenas um superior e ter somente um plano para um determinado conjunto de atividades, pois isso permite uma melhor avaliação acerca do desempenho do agente avaliado, diminuindo a possibilidade de avaliações ambíguas. Fundamentados na teoria dos papéis, os autores afirmam que as funções, especificações e orientações sobre o cargo devem ser feitas de modo formal, pois se um gestor não sabe sobre quais fatores tem autoridade para decidir, o que deve realizar e sobre quais aspectos será avaliado, hesitará em tomar decisões e possivelmente vai errar no cumprimento de tarefas.

De acordo com Burkert et al. (2011), as expectativas de papéis que são confiados ao gestor estabelecem fortes pressões no desempenho de suas funções. Estas podem provocar no gestor uma sensação de incapacidade para a realização de suas atividades, ocasionando o conflito e a ambiguidade de papéis. Para os autores, o conflito e ambiguidade de papéis, em consonância com a teoria dos papéis, relacionam-se com o princípio da controlabilidade, uma vez que esta teoria considera a posição hierárquica e a definição da autoridade do gestor como fatores preponderantes para a percepção dos papéis.

Desta forma, a aplicação do princípio da controlabilidade pode ter uma função de minimizar o conflito e ambiguidade de papéis. Conforme McNally (1980), o princípio da

controlabilidade propõe a segregação dos itens controláveis e dos não controláveis no processo de avaliação de desempenho, pois a inclusão dos itens não controláveis na avaliação de desempenho provoca estresse e comportamento disfuncional na tentativa de minimizar o impacto dos fatores sobre a avaliação.

2.3 Estudo de Burkert, Fischer e Schäffer (2011)

Burkert et al. (2011) verificaram junto aos gestores de empresas de *marketing* da Alemanha se a aplicação do princípio da controlabilidade afeta igualmente a percepção do papel dos gestores de níveis hierárquicos alto, médio e baixo. A pesquisa visou promover uma melhor compreensão das respostas dos gestores para a aplicação do princípio da controlabilidade e, especialmente, o potencial efeito negativo da sua não aplicação no desempenho gerencial. Com base na problemática da pesquisa formularam a seguinte pergunta: Como a não aplicação do princípio da controlabilidade afeta o desempenho dos gestores à luz da Teoria dos Papéis?

O objetivo do estudo foi o de contribuir com a investigação empírica realizada até então, analisando, com base nas percepções dos gestores, o conflito e a ambiguidade de papéis que estão subjacentes na não aplicação do princípio da controlabilidade. No desenvolvimento das hipóteses focalizaram as percepções cognitivas dos gestores e as implicações no desempenho gerencial, enfatizando a percepção do papel dos gestores como mediador da relação entre a aplicação do princípio da controlabilidade e o desempenho gerencial. Com base na literatura pesquisada, os autores formularam cinco hipóteses:

H1: A aplicação do princípio da controlabilidade está negativamente associada com a ambiguidade de papéis.

H2: A aplicação do princípio da controlabilidade está negativamente associada com o conflito de papéis.

H3: A ambiguidade de papéis está negativamente associada ao desempenho gerencial.

H4: O conflito de papéis está negativamente associado ao desempenho gerencial.

H5: Os efeitos da aplicação do princípio da controlabilidade no conflito e ambiguidade de papéis são negativamente moderados pelo nível hierárquico dos gestores.

As hipóteses propostas pelos autores foram relacionadas graficamente, conforme demonstrado na Figura 1.

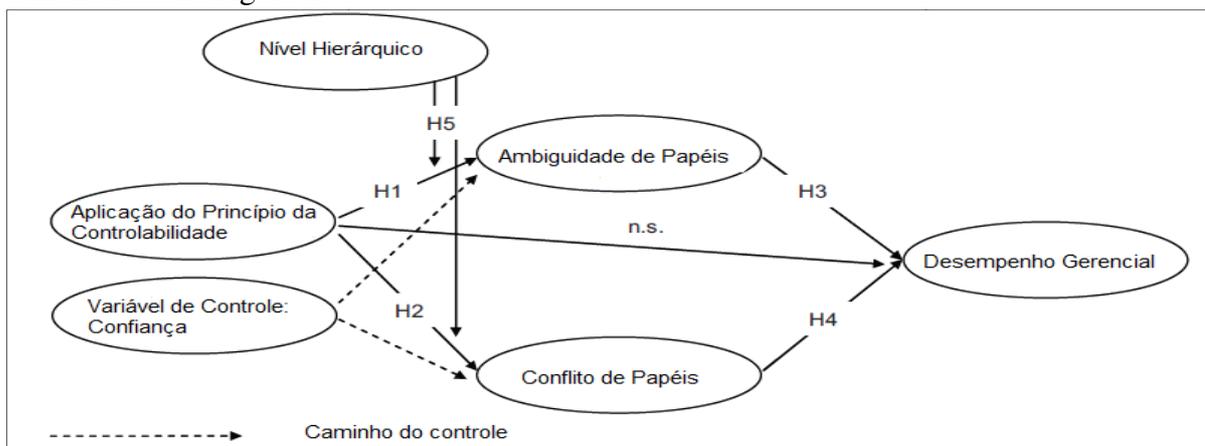


Figura 1 Relação e efeito das hipóteses

Fonte: Burkert, M., Fischer, F. M., & Schäffer, U. (2011, p. 149). Application of the controllability principle and managerial performance: the role of role perceptions. *Management Accounting Research*, 22(3), 143-159.

