

DOI: 10.7819/rbgn.v16i52.1782

ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

Percepção de Controlabilidade e Equidade da Avaliação de Desempenho

Perceived Controllability and Fairness in Performance Evaluation

La percepción de la controlabilidad y de la justicia en la evaluación de desempeño

Eduardo Schiehl¹
Suzanne Landry²

Recebido em 21 de janeiro de 2014 / Aprovado em 23 de outubro de 2014

Editor responsável: João Maurício Gama Boaventura, Dr.

Processo de avaliação: *Double Blind Review*

RESUMO

Este estudo investiga os efeitos da incerteza ambiental, da descentralização da tomada de decisões e da utilização de medidas subjetivas de desempenho na percepção de controlabilidade do resultado (*controllability*) e de equidade no processo de avaliação de desempenho dos gestores. Com base em dados coletados por meio da aplicação de um questionário em uma amostra de 339 gestores de nível médio e superior, os resultados sugerem que a incerteza ambiental afeta negativamente a percepção de controlabilidade e que este efeito não é moderado pelo nível de descentralização da tomada de decisões. Os resultados sugerem também uma associação positiva entre a percepção de controlabilidade e de equidade no processo de avaliação de desempenho gerencial. Embora o uso de medidas subjetivas de desempenho não exerça efeito direto sobre a percepção de equidade, os resultados sugerem que seu uso exerce efeito moderador na relação entre controlabilidade e percepção de equidade. Demonstra-se ainda que

o efeito positivo do uso de medidas subjetivas depende de fatores contextuais. Este estudo demonstra a necessidade de se considerar o contexto organizacional (incerteza ambiental e descentralização dos direitos decisórios) para investigar como medidas de desempenho não financeiras e subjetivas afetam a percepção de controlabilidade e de equidade processual. Na medida em que a percepção de controlabilidade e de equidade afeta as atitudes e os comportamentos dos indivíduos dentro de uma organização, os resultados têm implicações importantes para a concepção e utilização de sistemas de avaliação de desempenho.

Palavras-chave: Controlabilidade. Equidade processual. Avaliação de desempenho. Medidas subjetivas. Incerteza ambiental. Descentralização.

ABSTRACT

We investigated the effects of environmental uncertainty, decentralization of decisions rights, and the use of subjective performance measures on

1. Doutor em Ciências Contábeis pela HEC Montreal. [eduardo.schiehl@hec.ca]

2. Doutora em Tributação pela Universidade da Flórida. [suzanne.landry@hec.ca]

Endereço dos autores: 3000, Chemin De La Côte-Sainte-Catherine, H3T2A7, Montreal, Canadá

managers' perceptions of outcome controllability and performance evaluation fairness. Based on a survey of 339 middle- and upper- level managers, our results suggest that environmental uncertainty adversely affects perceptions of outcome controllability and that this effect is not moderated by the decentralization of decision rights. Our results also show a positive association between perceived controllability and performance evaluation fairness. Although we found no direct effect of the use of subjective performance measures on perceived performance evaluation fairness, it appears to moderate the positive effect of perceived controllability on fairness. We also show that the positive effect of the use of subjective measures may depend on contextual and job-related factors. The overall results underscore the need to consider the organizational context (environmental uncertainty and decentralization of decision rights) to investigate how performance measures affect perceived controllability and fairness. Because perceived controllability and fairness affect individual attitudes and behaviors within an organization, our results have important implications for the design and use of performance evaluation systems.

Keywords: Controllability. Performance Evaluation Fairness. Subjective Measures. Environmental Uncertainty. Decentralization.

RESUMEN

El estudio investiga los efectos de la incertidumbre medioambiental, de la descentralización de la toma de decisión, la utilidad de las medidas de desempeño subjetivas de la percepción de controlabilidad de los resultados (*controllability*) y la justicia de proceso en la evaluación del desempeño gerencial. Partiendo de los datos obtenidos con la aplicación de una encuesta, con una muestra de 339 directivos de nivel medio y superior, los resultados indican que la incertidumbre medioambiental afecta negativamente a la percepción de la controlabilidad, y que este efecto no es moderado por el nivel de descentralización de la toma de decisiones. Los resultados también sugieren una asociación positiva entre la percepción de

la controlabilidad y la justicia de proceso de evaluación de desempeño gerencial. Aunque el uso de medidas subjetivas de desempeño no tenga efecto directo sobre la percepción de la justicia, los resultados indican que su uso tiene un efecto moderado en la relación entre la controlabilidad y la percepción de la justicia. Además, muestra que los efectos positivos del uso de las medidas subjetivas dependen de factores contextuales. Este estudio muestra la necesidad de considerar el contexto organizativo (incertidumbre medioambiental y descentralización de los derechos de decisión) para investigar cómo las medidas de desempeño no financieras y subjetivas afectan a la percepción de la controlabilidad y de la justicia procesal. Conforme la percepción de controlabilidad y de justicia afecta las actitudes y los comportamientos de los individuos dentro de una organización, los resultados tienen implicaciones importantes para la concepción y utilidad del sistema de evaluación de desempeño.

Palabras clave: Controlabilidad. Justicia procesal. Evaluación de desempeño. Medidas subjetivas. Incertidumbre medioambiental. Descentralización.

1 INTRODUÇÃO

A avaliação de desempenho é fundamental para muitas decisões organizacionais, e já se demonstrou que ela influencia o comportamento e o desempenho gerenciais. Essa influência, por sua vez, depende de muitos fatores, como as percepções de controlabilidade do resultado do desempenho (GHOSH; LUSCH, 2000; GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008) e de equidade da avaliação de desempenho (LATHAM et al., 2005; KELLY; VANCE; WEBB, 2010). Estendemos esta literatura ao investigar se os fatores organizacionais que afetam a mensurabilidade do desempenho gerencial estão associados às percepções de controlabilidade do resultado do desempenho e se a controlabilidade percebida está associada à equidade da avaliação de desempenho. Os fatores organizacionais considerados são a incerteza ambiental e a descentralização dos direitos

decisórios. Como a subjetividade na avaliação de desempenho pode ser usada para filtrar eventos incontroláveis ou corrigir ruídos nas medidas de desempenho, investigamos também se o uso de medidas subjetivas modera a associação entre a controlabilidade percebida e a equidade da avaliação de desempenho.

Nossos resultados sugerem que a incerteza ambiental afeta negativamente a percepção de controlabilidade de resultados e que esse efeito não é moderado pela descentralização dos direitos decisórios. Nossos resultados também mostram uma associação positiva entre a controlabilidade percebida e a equidade da avaliação de desempenho. Embora não tenhamos encontrado nenhum efeito direto do uso de medidas subjetivas de desempenho na percepção de equidade da avaliação de desempenho, ele parece moderar o efeito positivo da controlabilidade percebida sobre a equidade. Mostramos também que os efeitos positivos do uso de medidas subjetivas poderão depender de fatores contextuais e relacionados ao trabalho.

Os resultados globais ressaltam a necessidade de se considerar o contexto organizacional, ou seja, a incerteza ambiental e a descentralização dos direitos decisórios, para investigar como a controlabilidade e a equidade percebidas são afetadas pela escolha de medidas de desempenho. Já que a controlabilidade e a equidade percebidas podem afetar atitudes e comportamentos individuais dentro de uma organização, nossos resultados têm implicações importantes para a concepção e a utilização de sistemas de avaliação de desempenho. Em resumo, nossos resultados questionam o uso de medidas subjetivas para mitigar os problemas de avaliação de desempenho. Isso traz implicações importantes para os contadores gerenciais, que normalmente participam de forma ativa da concepção e implementação de sistemas de avaliação de desempenho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E HIPÓTESES

2.1 Incerteza ambiental e controlabilidade de resultados

A incerteza ambiental refere-se a um amplo conjunto de fatores que, individual e

coletivamente, tornam difícil ou impossível prever o futuro. Além disso, a incerteza ambiental pode resultar de alterações nas condições naturais, do clima político ou econômico, ou das ações de concorrentes, clientes, fornecedores e reguladores (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). De acordo com Chenhall (2003) e Agbejule (2005), a incerteza ambiental desempenha um papel importante na forma como os gestores percebem e utilizam informações geradas pelos sistemas de contabilidade gerencial. Além disso, estudos experimentais indicam que os recursos motivacionais e cognitivos de que os indivíduos precisam para realizar tarefas são prejudicados quando eles julgam que as contingências em seu ambiente são incontroláveis (MARTOCCHIO; DULEBOHN, 1994).

