

Controles gerenciais e fatores comportamentais como direcionadores do gerenciamento de resultados

Management controls and behavioral factors as drivers of earnings management

Controles de gestión y factores de comportamiento como impulsores de la gestión de ganancias

Ana Julia Batistella*

Mestra em Ciências Contábeis e Administração
(UNOCHAPECO)

Professora do Centro de Ensino Superior Riograndense –
CESURG, Sarandi/RS - Brasil

Email: anajbatistella@hotmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-7988-7083> 

Cristian Baú Dal Magro

Doutor em Ciências Contábeis e Administração (FURB)
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó –
UNOCHAPECO, Chapecó/SC, Brasil
crisbau@unochapeco.edu.br

<https://orcid.org/0000-0002-7609-5806> 

Silvana Dalmutt Kruger

Doutor em Contabilidade (UFSC)

Professora da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul
(UFMS/CPNA), Nova Andradina/MS, Brasil
silvanak@unochapeco.edu.br

<https://orcid.org/0000-0002-3353-4100> 

Sady Mazzioni

Doutor em Ciências Contábeis e Administração (FURB)
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó –
UNOCHAPECO, Chapecó/SC, Brasil
sady@unochapeco.edu.br

<https://orcid.org/0000-0002-8976-6699> 

Endereço do contato principal para correspondência*

Rod. Leonel de Moura Brizola (BR 386), KM 138, Bairro Beira Campo, CEP: 99.560-000, Sarandi/RS, Brasil

Resumo

O uso das alavancas de controle gerencial pode ajudar as organizações na avaliação dos resultados e minimizar comportamentos oportunistas dos gestores. Pode moldar os fatores comportamentais ao oferecer gatilho, em determinadas ocasiões, às práticas de gerenciamento de resultados. O objetivo do estudo é analisar se o uso das alavancas de controle gerencial afeta a relação entre os fatores comportamentais de empoderamento e criatividade dos gestores e a propensão ao gerenciamento de resultados. A amostra contempla 82 respondentes (gestores de empresas brasileiras), para tratamento dos dados utilizou-se da equação estrutural. Os resultados sugerem que empresas que priorizam o uso das alavancas de controle gerencial pelos sistemas de limites e diagnóstico criam barreiras às práticas de gerenciamento de resultados. Por outro lado, empresas com uso das alavancas pelos sistemas de crenças e interativo abrem espaço para os gestores exercerem o comportamento oportunista de gerenciamento de resultados.

Palavras-chave: Alavancas de controle; Gerenciamento de resultados; Criatividade; Empoderamento

Abstract

The use of management control levers can help organizations to assess results and minimize opportunistic behavior by managers. It can shape behavioral factors by providing a trigger, on occasion, to earnings management practices. The aim of the study is to analyze whether the use of management control levers affects the relationship between the behavioral factors of empowerment and creativity of managers and the propensity for earnings management. The sample is composed of 82 respondents (managers of Brazilian companies), for data processing, the structural equation was used. The results suggest that companies that prioritize the use of management control levers by threshold and diagnostic systems create barriers to earnings management practices. On the other hand, companies with the use of management control levers through belief and interactive systems make room for managers to exercise the opportunistic behavior of earnings management.

Keywords: Levers of control; Earnings management; Creativity; Empowerment

Resumen

El uso de palancas de control de gestión puede ayudar a las organizaciones a evaluar los resultados y minimizar el comportamiento oportunista de los gerentes. Puede moldear factores de comportamiento al proporcionar un desencadenante, en ocasiones, de las prácticas de administración de ganancias. El objetivo

del estudio es analizar si uso de palancas de control de gestión afecta la relación entre los factores conductuales de empoderamiento y creatividad de los gerentes y propensión a la gestión de ganancias. La muestra incluye 82 encuestados (gerentes de empresas brasileñas), para tratamiento de datos usamos ecuación estructural. Los resultados sugieren que las empresas que priorizan el uso de palancas de control de gestión por umbrales y sistemas de diagnóstico crean barreras a las prácticas de gestión de ganancias. Por otro lado, empresas con uso de palancas mediante sistemas de creencias y espacios abiertos interactivos para que gerentes ejerzan el comportamiento oportunista de la gestión de ganancias.