Para a coleta de dados utilizaram um questionário estruturado em escala *Likert* de sete pontos, aplicado em empresas da Alemanha com mais de 200 funcionários, escolhidas aleatoriamente no banco de dados Hoppenstedt. O instrumento de pesquisa foi desenvolvido e

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

enviado via *internet*. Para testar as hipóteses utilizaram equações estruturais baseadas na modelagem de covariância (SEM) com o uso da ferramenta LISREL 8.80.

As análises dos resultados mostraram que o efeito da aplicação do princípio da controlabilidade sobre o desempenho gerencial não é direta, mas indireta. A ambiguidade medeia a relação entre a aplicação do princípio da controlabilidade e o desempenho gerencial. A análise revela também que o efeito moderador disfuncional da não aplicação do princípio da controlabilidade é insignificante para os gestores de nível superior. Além disso, os efeitos negativos associados com a não aplicação do princípio da controlabilidade não são uniformes, pois depende da experiência e tipo de personalidade dos gestores.

Observaram ainda que a aplicação do princípio da controlabilidade é mais importante para os gestores de nível médio e baixo em termos de ambiguidade. Uma vantagem da não-aplicação do princípio da controlabilidade é que ele permite direcionar a atenção dos gestores de alto nível para áreas críticas de desempenho que não são totalmente controláveis por eles, mas que são importantes para a organização. Um resultado notável é que a não-aplicação do princípio da controlabilidade não conduz à diminuição do desempenho gerencial, a menos que ocorra o conflito de papéis. Os resultados da análise moderadora apoiam a visão de que os gestores reagem de formas diferentes a estímulos em situações estresse.

Para os autores, os resultados do estudo empírico, em larga escala, devem tornar as empresas conscientes da importância de lidar mais eficazmente com efeitos comportamentais. No geral, com base nas respostas dos gestores, a aplicação do princípio da controlabilidade é altamente relevante para qualquer organização.

3 Metodologia da Pesquisa

Esta pesquisa, em relação aos objetivos classifica-se como descritiva, por buscar descrever e analisar em que proporção o princípio da controlabilidade se relaciona com o conflito e ambiguidade de papéis. Quanto à abordagem, é classificada como quantitativa, por utilizar-se de técnicas estatísticas na análise dos resultados. Quanto aos procedimentos, caracteriza-se como um levantamento, realizado com a aplicação de um questionário.

A população da pesquisa compõe-se dos gestores de uma das maiores cooperativas agroindustriais do Brasil, com unidades de negócios disseminadas na região Centro-Sul. A seleção da cooperativa se deu em razão de sua estrutura organizacional, que é composta por diversas unidades de negócios e por possuir gestores de alto, médio e baixo níveis hierárquicos, estrutura ideal para esta pesquisa. A percepção dos gestores da cooperativa foi capturada com a aplicação de um questionário, fundamentado no construto da Tabela 1.

Tabela 1 Construto da pesquisa

Variáveis	Subvariáveis	Referências	Questões
Princípio da Controlabilidade	Fatores incontroláveis; Medidas de desempenho; Precisão nas medidas de desempenho; Sensibilidade nas mediadas de desempenho	Dent (1987); Merchant (1998); Simons (2005); Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall (2007)	Bloco A: questões 1 a 11
Ambiguidade de Papéis	Autoridade; Clareza; Responsabilidade; Confiança no superior (variável de controle)	Kahn et al. (1964); Rizzo, House e Lirtzman (1968)	Bloco B: questões 1 a 6 Bloco E: questões 1 a 4
Conflito de Papéis	Definição de tarefas; Incompatibilidade de tarefas; Infração às regras; Falta de recursos; Trabalho desnecessário; Confiança no superior (variável de controle)	Rizzo, House e Lirtzman (1968); Kahn (1973)	Bloco C: questões 1 a 8 Bloco E: questões 1 a 4
Desempenho Gerencial	Planejamento; Investigação; Avaliação; Supervisão; Pessoal; Negociação; Representação; Nível hierárquico;	Merchant (1998; 2007); Henderson (1980)	Bloco D: questões 1 a 9

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

O instrumento de pesquisa foi direcionado aos gestores de alto, médio e baixo níveis hierárquicos de todas as unidades organizacionais pertencentes à cooperativa agroindustrial alvo desta pesquisa. Na coleta dos dados, aplicou-se o questionário traduzido do estudo de Burkert et al. (2011), destacando-se que os autores tiveram a preocupação de realizar um pré-teste para a validação do instrumento. O mesmo é composto de 39 assertivas, medidas por escala do tipo *Likert* de sete pontos, modificadas conforme as variáveis que os autores pretendiam mensurar na pesquisa.

Com relação aos procedimentos de coleta de dados, o contato com a cooperativa se deu por meio de telefonemas e do envio de uma carta de apresentação direcionada ao presidente da organização, em que foram expostos os motivos e objetivos da pesquisa. O envio do questionário aos gestores das unidades de negócios foi realizada por meio da ferramenta do *Google Docs*. O questionário foi enviado aos gestores no período de agosto a outubro de 2013, na primeira rodada do envio do questionário obtiveram-se 29 respostas, na segunda 14 e na terceira 7. Dos 50 questionários recebidos, todos foram respondidos de forma correta e por esse motivo nenhum foi descartado da análise.