Com essa perspectiva, esperamos que a incerteza ambiental esteja negativamente associada às percepções da controlabilidade de resultados, pelas seguintes razões. Primeiro, a incerteza ambiental afeta negativamente a capacidade de a organização definir metas de desempenho para avaliar o desempenho gerencial (GOVINDARAJAN, 1984). Segundo, a avaliação de desempenho eficaz requer um conhecimento completo sobre os resultados associados a ações gerenciais específicas, o que só é possível quando as condições são estáveis (THOMPSON, 1967). Terceiro, a maioria dos indicadores de desempenho está focada nos resultados em vez de estar focada nos processos. Em tempos de alta incerteza ambiental, essas medidas, sozinhas, não conseguem refletir adequadamente todas as dimensões do desempenho gerencial (MATEJKA; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2009). Por fim, a incerteza ambiental confunde a distinção entre fatores controláveis e incontroláveis (LAMBERT, 2001; GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008). Formulamos, portanto, a seguinte hipótese:

H1: A incerteza ambiental está negativamente associada à percepção de controlabilidade de resultados.

2.2 Descentralização de direitos decisórios e controlabilidade de resultados

Argumentamos que os direitos decisórios são descentralizados quando o poder decisório

é empurrado para níveis mais baixos. A fim de melhor responder às mudanças ambientais e de incentivar os gestores a mais rapidamente iniciar e implementar decisões que agreguem valor, todas as empresas descentralizam o poder decisório, pelo menos até certo ponto e em áreas operacionais específicas (MERCANTE; VAN DER STEDE, 2007). Galbraith (1973), por exemplo, sugere que, em ambientes incertos, a informação relevante é necessária quando e onde a tarefa está sendo executada e que uma estrutura de direitos decisórios descentralizada facilita o processamento de informações. Sob o ponto de vista do controle gerencial, isso sugere que as organizações são beneficiadas quando os gestores que atuam em ambientes incertos têm mais autonomia decisória. Esse argumento é corroborado por estudos que examinaram os efeitos da incerteza e da descentralização dos direitos decisórios sobre o desenho de sistemas de contabilidade gerencial (GORDON; NARAYANAN, 1984; GUL et al., 1995) e o efeito positivo da interação entre a incerteza ambiental e a descentralização dos direitos decisórios sobre o desempenho gerencial (GUL et al, 1995; AGBEJULE, 2005).

Conforme o que foi dito acima, podemos afirmar que, em tempos de grande incerteza ambiental, uma estrutura descentralizada de direitos decisórios é necessária para reduzir a assimetria da informação e melhorar o processo de tomada de decisão gerencial. Esperamos, portanto, que em organizações que operam em incerteza ambiental relativamente alta, a descentralização de direitos decisórios moderaria o efeito adverso da incerteza ambiental sobre as percepções dos gestores quanto à controlabilidade de resultados do desempenho. Isso leva às seguintes hipóteses:

H2a: A descentralização de direitos decisórios está positivamente associada à percepção de controlabilidade de resultados.

H2b: A descentralização de direitos decisórios modera a associação negativa entre a percepção de incerteza ambiental e de controlabilidade de resultados: quanto mais fraca a associação, maior a descentralização de direitos decisórios.

2.3 Controlabilidade de resultados e equidade da avaliação de desempenho

Trabalhamos sob a perspectiva de que é mais provável que a equidade seja percebida quando as medidas de desempenho são vistas como altamente relevantes e capazes de fornecer informações imparciais e precisas sobre os esforços e as contribuições individuais. Nosso ponto de vista é corroborado por Leventhal (1980) e Greenberg (1986). Vários estudos (GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008; HARTMAN; SLAPNICAR 2009; LAU; MOSER, 2008; MOERS, 2005; SHOLIHIN; PIKE, 2009) apoiam as regras de Leventhal e sugerem que os gestores percebem como injustas as medidas de desempenho que são afetadas por fatores incontroláveis. De forma similar, o modelo baseado em agência de Baker, Gibbons e Murphy (1994) sugere que a contribuição de um funcionário ao valor da empresa é raramente capturada por completo por medidas objetivas de desempenho e que os superiores, que estão bem colocados para observar as sutilezas do comportamento dos funcionários, devem usar todas as informações relevantes e privadas para ajustar para eventos incontroláveis. Assim, os estudiosos aconselham as organizações a utilizarem sistemas formais com cautela, incluindo os sistemas de avaliação de desempenho que podem afetar as percepções de equidade (FOLGER; LEWIS, 1995; LATHAM et al, 2005; SHOLIHIN; PIKE, 2009). Isso conduz à seguinte hipótese:

H3: A percepção de controlabilidade de resultados está positivamente associada à percepção de equidade da avaliação de desempenho.

2.4 Medidas subjetivas de desempenho e equidade da avaliação de desempenho

Consideramos as propriedades das medidas de desempenho como fatores importantes na percepção de equidade da avaliação de desempenho. Os estudos de Libby (1999), Giraud, Langevin e Mendoza (2008), Lau, Wong e Eggleton (2008) e Hartmann e Slapnicar (2009),

por exemplo, mostraram que a percepção de equidade da avaliação de desempenho é influenciada por propriedades de mensuração do desempenho. Em linhas gerais, existem duas premissas principais. A primeira, quando uma medida de desempenho é influenciada por fatores incontrolláveis, passa a ter mais ruído e a ser menos informativa sobre o impacto das ações dos gestores. A segunda, como dito acima, responsabilizar os gestores por eventos que estão fora de seu controle pode resultar em percepções de injustiça. Medidas de desempenho objetivas, com base na contabilidade, fornecem algumas informações sobre os esforços dos agentes, mas estão muitas vezes contaminadas por eventos aleatórios incontrolláveis que ocorrem fora da empresa (por exemplo, a incerteza ambiental) ou dentro da empresa (por exemplo, a descentralização de direitos decisórios) (GERDIN, 2005; GHOSH; LUSCH, 2000; LAU; WONG; EGGLETON, 2008; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). O uso de medidas subjetivas, portanto, concede ao avaliador a flexibilidade para

ajustar fatores incontrolláveis e considerar todas as informações relevantes (ITTNER; LARCKER; MEYER, 2003; MURPHY; OYER, 2003). Assim, as medidas subjetivas podem ser usadas para complementar medidas de desempenho objetivas e incompletas e para aprimorar o incentivo aos gestores. Isso leva às seguintes hipóteses:

H4a: O uso de medidas subjetivas de desempenho está positivamente associado à equidade na percepção de avaliação de desempenho.

H4b: O uso de medidas subjetivas de desempenho modera a associação positiva entre a percepção de controlabilidade de resultados e de equidade da avaliação de desempenho: quanto maior o uso de medidas subjetivas, mais forte a associação.

A Figura 1 apresenta o nosso modelo de pesquisa, incluindo as principais variáveis de interesse e as associações hipotéticas.

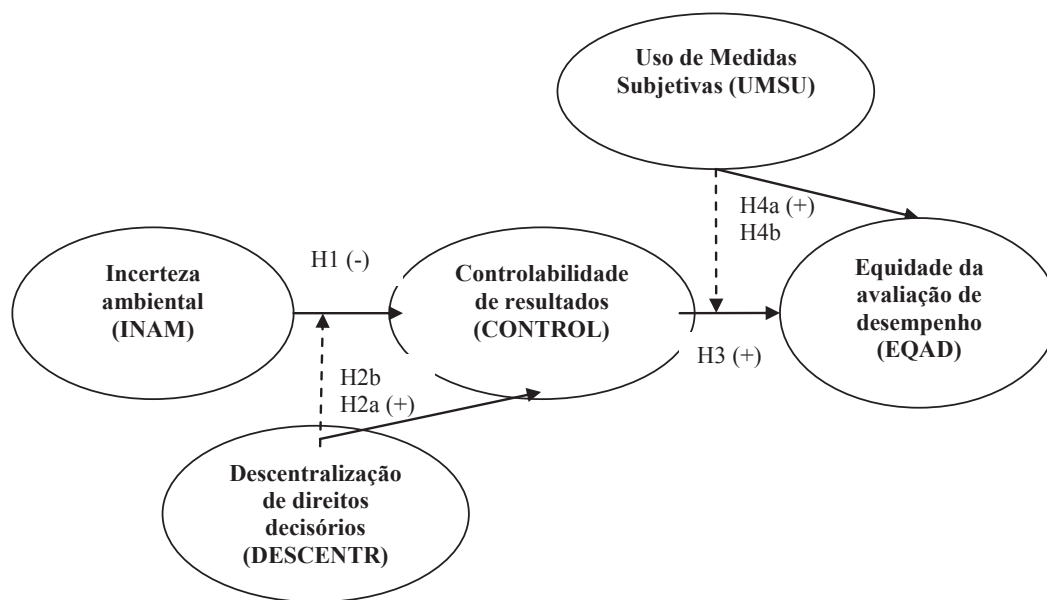


FIGURA 1 – Modelo de pesquisa

Fonte: Dos autores.