Palabras clave: Palancas de control; Gestión de resultados; Creatividad; Empoderamiento

1 Introdução

As organizações são compostas por indivíduos que trazem consigo uma bagagem de valores, normas e crenças que estão agregadas às suas realidades sociais e culturais (Casado, 2002). Portanto, as pessoas realizam seu trabalho de diferentes formas, dependendo das características e aspectos comportamentais que as diferenciam (Ricco, 2004).

Os gestores são poderosos agentes de mudanças nas organizações (Bertero, 1996) e suas características comportamentais se constituem em elementos fundamentais para justificar determinadas decisões (Pettigrew, 1996). As diferenças comportamentais se constituem pelos conceitos da psicologia, traços de personalidades, estilos cognitivos, dentre outros aspectos (Ricco, 2004). A partir de então, é possível compreender o comportamento adotado por gestores pressionados por resultados em organizações com diferentes estilos de controle.

Nesse sentido, o empoderamento psicológico envolve um processo motivacional que provém de experiências individuais atreladas ao sentimento de aptidão (Corsun & Enz, 1999). Resume-se no sentimento do empregado em relação ao seu papel de importância na organização, ou seja, um estado psicológico de sensação de controle (Barton & Barton, 2011). O estado psicológico de empoderamento mostra o quanto os gestores se sentem capazes para controlar aspectos do seu trabalho (Speklé, Elten & Widener, 2017). Nesse contexto, gestores mais empoderados, sentem-se capazes para agir de forma individual nas decisões corporativas.

Algumas personalidades também influenciam nas ações ligadas a gestão. Por exemplo, indivíduos com pensamentos voltados à criatividade e inovação podem promover alterações significativas nos processos decisórios (Sarooghi, Libaers & Burkemper, 2015). Amabile, Conti, Coon, Lazenby e Herron (1996) indicam que a criatividade reflete o início de toda a inovação e que a criação bem-sucedida de novos produtos, serviços e práticas de negócios surge de pessoas que pensam boas ideias. Sendo assim, pode-se entender que a criatividade permite que os indivíduos tenham espaço e autonomia para desenvolver ideias úteis e criar soluções inovadoras para a organização (Farmer, Tierney & Kung-Mcintyre, 2003).

No entanto, a conversão das ideias criativas torna-se complexa, incerta e, em muitos casos, propicia resultados desfavoráveis, afinal esses processos interrompem e desafiam rotinas tradicionais (Sarooghi et al., 2015). Ao mesmo tempo em que indivíduos criativos ligados a alta gestão podem implementar inovações, têm-se a possibilidade de criarem situações de gerenciamento e manipulação dos resultados, haja vista que o pensamento criativo pode arranjar caminhos alternativos quando há pressão por resultados satisfatórios.

Neste contexto, a teoria da autodeterminação explica como a percepção das pessoas sobre estímulos de ação e contextos de decisão influenciam o comportamento intencional e, particularmente, o envolvimento intrínseco e o compromisso que os indivíduos sentem em relação às suas ações e esforços. A autodeterminação representa um conjunto de comportamentos e habilidades que dotam a pessoa da capacidade de ser o *agente causal* em relação ao seu futuro. Além disso, as condições do contexto social facilitam o comportamento psicológico dos indivíduos (Deci & Ryan, 2000).

Os controles gerenciais geram informações decisórias e conduzem a gestão. Contudo, também podem permitir espaço para os gestores atuarem com poder centralizado. Speklé et al. (2017) relatam que se os controles de gestão são projetados de tal forma que são internalizados, então apoiam e aumentam a autodeterminação, elevando as percepções de empoderamento. Isso requer que a estrutura de controle gerencial apoie a autonomia (Deci & Ryan, 2000) e forneça estrutura adequada as decisões (Grolnick & Ryan, 1989; Koestner, Ryan, Bernieri & Holt, 1984; Sierens, Vansteenkiste, Goossens, Soenens & Dochy, 2009).