Na análise dos dados utilizou-se o método das equações estruturais (*Structural Equation Modeling - SEM*) (SILVA, 2006). De acordo com Bido, Silva, Souza e Godoy (2010), a SEM pode ser classificada em dois tipos: a) Modelagem de Equações Estruturais baseada em covariâncias (MEEBC) ou simplesmente modelos LISREL; e b) Mínimos Quadrados Parciais, que realiza a modelagem de equações estruturais por partes. Recentemente este último tem sido denominado de *Partial Least Squares (PLS)*. O PLS pode ser usado tanto para predição, como para a construção de modelos teóricos. Ressalta-se que diferente do estudo de Burkert et al (2011), que utilizou a técnica LISREL, nessa pesquisa utilizou-se o modelo de PLS, por considera-lo mais adequado para o tamanho da população e amostra do estudo.

Para a análise baseada no PLS, alguns passos devem ser seguidos, tais como: testes para validação e adequação do modelo e as análises de relações entre os construtos. O PLS é uma técnica de estimação de regressão linear, baseada na decomposição das matrizes de variáveis e de covariáveis (Bido et al., 2010). Posteriormente, os dados foram migrados para o *software SmartPLS* para as análises do modelo de mensuração e do modelo estrutural. A base de dados foi salva no formato *Excel*, convertida para o formato CSV, e executada no *software SmartPLS*, que é especializado em análises da técnica de Mínimos Quadrados Parciais.

Nesta pesquisa deu-se preferência ao PLS para a análise de dados, uma vez que tal método permite trabalhar com amostras pequenas, não exige que os dados estejam em uma distribuição normal e é capaz de lidar com alta complexidade, baseia-se no estudo de um sistema de relações lineares entre variáveis latentes que é resolvido por partes (combinação de construtos teóricos e medidas), uma de cada vez (BIDO et al., 2010). O autor destaca que o objetivo do PLS é, principalmente, estimar a variância de construtos endógenos e, por sua vez, suas respectivas variáveis manifestas (se reflexiva), a um nível de significância de 0,05.

4 Descrição e Análise dos Resultados

Nesta seção apresenta-se a estatística descritiva das perguntas relativas às variáveis princípio da controlabilidade, ambiguidade de papéis, conflito de papéis e desempenho gerencial. Em seguida demonstram-se os resultados da aplicação da técnica SEM-PLS.

Na Tabela 2 demonstra-se a análise descritiva, com destaque à média, mediana, mínimo, máximo e desvio padrão, relativa às respostas para as questões do questionário.

Tabela 2 Análise descritiva das categorias de análise

Categorias de análise	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
Princípio da controlabilidade	4,976	6	1	7	1,676

Ambiguidade de papéis	1,823	2	1	5	0,884
Conflito de papéis	5,260	6	1	7	1,545
Desempenho gerencial	6,051	6	1	7	1,034

Observa-se na Tabela 2, que na cooperativa pesquisada, existem níveis médios de aplicação do princípio da controlabilidade, pois entre o valor mínimo de 1 e máximo de 7, há uma aplicação média de aproximadamente 5 pontos. Com relação à ambiguidade de papéis, denota-se que ela é baixa, ou seja, existem informações e especificações para a execução das tarefas. Porém, observam-se altos níveis de conflito de papéis, ou seja, há incompatibilidade entre as tarefas realizadas e o responsável por executá-las. Com relação ao desempenho gerencial dos respondentes, constata-se um alto nível de envolvimento dos gestores com as atividades de planejamento, investigação, coordenação, avaliação, supervisão e negociação.

Na Figura 2 mostra-se o modelo de aplicação da técnica de estimação de covariância de SEM-PLS aos dados coletados na pesquisa de levantamento.