3 COLETA DE DADOS E METODOLOGIA

3.1 Coleta de dados

Dada a natureza privada dos dados necessários para investigar as nossas questões de pesquisa, foi utilizado um questionário transversal via correio, seguindo o método de projeto total¹ de Dillman, Smyth e Christian (2009). A heterogeneidade da fonte de dados é um fator importante no teste de hipóteses, devido à aprimorada estimativa de variação para as variáveis a serem explicadas. Essa melhoria decorre da diversidade de contextos e comportamentos organizacionais (VAN DER STEDE; YOUNG; CHEN, 2005). Testamos, portanto, amostras em diversos setores e organizações, em vez de dentro de uma única organização ou setor. Para construir nossa amostra, focamos em gestores experientes listados no banco de dados de membros da Quebec Certified Management Accountants (CMA). Os gestores que responderam tinham de residir no Canadá, ser detentores de designação profissional há pelo menos três anos e possuir mais de cinco anos de experiência relevante². Os participantes também tinham de ter trabalhado para organizações com mais de 51 funcionários, já que organizações maiores aumentariam a probabilidade de um sistema de avaliação de desempenho e de um sistema de recompensas associado a ele. Por fim, os participantes tinham de ter trabalhado para o mesmo empregador por mais de um ano (em outubro de 2008). Esses critérios tinham o intuito de fornecer uma amostra de entrevistados que ocupassem cargos de chefia de nível superior, com

experiência de trabalho considerável e que tivessem sido submetidos a pelo menos uma avaliação de desempenho na organização atual.

O pacote de pesquisa incluiu o questionário e um envelope de retorno autoendereçoado e pré-pago. O primeiro lembrete por e-mail foi enviado três semanas após o envio inicial e um segundo seis semanas mais tarde. Assim, a administração da pesquisa abrangeu um total de nove semanas. Dos 3.343 questionários enviados, 23 foram devolvidos devido a endereço incorreto. Dos questionários restantes, 339 foram preenchidos, para uma taxa de resposta de 10,1%. A fim de testar o viés de não resposta (DILLMAN; SMYTH; CHRISTIAN, 2009), inicialmente comparamos os valores médios para os entrevistados e não entrevistados em função de três variáveis demográficas: idade, anos de experiência e tamanho da empresa (medido por número de funcionários). Os resultados não revelaram diferenças significativas. O segundo passo foi a realização de um Teste t para comparar entrevistados precoces e tardios, usando as três variáveis demográficas anteriormente mencionadas, somados aos itens utilizados para medir a percepção de equidade da avaliação de desempenho. Comparações entre entrevistados precoces e tardios³ não revelaram diferenças sistemáticas em nenhuma das variáveis.

Os dados demográficos são apresentados na Tabela 1 e indicam que o nosso conjunto de dados representa um ambiente de pesquisa rico, com informações detalhadas sobre uma grande amostra transversal de gestores de nível superior e experientes.

TABELA 1 – Dados demográficos sobre entrevistados (N = 339)

Classificação do setor	N	%
Mineração/Construção	10	3%
Petróleo e Gás	3	1%
Transformação	113	33%
Setor público	64	19%
Transportes/Energia	17	5%
Comunicações/Mídia	20	6%
Tech (Software/Biotech)	15	4%
Bancos/Finanças/Seguros	50	15%
Serviços/Consultoria	17	5%
Saúde/Farmacêutica	10	3%
Serviços ao consumidor	16	5%

Tamanho da organização

Por número de funcionários	N (%)	Pela receita de vendas¹ (milhões)	N (%)	Pelo total de ativos (milhões)	N (%)
< 100	24 (7%)	< \$ 20	41 (13%)	< \$ 50	76 (25%)
100 - ≤ 499	83 (26%)	\$ 20 - < \$ 50	38 (12%)	\$ 50 - < \$ 100	30 (10%)
500 - ≤ 999	26 (8%)	\$ 50 - < \$ 100	26 (8%)	\$ 100 - < \$ 200	18 (6%)
1,000 - ≤ 2,499	40 (12%)	\$ 100 - < \$ 200	23 (7%)	\$ 200 - ≤ \$ 500	27 (9%)
2,500 - ≤ 4,999	18 (6%)	\$ 200 - < \$ 500	37 (11%)	\$ 500 - ≤ 1 bilhão	24 (8%)
5,000 - ≤ 9,999	35 (11%)	\$ 500 - ≤ 1 bilhão	20 (6%)	> 1 bilhão	129 (42%)
≥ 10,000	96 (30%)	> 1 bilhão	139 (43%)		
Faltosos	13		11		31

Idade (anos)	N	%	Gênero	N (%)
30 - ≤ 39	146	43%	Masculino	229(68%)
40 - ≤ 49	106	32%	Feminino	106(32%)
50 - ≤ 59	79	24%		
≥ 60	4	1%		

Número de anos de experiência em	Média	Âmbito
Atual posição	5.3	1 - 32
Posições anteriores nesta organização	7.1	0 - 33
Posições anteriores em outras organizações	11.3	0 - 41

Fonte: Dos autores.

3.2 Mensuração de variáveis

3.2.1 Incerteza ambiental (INAM)

De forma consistente com Gibbs et al. (2004) e Matejka, Merchant e Van der Stede (2009), usamos uma escala de seis itens para capturar a incerteza ambiental nas empresas. Os entrevistados foram solicitados a classificar, em uma escala de Likert de 1 (*muito baixa*) a 5 (*muito alta*), a incerteza em seu ambiente de negócios, em termos de concorrência, inovação e previsibilidade (dois itens para cada dimensão). Revertemos os códigos dos seis itens de tal forma que os escores mais altos indicam maior incerteza ambiental. A análise fatorial exploratória revelou um único construto INAM composta de quatro itens (Tabela 4: alfa de Cronbach = 0,732 e Variância Média Explicada (VME) = 0,518). Os itens “A competição para os principais produtos e serviços” e “A previsibilidade das ações do mercado concorrente” foram excluídos da análise por não contribuírem significativamente. A Tabela 5 revela as estatísticas descritivas para INAM, mostrando um valor médio de 2,849 e indicando que os entrevistados em geral trabalhavam em incerteza ambiental moderada a alta. Como esperado, a Tabela 5 mostra que INAM está negativamente correlacionada ao CONTROL e EQAD e positivamente com UMSU. INAM, no entanto, está marginalmente relacionada a DESCENTR.

3.2.2 Descentralização de direitos decisórios (DESCENTR)

Medimos a descentralização usando o instrumento de Abernethy, Bouwens e Lent (2004), adaptado de Gordon e Narayanan (1984). O poder decisório dos gestores foi capturado por meio da comparação de sua influência com a influência de seus supervisores em áreas de decisão específicas. As cinco declarações foram classificadas em uma escala de Likert de 1 (*Minha unidade tem influência total*) a 5 (*Meu superior tem influência total*), abrangendo as seguintes decisões: estratégia empresarial, investimento, marketing, operações e gestão de recursos humanos. Para facilitar a

interpretação dos resultados, revertemos o código dos cinco itens de forma que os escores mais altos indicam maior descentralização de direitos decisórios. Os resultados da análise fatorial exploratória, alfa de Cronbach (0,757), e VME (0,473) apoiam o uso de uma medida de cinco itens como constructo unidimensional, como apresentado na Tabela 4. A Tabela 5 mostra que o valor médio de DESCENTR é 2,220. Os coeficientes de correlação de Pearson mostram que DESCENTR não está correlacionada às demais variáveis de interesse, com exceção de INAM (marginalmente).