Dentre os sistemas de controle gerencial, destaca-se aquele proposto por Simons (1995), composto de quatro alavancas de controle denominadas de crenças, fronteira (limite), diagnóstico e interativo. A literatura também retrata impactos nas organizações mediante o uso das alavancas de controle gerencial. Por exemplo, Arjalies e Mundy (2013) indicam que as alavancas de controle gerencial afetam as ações de responsabilidade social corporativa. Garcia Osma, Gomez-Conde e Lopez-Valeiras (2019) sugerem efeito dos sistemas de controle gerencial nas práticas de gerenciamento de resultados.

As práticas de gerenciamento de resultados resultam no uso intencional de decisões operacionais ou escolhas contábeis com o intuito exclusivo de reportar melhoria nos lucros contábeis divulgados

(Schipper, 1989; Healy & Whalen, 1999). Merchant (1989) entende o gerenciamento de resultados como a gestão de ganhos ou qualquer ação por parte da gestão que cause impacto nos rendimentos declarados, não fornece vantagem econômica, mas em longo prazo ser prejudicial para a organização.

Em alguns casos, se percebe que essas ações estão relacionadas com os incentivos oferecidos em troca do alcance de metas, por exemplo. Noreen (1988) defendeu uma perspectiva mais ampla, sugerindo que os comportamentos dos gerentes podem ser afetados por forças que normalmente não são consideradas dentro da estrutura econômica, focadas em interesses próprios.

Sendo assim, o gerenciamento de resultados pode ser utilizado pelos gestores, de forma oportunista, para reportarem resultados desejados mediante pressões dos stakeholders. O comportamento oportunista pode advir do empoderamento e da criatividade dos gestores e ser intensificado pela autodeterminação orientada a partir da forma como está internalizado o sistema de controle gerencial.

O estudo se justifica à medida que se entende que os gestores que fazem uso de práticas oportunistas, geralmente iniciam esse processo com o intuito de alcançar bons resultados e “beneficiar” a empresa. Sendo assim, busca-se compreender se as alavancas de controle exercem efeito sobre esses fatos e se os estilos cognitivos são influenciados por esse processo (Grolnick & Ryan, 1989; Koestner et al., 1984; Sierens et al., 2009; Tessier & Otley, 2012; Arjaliès & Mundy, 2013; Kruis, Speklé & Widener, 2016).

Com base no exposto, têm-se o seguinte problema de pesquisa: de que forma o uso das alavancas de controle gerencial afeta a relação entre os fatores comportamentais de empoderamento e criatividade dos gestores e a propensão ao gerenciamento de resultados? O estudo objetiva de analisar se o uso das alavancas de controle gerencial afeta a relação entre os fatores comportamentais de empoderamento e criatividade dos gestores e a propensão ao gerenciamento de resultados.

A relevância do estudo também reside na ênfase das características comportamentais dos gestores para a propensão de práticas que visam a mudança dos resultados organizacionais a partir de objetivos dúbios. Além disso, ressalta que os *stakeholders* precisam atentar para uma associação entre os aspectos comportamentais dos gestores e a formação de uso dos sistemas de controles gerenciais, no intuito de observar se o resultado reportado pode ser confiável para representar a realidade organizacional.

O estudo se diferencia ao evidenciar a contribuição dos sistemas de limites e crenças, pouco comentados em estudos anteriores que focam em sistemas diagnósticos e interativos, como, por exemplo, Garcia Osma et al., (2019), Gomez-Conde, Lunkes e Rosa (2019) e Arjaliès e Mundy (2013). Como contribuição teórica, o estudo sugere que os sistemas de diagnóstico e de limites são compatíveis na contenção de mudanças estratégicas que alteram o ciclo operacional do negócio. Por outro lado, sistemas interativos e crenças, juntos, flexibilizam as ações estratégicas dos gestores, permitindo maior liberdade para cortar despesas prioritárias, volumes de produção e descontos anormais.