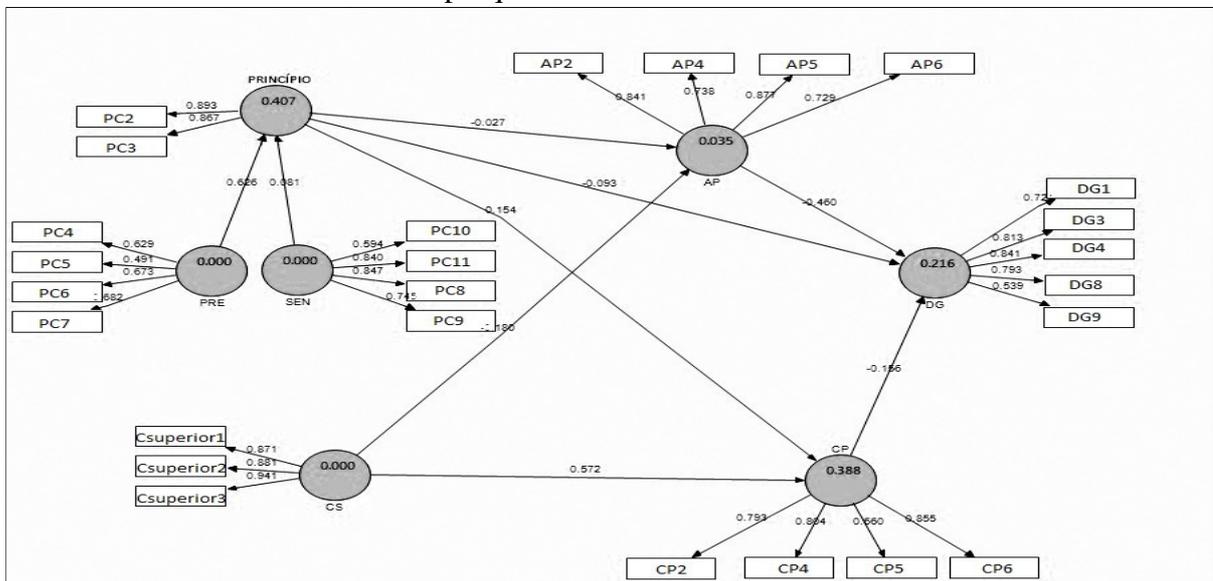


Figura 2 Modelo proposto com valores de R²

Inicialmente efetuou-se uma análise fatorial exploratória, conforme realizado no estudo de Burkert et al. (2011), a fim de testar a validade dos indicadores utilizados para medir cada construto do modelo. Para mensurar a aplicação do princípio da controlabilidade, seguiram-se as sugestões de Bisbe et al. (2007), utilizando-se de variáveis formativas de segunda ordem, devido à dificuldade de se observar diretamente tal construto. Tais variáveis foram denominadas de precisão nas medidas de desempenho e sensibilidade das medidas de desempenho, as quais foram obtidas, respectivamente, por meio das questões de 4 a 7 e 8 a 11 do primeiro bloco do instrumento de pesquisa. Além disso, os autores recomendam a utilização de variáveis reflexivas de segunda ordem, obtidas pelas questões 1 a 3 do primeiro bloco do instrumento de pesquisa, que funcionam como variáveis de controle, a fim de minimizar possíveis erros e manter os parâmetros de mensuração mais estáveis.

Para a validação do instrumento de pesquisa, bem como das variáveis que medem cada construto, realizou-se o teste de alfa de Cronbach, que apresenta o nível de validação interna de um construto, sendo que seus valores variam entre 0 e 1. Segundo Hair, Tatham e Black (1998), o valor mínimo aceitável para o alfa de Cronbach é de 0,70 podendo diminuir para 0,60 em pesquisas exploratórias. Originalmente os construtos estavam representados como segue: a) aplicação do princípio da controlabilidade, subdividido em (i) precisão das medidas de desempenho (PRE) e (ii) sensibilidade das medidas de desempenho (SEN); b) ambiguidade

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

de papéis (AP); c) conflito de papéis (CP); d) confiança no superior (CS); e f) desempenho gerencial (DG). Cada um destes construtos foi medido pelos indicadores do questionário, mas a validação por meio da análise fatorial resultou na exclusão de sete indicadores.

Na Tabela 3 apresenta-se o resumo dos resultados da análise fatorial exploratória.

Tabela 3 Resultado da análise fatorial exploratória

Construtos	Indicadores antes da Fatorial	Alfa de Cronbach antes da Fatorial	Indicadores depois da Fatorial	Alfa de Cronbach depois da Fatorial
PRE	4 a 7 – bloco A	0,604	4 a 7	0,604
SEN	8 a 11 – bloco A	0,761	8 a 11	0,761
AP	1 a 6 – bloco B	0,783	2, 4, 5, 6	0,787
CP	1 a 8 – bloco C	0,751	1, 2, 4, 5, 6	0,726
DG	1 a 9 – bloco D	0,758	1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9	0,737
CS	1 a 4 – bloco E	0,833	1, 2, 3	0,879

Observa-se na Tabela 3 que, após a análise fatorial, sete indicadores foram excluídos. Tal fato se deu em razão das comunalidades observadas de cada indicador. Segundo Fávero, Belfiore, Chan e Silva (2009), a comunalidade indica variância total explicada pelos fatores em cada variável, ou seja, é a porção da variável que pode ser atribuída aos fatores. O valor da comunalidade varia entre 0 e 1 e o mínimo aceitável é de 0,50. A comunalidade indica quando uma variável deve ser excluída do modelo, assim foram excluídos os fatores que apresentaram comunalidades inferiores a 0,50. Quando um indicador era excluído, realizava-se o cálculo do alfa de Cronbach, a fim de validar o construto. No caso de AP e CS, a exclusão melhorou o alfa de Cronbach, em contraponto, no caso CP e DG houve uma diminuição pouco significativa, mas pode-se inferir que o alfa de Cronbach apresentou-se mais consistente.

Em comparação aos achados de Burkert et al. (2011), na análise fatorial exploratória excluíram quatro fatores, dois deles são os indicadores 3 e 6 pertencentes a AP, diferentemente dessa pesquisa em que foram excluídos os indicadores 1 e 3. Também excluíram os indicadores 7 e 8 pertencentes a CP, sendo que na presente pesquisa excluíram-se os indicadores 3, 7 e 8. O motivo que pode ter levado a esta diferença decorre do fato dos autores terem considerado todos os fatores com valores acima de 0,40. Segundo Hair et al. (1998), um maior número de itens na escala, neste caso indicadores, pode aumentar o valor de alfa de Cronbach, fato este que pode ter influenciado os alfa de Cronbach's encontrados pelos autores, uma vez que estes utilizaram valores mínimos superiores a 0,80.