3.2.3 Uso de medidas subjetivas de desempenho (UMSU)

Adaptamos o instrumento de pesquisa de Van der Stede, Chow e Lin (2006) para captar a extensão do uso de medidas subjetivas em sistemas de avaliação de desempenho. Dada a natureza transversal da nossa amostra-alvo, também pegamos emprestado critérios de desempenho de sistemas de medição de desempenho atualmente utilizados por instituições financeiras (ITTNER; LARCKER; MEYER, 2003; NISAR, 2007). A lista final inclui 40 medidas de desempenho divididas em três categorias principais: financeira (7); não financeira (23), incluindo orientada ao cliente (8), orientada ao funcionário (7), de funcionamento interno (8); e fatores de desempenho subjetivos (10)⁴. A Tabela 2, Painel B, apresenta os dados sobre o número de medidas subjetivas de desempenho utilizadas em relação ao número total de medidas utilizadas, ou seja, medidas financeiras e não financeiras objetivas mais subjetivas (% SUBJ). De modo semelhante a Van der Stede, Chow e Lin (2006), também criamos uma variável de escala de cinco categorias para capturar o uso de medidas subjetivas, combinadas com medidas objetivas financeiras e não financeiras (C_DIVERSIDADE), em que valores mais altos indicam maior utilização de medidas subjetivas⁵. Também pedimos aos entrevistados que indicassem os pesos relativos atribuídos aos fatores subjetivos de desempenho (PSUBJ)⁶. A Tabela 2 apresenta as estatísticas descritivas para

as três variáveis %SUBJ, C_DIVERSIDADE e PSUBJ. Derivamos um construto, UMSU, que leva em conta essas três variáveis. Assim, em contraste com estudos anteriores que utilizaram uma variável dicotômica para indicar a presença (ou não) de medidas subjetivas de desempenho, nosso construto (Tabela 4, alfa de Cronbach

= 0,908 e VME = 0,789) captura três dimensões do uso de medidas subjetivas: número, peso, e se eles são ou não combinados com medidas financeiras e não financeiras objetivas. A Tabela 5 mostra que o valor médio de UMSU é 4,133 e que UMSU está negativamente correlacionada a EQAD.

TABELA 2 – Práticas de medidas de desempenho (N = 339)

	Mín.	Máx.*	Méd.	Desvio padrão
Painel A				
Percentual de medidas financeiras objetivas (%FIN)	0,00	1,00	0,19	0,20
Percentual de medidas não financeiras objetivas (%NFIN)	0,00	1,00	0,37	0,20
Percentual de critérios subjetivos (%SUBJ)	0,00	1,00	0,44	0,24
Categorias de diversidade de medidas de desempenho (C_DIVERSIDADE)				
1 Apenas medidas de desempenho financeiras objetivas	1	5	3,95	0,85
2 Apenas medidas de desempenho financeiras e não financeiras objetivas combinadas				
3 Apenas medidas de desempenho financeiras e subjetivas combinadas				
4 Apenas medidas de desempenho financeiras objetivas, não financeiras e subjetivas combinadas				
5 Medidas de desempenho não financeiras objetivas e/ou subjetivas				
	6	25	19	214
	71			
Painel B				
Pesos relativos de medidas de desempenho	Mín.	Máx.	Méd.	Desvio padrão
Peso de medidas financeiras (PFIN)	0%	100%	29%	26%
Peso de medidas objetivas não financeiras (PNFIN)	0%	100%	38%	23%
Peso de critérios subjetivos (PSUBJ)	0%	100%	32%	27%

*Representa o número máximo de medidas checadas e não o número máximo listado

Fonte: Dos autores.

3.2.4 Controlabilidade de resultados (CONTROL)

Os itens foram obtidos a partir dos estudos de Huffman e Caim (2000) e Giraud, Langevin e Mendoza (2008) e validados por meio de entrevistas com consultores de remuneração e professores de contabilidade gerencial. Os entrevistados foram solicitados a classificar seu acordo por meio de declarações sobre seu controle sobre

os resultados de desempenho, bem como a relação percebida entre seus esforços e os resultados de desempenho. As classificações mais altas refletem percepções de maior controle sobre os resultados de desempenho. Como demonstrado na Tabela 4, alfa de Cronbach (0,858) e VME (0,557) apoiam a utilização da medida de cinco itens como construto unidimensional. Como esperado, a Tabela 5 mostra que o controle está positivamente correlacionado à EQAD.

3.2.5 Equidade da avaliação de desempenho (EQAD)

O instrumento de seis itens utilizados para medir a equidade processual está baseado em Thibaut e Walker (1975) e Leventhal (1980). Essa escala avalia a percepção da equidade do processo de avaliação de desempenho dos funcionários e se esse processo foi aplicado pelo superior de forma consistente entre funcionários e períodos de avaliação. Escores mais altos significam que os gestores perceberam o processo de avaliação de desempenho como mais justo. Os resultados da Tabela 4 apoiam o uso de um único construto, com coeficiente alfa de Cronbach de 0,903 e VME de 0,587. Esses resultados são comparáveis aos índices de confiabilidade relatados por Lau e Lim (2002) e Berger, Libby e Webb (2009), utilizando escalas semelhantes⁷. A Tabela 5 mostra que o valor médio de EQAD é 3,506 e indica que EQAD se correlaciona negativamente com INAM e positivamente com CONTROL.

3.3 Modelo de mensuração

Antes de estimar o modelo de equações estruturais, avaliamos a qualidade do nosso modelo de mensuração. Abordamos a confiabilidade individual de cada item, a confiabilidade do construto e a validade convergente e discriminante para todos os instrumentos de mensuração acima descritos (BAGOZZI; YI, 1988; SHOOK et al., 2004). O coeficiente alfa de Cronbach é utilizado para avaliar a confiabilidade de cada variável latente. A Análise de Componentes Principais (ACP) apresentada na Tabela 3 confirma a presença de cinco construtos e apoia a confiabilidade de cada item individual: todos os pesos dos fatores são maiores do que 0,50 em seus respectivos construtos, valores próprios variam de 1,871 a 5,361, fatores individuais capturam entre 9% e 17% de variância, e combinados eles capturam cerca de 64% da variância total.

TABELA 3 – Pesos transversais (amostra cheia, N = 339)

	Componente				
	EQAD	CONTROL	UMSU	DESCENTR	INAM
INAM_3R	0,027	-0,040	0,027	-0,027	0,783
INAM_4R	-0,008	-0,109	0,187	-0,128	0,723
INAM_5R	-0,047	0,008	-0,109	0,074	0,711
INAM_6R	-0,152	-0,201	0,083	-0,067	0,656
DESCENTR_1R	-0,037	-0,106	-0,055	0,764	-0,028
DESCENTR_2R	-0,126	0,012	0,069	0,698	-0,105
DESCENTR_3R	0,040	-0,006	-0,105	0,735	0,059
DESCENTR_4R	-0,005	-0,006	-0,025	0,762	0,008
DESCENTR_5R	-0,030	0,122	0,001	0,586	-0,056
CONTROL_1	0,202	0,708	-0,007	-0,047	-0,154
CONTROL_2	0,114	0,803	-0,064	-0,029	-0,114
CONTROL_3	0,129	0,776	-0,080	0,030	-0,013
CONTROL_4	0,080	0,794	-0,102	0,091	0,006
CONTROL_5	0,235	0,779	-0,016	-0,003	-0,108
LN_%SUBJ	-0,024	-0,134	0,925	-0,035	-0,031
C_DIVERSIDADE	-0,023	-0,027	0,955	-0,021	0,068
LN_PSUBJ	-0,042	-0,082	0,854	-0,055	0,118
EQAD_1	0,729	0,331	-0,034	0,000	-0,102
EQAD_2	0,745	0,316	-0,119	-0,090	-0,053
EQAD_3R	0,736	-0,009	0,048	0,003	0,000
EQAD_5	0,858	0,038	-0,005	-0,040	-0,039
EQAD_6	0,829	0,196	-0,049	-0,033	-0,069
EQAD_7	0,848	0,139	-0,005	-0,056	0,012
Valores próprios	5,361	3,032	2,296	2,136	1,871
Fator de variância (%)	17,184	14,613	11,360	11,271	9,472
Variância cumulativa (%)	17,184	31,797	43,157	54,427	63,899
KMO	0,777				

Fonte: Dos autores.