2 Alavancas de Controle Gerencial e Gerenciamento de Resultados

O processo de controle gerencial inclui todas as ferramentas e sistemas que os gerentes utilizam para assegurar que os comportamentos e decisões de seus funcionários sejam consistentes com os objetivos e estratégias da organização. Simons (1995) desenvolveu um modelo com quatro elementos de controle gerencial, denominados de Alavancas de Controle. Resume-se no processo de controle da estratégia de negócios, o qual é alcançado pelo equilíbrio das forças das quatro diferentes alavancas, sendo elas: controle das crenças, controle de fronteiras (limites), controle diagnóstico e controle interativo.

O poder das alavancas de controle se mantém a partir do seu uso equilibrado, tendo em vista que geram forças opostas entre si (Simons, 1995). Em conjunto, resultam em uma dinâmica entre inovação e renovação estratégica. De certa forma são previsíveis, mas precisam ser gerenciadas para garantir o sucesso no longo prazo (Raisch & Birkinshaw, 2008). Muitas vezes, o desalinhamento estratégico ocorre devido ao uso desequilibrado das alavancas de controle, penalizando as empresas que utilizam um sistema de controle interno com flexibilidade exagerada ou extremamente restritiva.

Por exemplo, o sistema de crenças inspira os funcionários a se comprometerem com os valores centrais e com a missão da organização. É usado para inspirar e direcionar a busca pelas novas oportunidades sendo, portanto, de caráter positivo (Tessier & Otley, 2012). O sistema de crenças pode ser direcionado em forma de missão, visão, crenças e outros (Cintra, 2011). Espera-se que os gerentes comuniquem e reforcem, formal e sistematicamente, essas definições aos seus subordinados (Simons, 1995).

A inspiração proporcionada pelo sistema de crenças pode fazer com que os gestores vislumbrem constantemente estratégias alternativas para manter resultados satisfatórios. Os gestores, estimulados a buscar novas oportunidades, podem encontrar no gerenciamento de resultados por meio de decisões operacionais, alternativas totalmente válidas para o cumprimento das metas.

De modo similar, o sistema interativo permite a consecução de novas estratégias para a organização, considera as opiniões e comunica as preocupações, incentivando o compartilhamento de informações de forma vertical (Tessier & Otley, 2012). O sistema de fronteiras estabelece barreiras à ação organizacional e deve ser utilizado para delinear um campo aceitável de atividades, levando em conta riscos que precisam ser evitados e, ao mesmo tempo, oportunidades que precisam ser buscadas (Simons, 1995).

São considerados negativos, pois, restringem o comportamento dos indivíduos e estabelecem fronteiras para impedir que os funcionários desenvolvam comportamentos de risco (Cintra, 2011).

Até então, percebe-se que os sistemas de crenças e interativos são “libertadores” e permitem espaço para que os gestores evidenciem suas perspectivas e as compartilhem com demais interessados. Sendo assim, cabe evidenciar que a aplicação dessas alavancas nas organizações pode gerar efeitos inversos e alterar as medidas comportamentais, tendo em vista que carregam consigo propostas de gestão baseadas em liberdade.

Arjaliès e Mundy (2013) ressaltam alguns reflexos do uso dos sistemas gerenciais na Responsabilidade Social Corporativa (RSC): (i) o sistema de crenças é utilizado para motivar e inspirar funcionários a buscar oportunidades, mas também para incorporar valores, dos quais alguns podem ser conflitantes; (ii) o sistema interativo desempenha papel importante nas empresas que desenvolvem RSC, por meio de uma combinação de planos e ações a serem desenvolvidas, além de permitir a troca de informações e ideias entre funcionários de diferentes meios, o que torna possível identificar estratégias e inovações.

Garcia Osma, Gomes-Conde e Lopez-Valeiras (2019) analisaram a relação dos sistemas de contabilidade gerencial com o gerenciamento de resultados, identificando que os gestores que utilizam os sistemas interativos para concentrar a atenção de toda a organização na concepção e a implementação de planos de ação, buscam preencher a lacuna entre ganhos atuais e os objetivos. Essas ações emergem devido à pressão sobre os lucros, portanto, buscam empurrar os lucros para os valores já pré-estabelecidos, constituindo ações reais de gerenciamento de resultados.