Com a finalidade de que os achados desta pesquisa fossem comparáveis ao estudo realizado por Burkert et al. (2011), seguiram-se os mesmos procedimentos estatísticos. Desse modo, na sequência realizou-se uma análise fatorial confirmatória, a fim de obter maior robustez e qualidade dos indicadores. Os resultados da análise confirmatória implicaram exclusão de outros quatro indicadores, um referente ao construto denominado conflito de papéis e os outros três indicadores relativos ao construto desempenho gerencial. A exclusão dos quatro indicadores levou a uma melhora do alfa de Cronbach dos construtos, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 Resultado da análise fatorial confirmatória

Construtos	Indicadores	Alfa de Cronbach
PRE	4, 5, 6, 7	0,604
SEN	8, 9, 10, 11	0,768
AP	2, 4, 5, 6	0,812
CP	2, 4, 5, 6	0,785
DG	1, 3, 4, 8, 9	0,797
CS	1, 2, 3	0,880

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Em relação aos testes de validade e adequação, conforme Tabela 3, tem-se a validade convergente (AVE) e a validade discriminante. De acordo com Hair et al. (1998), a validade convergente refere-se à variância média extraída, que demonstra a variância compartilhada entre os indicadores de cada uma das variáveis latentes ou construtos do modelo. Bido (2008) explica que a validade convergente indica o grau em que os itens, que teoricamente deveriam estar correlacionados, de fato estão inter-relacionados. Em conjunto a AVE, deve-se observar os valores da confiabilidade composta (CR). Segundo Vinzi, Trinchera e Amato (2010), os valores da AVE e da CR, respectivamente, devem ser superiores a 0,5 e 0,7. Tenenhaus e Vinzi (2005) ressaltam que um índice global de adequação do modelo deve ser calculado pelo pesquisador, uma vez que o *software* PLS não o fornece. Este índice é denominado de Goodness of Fit (GoF) e seu cálculo é dado pela raiz quadrada da interação entre a comunalidade média dos construtos e o R² médio. Na Tabela 5 apresentam-se os valores de AVE e CR para cada construto, bem como as comunalidades e R² utilizados para o cálculo do índice GoF.

Tabela 5 Validade e consistência do modelo

Construtos	AVE	Confiabilidade Composta	Comunalidade	R ²
PRE	0,388	0,715	0,388	0
SEN	0,582	0,845	0,582	0
AP	0,638	0,875	0,637	0,035
CP	0,610	0,861	0,610	0,388
DG	0,561	0,862	0,561	0,215
CS	0,806	0,926	0,806	0

Nota-se na Tabela 5 que todos os construtos apresentaram valores superiores ao mínimo recomendado de 0,5, exceto o PRE. Tal fato pode ser observado em conjunto aos valores da confiabilidade composta, que se apresentaram superiores ao mínimo recomendado de 0,7. Assim, infere-se que existe validade convergente dos construtos, exceto no caso de PRE, que apresenta valores subestimados, conforme explica Bido (2008). O índice GoF foi igual a 0,15, valor muito abaixo do mínimo recomendado de 0,36, indicando que pouco da variância é explicada pelo modelo proposto.

A validade discriminante pode ser obtida comparando-se a raiz quadrada de AVE com a correlação entre as variáveis latentes ou construtos. Para que exista validade discriminante é importante que as correlações entre os construtos não sejam superiores ao valor da raiz quadrada de AVE. Na Tabela 6 apresenta-se a correlação entre os construtos.

Tabela 6 Correlação entre construtos

Construtos	PRE	SEN	AP	CP	DG	CS
PRE	1					
SEN	0,088	1				
AP	-0,062	-0,286	1			
CP	-0,390	0,223	-0,217	1		
DG	-0,235	0,155	-0,420	-0,080	1	
CS	0,237	0,240	-0,186	0,604	0,172	1

Verifica-se na validade discriminante da Tabela 6, que nenhuma das correlações estabelecidas entre os construtos foi superior a raiz quadrada do AVE, indicando que existe validade discriminante, embora não exista validade convergente no modelo proposto. Tal difere do estudo de Burkert et al. (2011), pois encontraram validade discriminante e validade convergente em seu modelo.

Na Tabela 7 apresenta-se a análise das relações ou caminhos (*Path*). Esta análise (*Path*)

apresenta a relação estabelecida entre dois construtos e a sua significância estatística (Hair et al., 1998).

Tabela 7 Efeito direto e efeito total da relação entre os construtos

Relação entre construtos	Efeito Direto			Efeito Total		
	Valor	t-valor	p-valor	valor	t-valor	p-valor
AP => DG	-0,460	3,282	0,001**	-0,460	3,282	0,001**
CP => DG	-0,155	1,134	0,257	-0,155	1,134	0,257
CS => AP	-0,180	0,799	0,424	-0,180	0,799	0,424
CS => CP	0,572	3,559	0,000**	0,572	3,559	0,000**
Princípio da Controlabilidade => AP	-0,027	0,169	0,865	-0,027	0,169	0,865
Princípio da Controlabilidade => CP	0,153	1,094	0,274	0,153	1,094	0,274
Princípio da Controlabilidade => DG	-0,093	0,478	0,633	-0,093	0,478	0,633

Obs.: * significante $p < 0,05$ / ** significante $p < 0,01$

Para alcançar de forma mais consistente o efeito mediador do conflito e ambiguidade de papéis sobre o desempenho gerencial, realizou-se *a priori* um teste para obtenção do efeito direto do conflito e ambiguidade de papéis no desempenho gerencial. Esta relação apresentou-se negativa e não significativa ($v = -0,26$, $p\text{-value} = 0,465$), divergindo do estudo de Burkert et al. (2011), mas a não significância não permite fazer inferências. Mesmo acrescentando o conflito e a ambiguidade de papéis como moderadores dessa relação, esta continua a ser negativa e não significativa. Segundo Bido (2008) uma relação pode não ser significativa quando a amostra for pequena e por esse motivo terá baixo poder estatístico.