TABELA 4 – Estimativa dos parâmetros do modelo de mensuração (amostra cheia, N = 339)

Itens	Peso	Alfa	VME
Descentralização de direitos decisórios (DESCENTR)			
Decisões estratégicas (por exemplo, desenvolvimento de novos produtos e mercados; estratégia empresarial; gestão de riscos). (R)	0,905***	0,757	0,473
Decisões de investimento (por exemplo, aquisição de novos ativos e financiamento de novos projetos de investimento). (R)	0,557***		
Decisões de marketing (por exemplo, campanhas promocionais; decisões sobre preços, mix de produtos/serviços). (R)	0,601***		
Decisões operacionais (por exemplo, estabelecimento de prioridades operacionais; preço de entrada; processos empregados, contratação de fornecedores). (R)	0,703***		
Decisões de Recursos Humanos (por exemplo, contratação/demissão; caminhos de remuneração e de carreira para o pessoal empregado em sua unidade). (R)	0,615***		
Incerteza ambiental (INAM)			
Capacidades de inovação (R)	0,556***	0,732	0,518
Precisão da previsão de demanda (R)	0,732***		
Ritmo de mudança tecnológica (R)	0,834***		
Capacidade de estabelecer metas de desempenho anuais significativas (R)	0,729***		
Controlabilidade (CONTROL)			
A remuneração que recebo está fortemente relacionada a meus esforços.	0,867***	0,858	0,557
A remuneração que recebo está fortemente relacionada a meus resultados.	0,724***		
Posso aumentar o valor de minha remuneração total, contribuindo mais esforço.	0,632***		
Posso aumentar o valor de minha remuneração total, conseguindo resultados mais fortes.	0,579***		
Eu tenho total controle sobre os componentes que conduzem a remuneração de que recebo.	0,880***		
Uso de medidas subjetivas (UMSU)			
Número de medidas subjetivas de desempenho em relação ao número total de medidas usadas e relatadas (%SUBJ).	0,998***	0,908	0,789
Variável <i>dummy</i> categórica (1 a 5), onde valores mais altos indicam maior uso de medidas subjetivas (C_DIVERSIDADE).	0,763***		
Peso atribuído a fatores subjetivos de desempenho da categoria (PSUBJ).	0,888***		
Equidade da avaliação de desempenho (EQAD)			
Meu supervisor administra o processo de avaliação de desempenho de forma justa.	0,702***	0,903	0,587
O processo de mensuração do desempenho é igualmente obrigatório para todos os funcionários.	0,746***		
Meu supervisor segue regras diferentes quando lida com diferentes funcionários. (R)	0,632***		
Meu supervisor aplica o processo de mensuração do desempenho de forma consistente a todos os funcionários.	0,800***		
Meu supervisor usa procedimentos justos ao tomar decisões referentes à avaliação de desempenho.	0,852***		
Todos os funcionários são tratados da mesma forma pelo meu supervisor.	0,841***		
	Qui-quadrado (df = 206)	282,028	***
	CFI	0,972	
	GFI	0,911	
	AGFI	0,881	
	RMSEA	0,0390	

Pesos padrão e níveis de significância são indicados como *** $p < 0,01$, ** $p < 0,05$, e * $p < 0,10$ (*two-tailed*).

Fonte: Dos autores.

A validade dos critérios foi avaliada pela análise de correlação (Tabela 5), demonstrando que todos os construtos se comportam de forma plausível. A consistência interna ou a confiabilidade dos construtos foi avaliada por alfas de Cronbach e VME para cada construto. Uma série de comparações modelo foi realizada para avaliar a validade discriminante das medidas (BAGOZZI; YI, 1988; SHOOK et al., 2004). Os resultados

sustentam a validade discriminante entre os nossos cinco construtos. Além disso, como mostrado na Tabela 5, a raiz quadrada da variância compartilhada entre construtos e seus itens é maior do que o coeficiente de correlação de quaisquer dois construtos. E, na Tabela 3, a falta de pesos transversais significativos sustenta ainda mais a validade discriminante entre os nossos construtos (BAGOZZI; YI, 1988; SHOOK et al., 2004).

TABELA 5 – Descritivo e correlações entre variáveis latentes (amostra cheia, N = 339)

	DESCENTR	INAM	CONTROL	UMSU	EQAD
DESCENTR	0,686				
INAM	-0,100 *	0,720			
CONTROL	0,031	-0,223 ***	0,746		
UMSU	-0,047	0,131 **	-0,106 *	0,888	
EQAD	-0,043	-0,229 ***	0,393 ***	-0,106 **	0,766
Média	2,220	2,849	2,700	4,133	3,506
Desv.Padrão	0,919	0,806	0,863	1,015	0,847
Assimetria	0,825	0,419	-0,189	-1,886	-0,546
Kurtosis	0,417	0,408	-0,622	3,125	-0,175

Obs. DESCENTR = descentralização de direitos decisórios; INAM = incerteza ambiental; CONTROL = controlabilidade de resultados percebida; Umsu = uso de medidas subjetivas na avaliação de desempenho; e EQAD = equidade de avaliação de desempenho percebida. Elementos diagonais são raízes quadradas de variância média extraída (VME) entre construtos e seus itens. Elementos não diagonais são coeficientes de correlação entre variáveis latentes. Valores t estão entre parênteses (*two-tailed*). Níveis de significância: * <0,10; ** <0,05; *** < 0,01.

Fonte: Dos autores.

4 RESULTADOS

4.1 Análise de efeitos diretos

Utilizamos modelos de equações estruturais, empregando EQS 6.1 para testar efeitos diretos da incerteza ambiental (INAM; H1) e descentralização de direitos decisórios (DESCENTR; H2a) sobre a percepção de controlabilidade de

resultados (CONTROL) e efeitos diretos da percepção de controlabilidade de resultados (CONTROL; H3) e uso de medidas subjetivas (UMSU; H4a) sobre a equidade de avaliação de desempenho (EQAD). A solução padronizada estimada para o nosso modelo global é apresentado na Tabela 6. Os respectivos índices de ajuste indicam que o fator de estrutura previsto fornece um ajuste aceitável para os nossos dados.⁸

TABELA 6 – Resultados de análise de modelo de equação estrutural – principais efeitos

Trilha testada ^a		Padronizada coeficiente da trilha	Valor t	Índice de ajuste	
INAM → CONTROL	H1	-0,238***	-3,535	R ²	0,178
DESCENTR → CONTROL	H2	-0,064	-1,062	X ² (df = 105)	285,391***
CONTROL → EQAD	3	0,420***	5,498	CFI	0,999
UMSU → EQAD	H4	-0,030	-0,494	GFI	0,910
				AGFI	0,882
				RMSEA	0,038

* p<0.10; ** p<0.05; ***p<0.01 (*one-sided*)

^a DESCENTR = descentralização de direitos decisórios; INAM = incerteza ambiental; CONTROL = controlabilidade de resultados percebida; UMSU = uso de medidas subjetivas na avaliação de desempenho; e EQAD = equidade de avaliação de desempenho percebida.

Fonte: Dos autores.

A Hipótese 1 prevê que a incerteza ambiental (INAM) empresarial aumenta a exposição dos gestores a fatores incontroláveis, o que, por sua vez, torna o desempenho gerencial difícil de prever e mensurar, levando a uma diminuição na percepção da controlabilidade de resultados (CONTROL). Os resultados sustentam esta hipótese: o efeito direto estimado de INAM→CONTROL é negativo e significativo ($\beta = -0,238$, $p < 0,001$).

A Hipótese 2a prevê que uma maior descentralização de direitos decisórios (DESCENTR) aumenta a capacidade dos gestores de tomarem decisões sobre tarefas e alocação de recursos que afetam os resultados de desempenho. Espera-se, portanto, uma associação positiva com a percepção de controlabilidade de resultados (CONTROL). Não encontramos nenhum apoio para esta hipótese, já que o coeficiente estimado de DESCENTR→CONTROL não é significativo ($\beta = -0,064$; t -value = -1,062).

A Hipótese 3 prevê que a percepção de controlabilidade de resultados desfecho (CONTROL) está positivamente associada à percepção de equidade de avaliação de desempenho (EQAD). Nossos resultados sustentam esta hipótese: o coeficiente de CONTROL→EQAD é positivo e significativo ($\beta = 0,420$; $p < 0,001$). Isso sustenta o argumento de que, quando sentem que são responsabilizadas por eventos incontroláveis, os gestores percebem o processo de avaliação de desempenho como injusto.