Nesse contexto, podem implicar nas ações rotineiras da empresa e dos gestores, conduzindo à diminuição da qualidade das informações contábeis relatadas. O desequilíbrio no uso de alavancas de controle e a alta concentração em sistemas de crenças e interativos tornam as ações dos gestores mais flexíveis, resultando na seguinte hipótese de pesquisa:

Hipótese 1: Empresas com preferência de uso das alavancas de controle pelos sistemas de crenças e interativo influenciam positivamente as práticas de gerenciamento de resultados.

Por outro lado, o sistema de fronteiras impõe limites em busca de oportunidades para a organização, ou seja, está relacionado entre o que fazer e o que não fazer. Para isso, definem-se padrões éticos e comunica ações que devem ser evitadas por todos (Tessier & Otley, 2012). O sistema de fronteiras estabelece barreiras à ação organizacional e deve ser utilizado para delinear um campo aceitável de atividades, levando em conta riscos que precisam ser evitados e, ao mesmo tempo, oportunidades que precisam ser buscadas (Simons, 1995). São considerados negativos, pois, restringem o comportamento dos indivíduos e estabelecem fronteiras para impedir que os funcionários desenvolvam comportamentos de risco (Cintra, 2011). Nesse formato, os gestores sentem-se menos atraídos por escolhas operacionais que prejudicam os resultados de longo prazo, em detrimento dos resultados imediatos.

Arjaliès e Mundy (2013) ao avaliar o sistema de diagnóstico ressaltam que esse é o tipo de sistema que monitora o andamento dos processos, a divulgação de informações, relatórios e indicadores. Esse sistema permite, por exemplo, o acompanhamento da divulgação de RSC. No entanto, algumas empresas apresentam seus relatórios somente para alcançar a legitimidade e melhorar a reputação, o que não é muito positivo. Todavia, o sistema por meio de suas características de monitoramento, não deixa espaço e oportunidades para os gestores, inibindo o comportamento oportunista, a exemplo das práticas de gerenciamento de resultados.

De modo complementar, o sistema diagnóstico tem o objetivo de avaliação dos resultados das estratégias vigentes, motivar as ações, monitorar os resultados dos comportamentos e recompensar o alcance das metas (Tessier & Otley, 2012). O sistema diagnóstico é a alavanca de controle mais tradicional, projetada para assegurar a realização de objetivos predeterminados. Produz um efeito oposto ao sistema interativo, tendo em vista que enquanto este encoraja a busca e o surgimento de novas ideias e experimentações, o sistema diagnóstico atua para que a empresa não se desvie do foco (Simons, 1995). O uso diagnóstico serve para monitorar resultados obtidos e corrigir desvios dos padrões esperados, geralmente entendido como um dos sistemas de força negativa.

Na proposição de Simons (1995), os sistemas de limites e diagnóstico são tidos como de força negativa, ou seja, aqueles que coagem, punem, prescrevem e controlam. Por meio desses sistemas inseridos no meio organizacional é que se mantem os gestores ativos, cumprindo as regras e sem espaço para manipulação de resultados, pois, existe monitoramento e conferência dos resultados de forma rígida. Assim, o uso extensivo dos sistemas de limites e diagnóstico pode restringir comportamentos inadequados e manter o alinhamento estratégico, surgindo a seguinte hipótese de pesquisa:

Hipótese 2: Empresas com preferência de uso das alavancas de controle pelos sistemas de limites e diagnóstico influenciam negativamente as práticas de gerenciamento de resultados.

Simons (1995) ressalta que o fato de existirem forças positivas e negativas entre os sistemas de controle não representa algo necessariamente ruim, em decorrência de que as forças negativas são tão importantes quanto os controles que exercem força positiva, as quais servem para coagir, punir, prescrever e controlar situações necessárias dentro das organizações.

Por isso, a interação entre os diferentes usos do sistema de controle gerencial é mais eficiente para a boa gestão. As alavancas de controle vêm ganhando força na literatura, pois são consideradas um SCG capaz de se adaptar aos desafios estratégicos e as circunstâncias enfrentadas pelas organizações (Kruis et al., 2016).