A partir da Tabela 7 pode-se proceder à análise das hipóteses formuladas no estudo de Burkert et al. (2011) e que também orientaram esta pesquisa. No caso da H1, o princípio da controlabilidade apresentou-se negativamente associado com a ambiguidade de papéis, conforme a hipótese prevista. Este resultado está em conformidade aos achados de Burkert et al. (2011), porém não houve significância estatística ($v = -0,03$, $p\text{-value} = 0,85$) e assim rejeita-se a hipótese H1.

A H2 pressupunha associação negativa entre o princípio da controlabilidade e o conflito de papéis. Pois, conforme Burkert et al. (2011), a não aplicação do princípio da controlabilidade, produz incerteza em relação ao que é formalmente necessário por parte dos gerentes e o que eles realmente são capazes de controlar diretamente, por meio da autoridade a eles concedida. Porém, nesta pesquisa tal relação apresentou-se positiva, contudo não houve significância estatística ($v = -0,23$, $p\text{-value} = 0,28$) e assim rejeita-se H2.

Com relação a H3, os resultados apresentaram-se conforme esperado, pois verificou-se uma correlação negativa e significativa ($v = 0,46$, $p\text{-value} = 0,001$). Tal resultado corrobora com o estudo de Burkert et al. (2011), indicando que no contexto brasileiro esse aspecto apresentou-se semelhante ao alemão, e que o contexto organizacional da cooperativa é similar ao de outras organizações. Depreende-se assim que na cooperativa pesquisada, mais importante do que os gestores serem avaliados somente por fatores que estão sob seu controle, é a existência de especificações, informações e autoridade para a execução de suas tarefas, já que a não existência destes afeta negativamente o desempenho gerencial.

No que concerne a H4, o conflito de papéis apresentou-se negativamente associado ao desempenho gerencial, porém não houve significância estatística ($v = -0,155$, $p\text{-value} = 0,257$) e assim rejeita-se H4. O mesmo resultado foi encontrado por Burkert et al. (2011), e corrobora

também com a literatura anterior (Fogarty et al., 2000; Viator, 2001; Burney & Widener, 2007) em que não foram constatados efeitos significativos no conflito de papéis sobre o desempenho gerencial. Conforme a H5, o nível hierárquico dos gestores é moderado pelo nível das relações entre a aplicação do princípio da controlabilidade e o conflito e a ambiguidade de papéis. A relação apresentou-se positiva e não significativa ($v = 0,40$, $p\text{-value} = 0,644$), assim rejeita-se H5. No estudo de Burkert et al. (2011), o princípio da controlabilidade e o nível hierárquico afetaram mais os gestores de nível médio e baixo do que os de nível alto.

5 Conclusões

O estudo objetivou verificar a relação entre o princípio da controlabilidade e o conflito e ambiguidade de papéis no desempenho gerencial, na percepção de gestores de alto, médio e baixo níveis hierárquicos de uma cooperativa de produção com gestão por unidades de negócios. Para tal, pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de um levantamento, pautado no instrumento de pesquisa do estudo de Burkert et al. (2011). Na análise dos dados foi aplicada a técnica *Partial Least Squares* (PLS).

A análise descritiva evidencia que a organização aplica o princípio da controlabilidade, porém em níveis moderados. Além disso, há uma preocupação em fornecer informações que possibilitem a correta execução das tarefas, impedindo a existência de ambiguidade de papéis. No quesito desempenho gerencial, os gestores demonstraram um alto nível de envolvimento e comprometimento com as atividades de gestão organizacional. Contudo, foi possível perceber níveis relativamente altos de conflito de papéis, o que indica que há divergência entre as tarefas exigidas e a pessoa que deve executá-las.

O efeito mediador do conflito e ambiguidade de papéis em relação ao desempenho gerencial apresentou-se de forma não significativa, conforme a análise dos dados realizada. Esses resultados divergem do estudo base, de Burkert et al. (2011), que apresentou significância em relação a essas variáveis. A divergência pode ter sido ocasionada pelo fato do ambiente dessa pesquisa ser focado em apenas uma cooperativa, enquanto que aquele estudo compreendeu uma amostra de empresas de *marketing*.

Pela análise das hipóteses formuladas, tem-se que o princípio da controlabilidade não está associado com a ambiguidade de papéis na cooperativa, ou seja, não há evidências de que os gestores tem responsabilidades para além daquelas que lhe são impostas. Também não há relação entre o princípio da controlabilidade e o conflito de papéis, indicando que na cooperativa não existe esse conflito de funções entre os gestores, cada um tendo responsabilidade sobre suas obrigações.