O uso de medidas subjetivas também concede aos superiores flexibilidade para ajustar para fatores incontroláveis e considerar todas as informações relevantes para avaliar o desempenho gerencial. A Hipótese 4, portanto, prevê o efeito positivo do uso de medidas subjetivas (UMSU) na percepção da equidade de avaliação de desempenho (EQAD). Nossos resultados não sustentam esta hipótese: o coeficiente de UMSU→EQAD não é significativo ($\beta = -0,030$; valor $t = -0,049$).

4.2 Análise de efeito moderador

Para testar os efeitos moderadores da descentralização dos direitos decisórios (DESCENTR) e o uso de medidas subjetivas de desempenho (UMSU), utilizamos o bem-estabelecido método de análise multigrupo (BARON; KENNY, 1986; SHARMA; DURAN; GUR-ARIE, 1981). Para cada moderador (DESCENTR e UMSU), utilizamos dois critérios para dividir a amostra em subgrupos. Inicialmente, dividimos a amostra usando o valor médio das variáveis moderadoras, o que produziu dois subgrupos: baixo e alto. O segundo critério dividiu a amostra em três níveis, ou três subgrupos: baixo (1º nível), moderado (2º nível) e alto (3º nível). Em seguida, realizamos duas análises multigrupo, uma para cada variável moderadora. A primeira análise multigrupo (Tabela 7, Painel A) determinou os efeitos moderadores de DESCENTR sobre INAM→CONTROL

(H2b). A segunda análise multigrupo (Tabela 7, Painel B) determinou os efeitos moderadores de UMSU sobre CONTROL→EQAD (H4b).

A análise multigrupo utiliza o teste de diferença de Qui-quadrado para comparar um modelo em que todas as trilhas hipotéticas estão constrangidas para se tornarem iguais ao longo de

dois subgrupos, com um modelo sem restrições no qual a trilha hipotética tem permissão para variar livremente entre os dois subgrupos. A Tabela 7, Painéis A e B, resume os resultados para os dois modelos, revelando índices *goodness-of-fit* satisfatórios.

TABELA 7 – Resultados de análise de modelo de equação estrutural – efeitos moderadores

Painel A: Efeito moderador da descentralização de direitos decisórios (DESCENTR)

Trilha testada**		DESCENTR baixo		DESCENTR alto		$\Delta\chi^2$ (df = 1)
		B	valor t	β	valor t	valor p
Média		N = 171		N = 166		
INAM → CONTROL	H2a	-0,268***	-2,680	-0,208***	-2,628	0,789
		R ² = 0,072		R ² = 0,043		
De três níveis		1º nível N= 104		3º nível N= 117		
INAM → CONTROL	H2a	-0,285**	-2,151	-0,161**	-1,833	0,654
		R ² = 0,081		R ² = 0,026		
De três níveis		1º nível N= 104		2º nível N= 116		
INAM → CONTROL	H2a	-0,283**	-2,141	-0,267***	-2,651	0,816
		R ² = 0,080		R ² = 0,072		
De três níveis		2º nível N= 116		3º nível N= 117		
INAM → CONTROL	H2a	-0,267***	-2,651	-0,161**	-1,833	0,482
		R ² = 0,072		R ² = 0,026		

Painel B: Efeito moderador do uso de medidas subjetivas (UMSU)

Trilha testada ^a		UMSU baixo		UMSU alto		$\Delta\chi^2$ (df = 1)
		β	valor t	β	valor t	valor p
Média		N = 162		N = 162		
CONTROL → EQAD	H4a	0,439***	4,365	0,333***	3,042	0,970
		R ² = 0,193		R ² = 0,111		
De três níveis		1º nível N= 108		3º nível N= 108		
CONTROL → EQAD	H4a	0,378***	3,332	0,202*	1,612	0,568
		R ² = 0,143		R ² = 0,041		
De três níveis		1º nível N= 108		2º nível N= 108		
CONTROL → EQAD	H4a	0,378***	3,332	0,599***	3,971	0,003
		R ² = 0,143		R ² = 0,359		
De três níveis		2º nível N= 108		3º nível N= 108		
CONTROL → EQAD	H4a	0,599***	3,970	0,201*	1,611	0,012
		R ² = 0,359		R ² = 0,040		

* p<0,10; ** p<0,05; ***p<0,01 (*one-sided*)^a. DESCENTR = descentralização de direitos decisórios; INAM = incerteza ambiental; CONTROL = controlabilidade de resultados percebida; UMSU = uso de medidas subjetivas na avaliação de desempenho; e EQAD = equidade de avaliação de desempenho percebida.

Fonte: Dos autores.

Os coeficientes estimados (Tabela 7, Painel A) indicam que a descentralização decisória (DESCENTR) não modera o efeito da incerteza ambiental (INAM) sobre a percepção de controlabilidade de resultados (CONTROL). Mais especificamente, o coeficiente INAM→CONTROL é negativo e significativo para ambos os subgrupos de baixo e alto DESCENTR, e este resultado é consistente nos termos dos dois critérios utilizados para dividir a amostra: valor médio (média = 2,00) e os três subgrupos (DESCENTR 1º nível < 1,75; DESCENTR 3º nível > 2,50). Além disso, os testes de diferença Qui-quadrado (última coluna) indicam não haver diferença significativa entre os coeficientes de trilha dos subgrupos de baixo e alto DESCENTR. Nossos resultados, portanto, não sustentam a Hipótese 2b. Assim, o grau de descentralização de direitos decisórios não afeta diretamente as percepções gerenciais de controlabilidade de resultados (H2a), tampouco modera o efeito da incerteza ambiental sobre as percepções de controlabilidade de resultados (H2b).

A Tabela 7, Painel B apresenta os coeficientes do modelo e os testes de diferença Qui-quadrado para a comparação entre o baixo e o alto uso de medidas subjetivas (UMSU). Mais uma vez, os testes multigrupo foram realizados primeiro na amostra, dividida pelo valor médio de UMSU (média = 4,357), e, no segundo conjunto de testes de diferença Qui-quadrado, os subgrupos foram criados com base nos critérios de três níveis: UMSU 1º nível < 4,13; níveis UMSU 3º > 4,55. A análise racional para a divisão de três níveis é diferenciar entre o baixo, o moderado e o alto uso de UMSU. Os resultados (Tabela 7, Painel B) indicam um coeficiente CONTROL→EQAD consistentemente positivo e significativo para todos os subgrupos, independentemente dos critérios utilizados para criá-los. Isso sustenta adicionalmente a hipótese.

A análise multigrupo com base no valor médio não mostra nenhuma diferença entre os subgrupos de baixo e alto UMSU ($\beta_{\text{baixo}} = 0,439$; $p < 0,001$ / $\beta_{\text{alto}} = 0,333$; $p < 0,001$). Da mesma forma, não foi encontrada nenhuma diferença significativa entre os coeficientes de CONTROL→EQAD quando comparados os

subgrupos UMSU de primeiro e terceiro níveis ($\beta_{1^\circ} = 0,378$; $p < 0,001$ / $\beta_{3^\circ} = 0,202$; $p < 0,05$). Esses resultados sugerem que UMSU não modera o efeito positivo de CONTROL→EQAD (H4b), mesmo quando comparando o uso extremamente baixo e alto de UMSU (subgrupos de primeiro e terceiro níveis). Diferenças no coeficiente CONTROL→EQAD, no entanto, são encontradas quando se compara o subgrupo de segundo nível com os subgrupos de primeiro e terceiro níveis. Isso sugere que o efeito positivo de CONTROL→EQAD é mais forte mediante maior utilização de UMSU, como previsto pela H4b. A comparação entre os subgrupos UMSU de segundo e terceiro níveis ($\beta_{2^\circ} = 0,599$; $p < 0,001$ / $\beta_{3^\circ} = 0,201$; $p < 0,05$), entretanto, indica o efeito oposto. Apesar de não ser significativamente diferente quando comparado ao subgrupo de primeiro nível, o coeficiente CONTROL→EQAD para o subgrupo do terceiro nível é significativamente menor do que para o subgrupo de segundo nível. Isso sugere que, em relação ao uso moderado de UMSU (de segundo nível), o maior uso de UMSU (de terceiro nível) pode afetar adversamente a trilha CONTROL→EQAD. Isso contrasta com o efeito previsto na H4b.

4.3 Discussão

Nossos resultados sustentam a hipótese do efeito adverso da incerteza ambiental percebida sobre a controlabilidade de resultados (H1). Nosso estudo também mostra que as condições ambientais podem afetar a capacidade de uma organização de definir metas de desempenho para a avaliação dos resultados associados a ações gerenciais, o que, por sua vez, afeta negativamente as percepções gerenciais de controlabilidade de resultados. Nossos resultados, contudo, não sustentam nem o efeito direto esperado da percepção de descentralização de direitos decisórios sobre a controlabilidade de resultados (H2a) nem seu efeito moderador sobre a associação entre a incerteza e a percepção de controlabilidade de resultados (H2b). Nossa interpretação é que as estruturas descentralizadas poderão reduzir a assimetria de informação e melhorar a tomada de decisão gerencial (GORDON;

NARAYANAN, 1984; GUL et al. 1995), mas não necessariamente mitigar os problemas de controlabilidade (GUL et al, 1995;. GHOSH; LUSCH 2000; GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008) ou o efeito adverso da incerteza ambiental na percepção de controlabilidade de resultados (AGBEJULE, 2005).

Nossos resultados também corroboram a hipótese da associação positiva entre a percepção de controlabilidade de resultados e a equidade de avaliação de desempenho (H3). Isto é, quando os gestores são responsabilizados por fatores fora de seu controle, eles tendem a perceber os sistemas de avaliação de desempenho como injustos. Nossos achados, no entanto, não corroboram o efeito direto esperado do uso de medidas subjetivas de desempenho na equidade de avaliação de desempenho (H4a): as percepções de controlabilidade de resultados por parte dos gestores de nível médio e superior em nossa amostra mostram um efeito direto mais forte na percepção de equidade do que simplesmente o uso de medidas subjetivas de desempenho. Esse resultado pode ter sido impulsionado pela maior responsabilidade de nossos entrevistados (MOUNT, 1983), para quem o impacto das medidas subjetivas sobre a percepção de equidade pode depender do grau de externalidades negativas e percepções de controlabilidade que essas medidas promovem (GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008; KELLY; VANCE; WEBB, 2010). Essa visão é corroborada, em certa medida, por nossos achados sobre o efeito moderador do uso de medidas subjetivas (H4B). A análise multigrupo sugere que o efeito positivo reflete uma utilização ideal das medidas subjetivas, bem como questões relacionadas com o trabalho.

5 CONCLUSÃO

Este estudo investigou se a incerteza ambiental e a descentralização dos direitos decisórios estão associadas à percepção de controlabilidade de resultados, o que, por sua vez, afeta a percepção de equidade de avaliação de desempenho. Argumentamos que eventos incontroláveis que afetam o desempenho gerencial podem ser impulsionados

tanto por fatores externos organizacionais (por exemplo, a incerteza ambiental) quanto por fatores organizacionais internos (por exemplo, grau de descentralização), que afetam negativamente a mensurabilidade do desempenho gerencial e as percepções de controlabilidade de resultados. Já que a maior descentralização de direitos decisórios aumenta a capacidade individual de tomar decisões sobre tarefas e alocação de recursos, também analisamos se ela modera o efeito da incerteza ambiental percebida sobre a controlabilidade de resultados. Além disso, como o uso de medidas subjetivas de desempenho permitem que superiores filtrem os eventos incontroláveis, também analisamos se essas medidas estão associadas à percepção de equidade de avaliação de desempenho e se modera o efeito da controlabilidade percebida sobre a equidade de avaliação de desempenho.

Nossos achados são particularmente relevantes para a literatura (GIBBS et al, 2004;. GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008;. LAU et al, 2008) sobre a contratação ideal dentro de um quadro de agência tradicional. Na medida em que medidas subjetivas de desempenho compensam a incompletude de medidas financeiras tradicionais (BOL, 2008; GIBBS et al, 2004), mostramos em uma amostra de gestores de níveis médio e superior que esses benefícios poderão depender de fatores organizacionais, podendo ser percebidos de forma diferente em função da percepção de equidade do processo de avaliação de desempenho. Isso tem implicações importantes para os contadores gerenciais, que normalmente participam de forma ativa da elaboração e implementação de sistemas de avaliação de desempenho.

Este estudo contribui para a literatura de contabilidade gerencial de diversas formas. Em primeiro lugar, examinamos as percepções de controlabilidade de resultados e de equidade de avaliação de desempenho a partir de uma perspectiva (agente) gerencial. Em segundo lugar, em contraste com a maioria dos estudos nesta área, fizemos amostras com gestores de nível médio e superior de todos os setores e organizações, em vez de selecionar uma única organização ou setor (NISAR, 2007; HARTMANN; SLAPNICAR,

2009). Em terceiro lugar, ao passo que a pesquisa prévia estava focada em características da empresa ou condições ambientais em que são utilizadas as medidas subjetivas (GIBBS et al, 2004; NISAR, 2007) ou como elas são usadas (KELLY; VANCE; WEBB, 2010; MOERS, 2005), nós examinamos os efeitos do uso de medidas subjetivas de desempenho sobre as percepções de equidade de avaliação de desempenho. Em quarto lugar, nossa pesquisa ressalta a necessidade de considerar o contexto organizacional – a incerteza ambiental e a descentralização – para investigar como as percepções de controlabilidade e equidade são afetadas pela incompletude das medidas tradicionais de resultados financeiros. Por fim, dado que a controlabilidade e a equidade percebidas podem afetar atitudes e comportamentos individuais dentro de uma organização, nossos resultados têm implicações importantes para o desenho de sistemas de avaliação de desempenho.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A; BOUWENS, J; LENT, L. V. Determinants of control system design in divisionalized firms. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 79, n. 3, p. 545-570, julho 2004.
- AGBEJULE, A. The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: a research note. **Accounting and Business Research**, [S. l.], v. 35, n. 4, p. 295-305, 2005.
- BAGOZZI, R. P; YI, Y. On the evaluation of structural equation models. **Journal of the Academy of Marketing Science**, Thousand Oaks, v. 16, n. 1, p. 74-94, Primavera 1988.
- BAKER, G; GIBBONS, R; MURPHY, K. J. Subjective performance measures in optimal incentive contracts. **The Quarterly Journal of Economics**, [S. l.], v. 109, n. 4, p. 1125-1156, nov. 1994.
- BARON, R. M; KENNY, D. A. The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: conceptual, strategic, and statistical considerations. **Journal of Personality and Social Psychology**, Washington, D. C., v. 51, n. 6, p. 1173-1182, dez. 1986.
- BERGER, L; LIBBY, T; WEBB, A. **Tournament incentives, fairness and subsequent performance: what happens to the losers?** 2009. Working Paper, University of Waterloo.
- BOL, J. C. Subjectivity in compensation contracting. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 27, p. 1-24, dez. 2008.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and firections for the future. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 28, n. 2/3, p. 127-168, fev./abr. 2003.
- DILLMAN, D. A; SMYTH, J. D; CHRISTIAN, L. M. **Internet, mail, and mixed-mode surveys: the tailored design method**. New Jersey: John Wiley & Son, Inc., 2009.
- FOLGER, R; LEWIS, D. M. Self-appraisal and fairness in evaluations. In: CROPANZANO, L. **Justice in the workplace: approaching justice in human resource management**. Hillsdale, NJ: Erlbaum, 1995. p. 107-131.
- GALBRAITH, J. **Designing complex organisations**. USA: Addison Wesley Publishing Company, 1973.
- GERDIN, J. The Impact of departmental interdependencies and management accounting systems use on subunit performance. **European Accounting Review**, Londres, v. 14, n. 2, p. 297-327, 2005.
- GHOSH, D; LUSCH, R. F. Outcome effect, controllability and performance evaluation of managers: some field evidence from multi-outlet businesses. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 25, n. 4, p. 411-425, 2000.
- GIBBS, M. et al. Determinants and effects of subjectivity in incentives. **The Accounting**

Review, Sarasota, v. 79, n. 2, p. 409-436, abr. 2004.

GIRAUD, F; LANGEVIN, P; MENDOZA, C. Justice as a rationale for the controllability principle: a study of managers' opinions. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 32-44, mar. 2008.

GORDON, L.A; NARAYANAN, V. K. Management Accounting Systems : An Empirical Evaluation. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 9, p. 33-47, 1984.

GOVINDARAJAN, V. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as and intervening variable. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 9, n. 2, pp. 125-135, 1984.