Os resultados mostram ainda que a ambiguidade de papéis está associada ao desempenho do gestor, o que está em linha com os achados do estudo base. Assim, pode-se inferir que no contexto brasileiro esse aspecto é similar ao alemão, e que o contexto organizacional da cooperativa é semelhante ao de outras empresas. Depreende-se que para os gestores da cooperativa, a existência de informações e autoridade para a elaboração de suas tarefas é mais importante do que serem avaliados somente por fatores que estão sob seu comando. A falta de informações ou autoridade por parte dos gestores afeta no seu desempenho gerencial.

Não foi constatado efeito significativo entre o conflito de papéis e o desempenho gerencial dos gestores, confirmando os resultados do estudo base e de literaturas anteriores. Nesse sentido, o conflito de cargos (papéis) entre os gestores não afeta o desempenho gerencial da cooperativa. Observou-se também que os gestores da cooperativa reagem de forma diferente a estímulos de estresses. Os resultados mostram que os efeitos diretos do conflito e ambiguidade de papéis no desempenho gerencial não são significantes, mas a ambiguidade de papéis consta como mediadora entre a aplicação do princípio da

controlabilidade e o desempenho gerencial. Observa-se ainda que não há relação significativa entre conflito de papéis e confiança no superior, ou seja, a confiança não é afetada diante de possíveis conflitos.

O nível hierárquico dos gestores é moderado pelas relações entre aplicação do princípio da controlabilidade, conflito e ambiguidade de papéis. Os resultados mostram uma forte moderação do nível hierárquico baixo dos gestores sobre a relação entre aplicação do princípio da controlabilidade, conflito e ambiguidade de papéis, mas não se encontrou relação significativa para o nível alto, já para o nível médio apresentou baixa significância. Portanto, o nível hierárquico médio de gestores da cooperativa pesquisada não é influenciado pelo conflito e ambiguidade de papéis. Mas no nível hierárquico baixo houve significância, demonstrando que é influenciado pelo conflito e ambiguidade de papéis, ao contrário do nível alto, em que não foi constatada significância estatística.

Assim conclui-se que o princípio da controlabilidade e o conflito de papéis não estão associados com o desempenho gerencial, apenas a ambiguidade de papéis mostrou-se significativamente associada. Além disso, a aplicação do princípio da controlabilidade em termos de ambiguidade só é significativa e relevante estatisticamente para os gestores de baixo nível hierárquico, diferente do estudo de Burkert et al. (2011) que observou significância também para os gestores de médio nível hierárquico.

As diferenças constatadas em relação aos resultados do estudo de Burkert et al. (2011) se revelam um campo aberto para futuras pesquisas, embora já se suspeitava isso devido a forma de gestão diferenciada de uma cooperativa em relação a outras empresas. No entanto, a reaplicação do estudo em outras organizações poderá confirmar se as diferenças advêm apenas do modelo de gestão ou se outros elementos podem ter interferido nos resultados. Recomenda-se ainda investigar outras variáveis moderadoras do princípio da controlabilidade.

Referências

- Aguiar, A. B. D., Teixeira, A. J. C., Nossa, V., & Gonzaga, R. P. (2012). Associação entre sistemas de incentivos gerenciais e utilização de práticas de contabilidade gerencial. *Revista Administração de Empresas*, 52(1), 40-54.
- Albuquerque, F. J. (1996). Aspectos psicossociais das cooperativas agrárias. In: Tamayo, A. B.-A. J., & Codo, W. (orgs.). *Trabalho, organizações e cultura*. Rio de Janeiro: Coletâneas da ANPPEP n. 11.
- Angonese, R., & Beuren, I. M. (2012, outubro). Percepção de alunos de cursos de pós-graduação sobre a aplicação do princípio da controlabilidade. *Anais do SEMEAD*, São Paulo, SP, Brasil, 15.
- Ashforth, B. E., & Mael, F. (1989). Social identity theory and the organization. *Academy of Management Review*, 14(1), 20-39.
- Antle, R., & Demski, J. S. (1988). The controllability principle in responsibility accounting. *The Accounting Review*, 63(4), 700-718.
- Arya, A., Glover, J., & Radhakrishnan, S. (2007). The controllability principle in responsibility accounting: Another look. In: Antle, R., Gjesdal, F., & Liang, P.J. (Eds). *Essays in Accounting Theory in Honour of Joel S. Demski* (pp. 183-198). New York: Springer.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (1995). *Management Accounting*. Englewood, Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- BIDO, D. S. Curso Modelagem em Equação Estrutural com estimação a traves da estimação do modelo Partial Least Squares (PLS). 2008. Retirado 02 dezembro, 2013, de http://www.anpad.org.br/diversos/enanpad2012/minicurso_modelagem_equacoes_estruturais.

pdf

Bido, D. S., Silva, D., Souza, C. A., & Godoy, A. S. (2010). Mensuração com indicadores formativos nas pesquisas em administração de empresas: como lidar com a multicolinearidade entre eles? *Administração: Ensino e Pesquisa*, 11(2), 245-269.

Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M., & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, organizations and society*, 32(7), 789-820.

Burney, L., & Widener, S. K. (2007). Strategic performance measurement systems, job-relevant information, and managerial behavioral responses-role stress and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 19(1), 43-69.

Burkert, M., Fischer, F. M., & Schäffer, U. (2011). Application of the controllability principle and managerial performance: the role of role perceptions. *Management Accounting Research*, 22(3), 143-159.

Choudhury, N. (1986). Responsibility accounting and controllability. *Accounting and Business Research*, 16(63), 189-198.

Dent, J. F. (1987). Tensions in the design of formal control systems: a field study in a computer company. In: Bruns, W. J., & Kaplan, R. S. (eds.). *Accounting and management: field study perspectives*, Boston, MA: Harvard Business School Press. pp. 119-145.

Fávero, L. P., Belfiore, P. P., Chan, B. L., & Silva, F. L. (2009). *Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Campus.

Fogarty, T. J., Singh, J., Rhoads, G. K., Moore, R. K., 2000. Antecedents and consequences of burnout in accounting: beyond the role stress model. *Behavioral Research in Accounting*, 12(1), 31.

Giraud, F., Langevin, P., & Mendoza, C. (2008). Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers' opinions. *Management Accounting Research*, 19(1), 32-44.

Hair, J. F., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (1998). *Análise multivariada de dados*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman.

Henderson, R. I. (1980). *Performance appraisal: theory to practice*. Michigan: Reston Publishing Company.

Hirst, M. (1983). The controllability of financial outcomes. *Abacus*, 19(1), 29-38.

Huffman, C., & Cain, L. B. (2000). Effects of considering uncontrollable factors in sales force performance evaluation. *Psychology & Marketing*, 17(9), 799-833..

Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). *Organizational stress: studies in role conflict and ambiguity*. New York: John Wiley.

Kahn, R. L. (1973). Conflict, ambiguity, and overload: three elements in job stress. In: MacClean, A. (Ed.). *Occupational Mental Health*. Springfield: Gulf Publisher. pp. 47-61.

Katz, D., & Kahn, R. L. (1978). *The social psychology of organizations*. New York: John Wiley.

Kouri, G. S. (1996). Desenvolvimento de papéis nas organizações. Anais da ASBAP, Salvador, BA, Brasil. Retirado 01 agosto, 2013, de http://www.asbap.com.br/producao/psicodrama_org.pdf

Lanvegin, P., & Mendoza, C. (2010, May). How can Organizational justice moderate the unethical behaviors induced by budgeting systems? *Anales of European Accounting Association Annual Congress*, Istanbul, Turkey, 33rd.

- Langevin, P., & Mendoza, C. (2013). How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours?. *European Management Journal*, 31(3), 209-222.
- McNally, G. M. (1980). Responsibility accounting and organizational control: some perspectives and prospects. *Journal of Business Finance & Accounting*, 7(2), 165-181.
- Merchant, K. A. (1998). *Modern management control systems: text and cases*. New Jersey: Prentice Hall.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education.
- Modell, S., & Lee, A. (2001). Decentralization and reliance on the controllability principle in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 17(3), 191-218.
- Moreno, J. L. (1975). *Psicodrama*. São Paulo: Editora Cultrix.
- Morris, J. H., & Koch, J. L. (1979). Impacts of role perceptions on organizational commitment, job involvement, and psychosomatic illness among three vocational groupings. *Journal of Vocational Behavior*, 14(1), 88-101.
- Onyemah, V. (2008). Role ambiguity, role conflict, and performance: empirical evidence of an inverted-U relationship. *Journal of Personal Selling and Sales Management*, 28(3), 299-314
- Pilling, B. K., Donthu, N., & Henson, S. (1999). Accounting for the impact of territory characteristics on sales performance: Relative efficiency as a measure of salesperson performance. *The Journal of Personal Selling and Sales Management*, 21(2), 35-45.
- Pinto, L. J. S., Falcão, D. F., & Lustosa, P. R. B. (2013). Apuração de fatores não-controláveis: um estudo sobre as ações da empresa Rubi Engenharia em prol da redução dos efeitos negativos. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 3(2), 107-123.
- Rizzo, J. R., House, R. J., & Lirtzman, S. I. (1968). Role conflict and ambiguity in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 13(1), 65-105.
- Schuler, R. S. (1980). Definition and conceptualization of stress in organizations. *Organizational Behavior and Human Performance Organizations*, 25(2), 184-215.
- Simons, R. (2005). *Levers of organization design: how managers use accountability systems for greater performance and commitment*. Harvard Business Press.
- Simons, R. (2007). Revisiting the controllability principle in the twenty-first century. *Anales of American Accounting Association Annual Meeting*, Chicago. Retrieved Jan. 15, 2012, from <http://www.hbs.edu/units/am/pdf/Rethinking%20the%20Controllability%20Principle.pdf>
- Silva, J. S. F. (2006). *Modelagem de Equações Estruturais: apresentação de uma metodologia*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Tenenhuis, M., & Vinzi, V. E. (2005). PLS regression, PLS path modeling and generalized Procrustean analysis: a combined approach for multiblock analysis. *Journal of Chemometrics*, 19(3), 145-153.
- Viator, R. E. (2001). The association of formal and informal public accounting mentoring with role stress and related job outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 26(1), 73-93
- Vinzi, V. E., Trinchera, L., & Amato, S. (2010). PLS path modeling: from foundations to recent developments and open issues for model assessment and improvement. In: *Handbook of Partial Least Squares* (pp. 47-82). Springer Berlin Heidelberg.