GREENBERG, J. Determinants of perceived fairness of performance evaluations. **Journal of Applied Psychology**, Washington, v. 71, n. 2, p. 340-342, 1986.

GUL, F. A. et al. Decentralisation as a moderating factor in the budgetary participation-performance relationship: some Hong Kong evidence. **Accounting and Business Research**, [S. l.], v. 25, n. 98, p. 107-113, 1995.

HAIR, J. F. et al. **Multivariate data analysis**. 6th ed. New Jersey: Prentice Hall, 2006.

HARTMANN, F; SLAPNICAR, S. How formal performance evaluation affects trust between superior and subordinate managers. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 34, n. 6-7, p. 722-737, ago./out. 2009.

HUFFMAN, C; CAIN, L. B. Effects of considering uncontrollable factors in sales force performance evaluation. **Psychology & Marketing**, [S. l.], v. 17, n. 9, p. 799-833, 2000.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F.; MEYER, M. W. Subjectivity and the weighting of performance measures: evidence from a balanced scorecard.

The Accounting Review, Sarasota, v. 78, n. 3, p. 725-758, julho 2003.

KELLY, K.; VANCE, T; WEBB, A. **The interactive effects of subjectivity and goal difficulty on performance: an experimental study**. 2010. Working Paper, University of Waterloo.

LAMBERT, R. A. Contracting theory and accounting. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 32, n. 1/3, p. 3-87, dez. 2001.

LAU, C. M; LIM, E. W. The intervening effects of participation on the relationship between procedural justice and managerial performance. **British Accounting Review**, London, v. 34, n. 1, p. 55-78, mar. 2002.

_____; MOSER, A. S. Behavioral effects of nonfinancial performance measures: the role of procedural justice. **Behavioral Research in Accounting**, Sarasota, v. 20, n. 2, p. 55-71, 2008.

_____; WONG, K. M; EGGLETON, R. C. Fairness of performance evaluation procedures and job satisfaction: the role of outcome-based and non-outcome-based effects. **Accounting and Business Research**, [S. l.], v. 38, n. 2, p. 121-135, 2008.

LATHAM, G. P. et al. New developments in performance management. **Organizational Dynamics**, New York, v. 34, n. 1, p. 77/87, fev. 2005.

LEVENTHAL, G. S. What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships. In: GRERGEN, K. J. et al. (Eds.). **Social exchanges: advances in theory and research**. New York: Plenum Press, 1980. p. 257-255.

LIBBY, T. The Influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 24, n. 2, p. 125-137, fev. 1999.

MARTOCCHIO, J. J; DULEBOHN, J. Performance feedback effects in training: the

role of perceived controllability. **Personnel Psychology**, Bowling Green, v. 47, n. 2, p. 357-373, 1994.

MATEJKA, M; MERCHANT, K. A; VAN DER STEDE, W. A. Employment horizon and the choice of performance measures: empirical evidence from annual bonus plans of loss-making entities. **Management Science**, Linthicum, v. 55, n. 6, p. 890-905, 2009.

MERCHANT, K. A; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives**. 2nd ed. Inglaterra: Prentice Hall, 2007.

MOERS, F. Discretion and bias in performance evaluation: the impact of diversity and subjectivity. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 30, n. 1, p. 67-80, jan. 2005.

MOUNT, M. K. Comparisons of managerial and employee satisfaction with a performance appraisal system. **Personnel Psychology**, Bowling Green, v. 36, n. 1, p. 99-110, mar. 1983.

MURPHY, K. R; OYER, P. **Discretion in executive incentive contracts: theory and evidence**. 2003. Working Paper, University of Southern California and Stanford University.

NISAR, T. M. Evaluation of subjectivity in incentive pay. **Journal of Financial Services Research**, [S. l.], v. 31, n 1, p. 53-73. fev. 2007.

SHARMA, S; DURAND, R. M; GUR-ARIE, O. Identification and analysis of moderator variables. **Journal of Marketing Research**, [S. l.], v. 18, n. 3, p. 291-300, ago. 1981.

SHOLIHIN, M; PIKE, R. Fairness in performance evaluation and its behavioural consequences. **Accounting and Business Research**, [S. l.], v. 39, n. 4, p. 397-413, 2009.

SHOOK, C. L. et al. Research notes and commentaries: an assessment of the use of structural equation modelling in strategic management research. **Strategic Management Research**, [S. l.], v. 25, n. 4, p. 397-404, fev. 2004.

THIBAUT, J; WALKER, L. **Procedural justice**. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum, 1975.

THOMPSON, J. D. **Organizations in action**. New York, NY: McGraw-Hill, 1967.

VAN DER STEDE, W. A; CHOW, C. W; LIN, T. W. Strategy, choice of performance measures, and performance. **Behavioral Research in Accounting**, Sarasota, v. 18, p. 185-205, 2006.

_____; YOUNG, S. M; CHEN, C. X. Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: the case of survey studies. **Accounting, Organization and Society**, [S. l.], v. 30, n. 7/8, p. 655-684, out./nov. 2005.

NOTAS

1. Validamos o instrumento de pesquisa em várias etapas. Primeiro, foram realizadas entrevistas em profundidade com dois consultores de recursos humanos para validar as escalas de medição. Em seguida, pedimos a quatro professores de gestão de contabilidade e quatro profissionais para pré-testarem a pesquisa e confirmarem sua compreensão de todos os instrumentos de medição.
2. A experiência profissional combinada com o estágio de dois anos exigido para a certificação CMA garantiu uma amostra de gestores que ocupavam cargos de tomada de decisão. O exame autônomo via correios nos permitiu coletar informações confidenciais. O apoio do CEO do CMA Order de Quebec ajudou muito chamar a atenção para o estudo, e acreditamos que também contribuiu para a qualidade e a taxa de respostas.
3. No geral, os entrevistados tardios tinham cerca de seis anos de experiência em sua posição atual. Mais de 31% (42) tinham entre 40-49 (30-39) anos de idade e 75% trabalhavam para uma empresa que tinha mais de 500 funcionários.
4. Trinta e seis entrevistados inscreveram 14 novas medidas de desempenho dentro das cinco categorias. Tomamos isso como evidência de que os entrevistados fizeram um esforço para informar corretamente sobre a diversidade das medidas utilizadas para avaliar seu desempenho. Eles foram classificados da seguinte forma: financeira (fluxo de caixa, redução de impostos, EVA), não financeira orientada ao cliente (desenvolvimento de novos produtos, desenvolvimento de novos mercados, gestão de riscos), não financeira orientado ao funcionário (*outreach*, grupos de trabalho de fomento, desenvolvimento de carreira), e não financeira operacional interna (sustentabilidade, nova aliança/parceria).

5. Esta abordagem de cinco categorias tem dois propósitos principais. Primeiro, ele permite levar em consideração outras dimensões da diversidade de mensuração de desempenho. Segundo, como algumas medidas não financeiras objetivas (orientadas ao cliente, orientadas ao funcionário, e de funcionamento interno) são os principais indicadores de alguns resultados financeiros (por exemplo, a produtividade *versus* retorno sobre ativos), a abordagem categórica melhor reflete o uso de critérios subjetivos combinados com medidas objetivas (financeiras e não financeiras).
6. Essa medida é nossa, e, até onde sabemos, nenhum outro estudo mediu diretamente os pesos atribuídos às medidas subjetivas de desempenho em uma amostra transversal grande.
7. Lau and Lim (2002) e Berger et al. (2009) usaram escalas similares para avaliar a avaliação de desempenho,

permitindo a comparabilidade da confiabilidade de construto. Eles, no entanto, relatam menores escores médios amostrais. Isso pode ser explicado pelo tamanho da amostra e sua natureza específica industrial. É importante notar que Hartmann e Slapnicar (2009) usaram uma escala diferente para medir a equidade da avaliação de desempenho.

8. Em linhas gerais, os escores RMSEA, abaixo de 0,08, e os escores GFI e CFI, acima de 0,90 (HAIR et al., 2006), indicam bom ajuste do modelo. Como sugerido por Shook et al. (2004), a estatística do Qui-quadrado deve ser relatada para amostras entre 100 e 200. Como esse é o índice de ajuste mais comumente usado em contabilidade gerencial (SMITH; LANGFIELD-SMITH, 2004; SHOOK et al., 2004; HAIR et al. 2006), nós o relatamos embora possa não ser apropriado para o tamanho da amostra.