As organizações precisam encontrar o equilíbrio entre oportunidades ilimitadas e atenção gerencial limitada, observando a busca pelo interesse próprio e a vontade de contribuir, entre a estratégia pretendida e emergente, e por fim, entre a inovação e a realização de metas previsíveis. Simons (1995) sugere que em busca do *trade-off*, as organizações precisam equilibrar a confiança nas quatro alavancas de controle, para criar tensão dinâmica adequada, que provavelmente irá estimular o comportamento complacente e os esforços de busca criativa, inevitável para o sucesso da organização (Kruis et al., 2016).

No entanto, há evidências que indicam outros fatores importantes atuando no SCG. No estudo de Gomez-Conde et al. (2019), verificou-se que o uso do sistema interativo desencadeia a implementação de práticas de inovação ambiental, resultando em um melhor desempenho. No entanto, o uso do sistema de diagnóstico é o que melhora o efeito das práticas de inovação ambiental no desempenho organizacional.

2.1 Fatores comportamentais e alavancas de controle no gerenciamento de resultados

A criatividade e empoderamento são características pessoais percebidas nos gestores, permitindo se sentirem mais aptos para tomarem decisões. A criatividade possibilita a percepção de novas ideias, capazes de manter uma organização no mercado competindo e se adaptar às mudanças contínuas (Anderson, Potocnick & Zhou, 2014; Shalley, Zhou & Oldham, 2004). Organizações que proporcionam espaço e liberdade no trabalho permitem de forma indireta a criatividade de seus funcionários, a inovação nos atos e ações (Gilson, Mathieu, Shalley & Ruddy, 2005).

A criatividade trata do quanto os membros de uma organização se sentem com autonomia para desenvolver novas ideias e criar soluções para problemas do trabalho, pode ser utilizada a fim de ultrapassar barreiras ou criar meios secundários para resolução dos problemas de gestão (Anderson et al., 2014; Shalley et al., 2004). Adicionalmente, Sarooghi et al. (2015) ressaltam que a criatividade é algo complexo e que pode resultar em situações desfavoráveis, afinal altera rotinas e desafia os procedimentos tradicionais.

Bharadwaj e Menon (2003) investigaram a busca por pessoas criativas nas organizações, indicando que muitas vezes as contratações de membros com esse perfil ocorrem pela crença de que possam impactar no desempenho e principalmente nos processos de inovação. Todavia, a pesquisa sugere que não é suficiente para as organizações contratar pessoas criativas e esperar que o desempenho da empresa seja superior. Da mesma forma, o estudo ressalta que a fim de aumentar a criatividade as empresas acabam enfatizando as práticas de gerenciamento e ignorando os mecanismos individuais, o que de fato poder ser prejudicial para a organização.

Os sentimentos de propriedade e controle induzem a criatividade. Quando os funcionários são motivados de alguma maneira para buscar o novo, a criatividade surge com maior facilidade (Amabile & Sensabaugh, 1992; Amabile et al., 1996). Quando os indivíduos acreditam que possuem autonomia e liberdade, quando se sentem confiantes, automaticamente se tornam mais criativos (Alge, Ballinger, Tangirala & Oakley, 2006).

No entanto, a criatividade induzida por sentimentos de propriedade e controle pode fazer com que os gerentes se sintam livres para tomar decisões anormais às estratégias de negócios. Portanto, empresas com controles de gestão que oferecem liberdade para promover a criatividade precisam observar e monitorar atitudes indesejáveis.

Nessa lógica, gestores com maior liberdade, autonomia e criatividade estariam mais propensos a gerenciar resultados, principalmente em termos de decisões operacionais. Isso faz com que os gestores se sintam mais confiantes em suas decisões, surgindo a seguinte hipótese de pesquisa:

Hipótese 3: Gestores com maior criatividade influenciam positivamente as práticas de gerenciamento de resultados.

Outra característica importante dos gestores trata-se do empoderamento, definido como a percepção de autodeterminação dos indivíduos, ou seja, até que ponto os funcionários acreditam que podem desempenhar suas tarefas de forma autônoma e podem exercer escolhas sobre como elas funcionam. Líderes com empoderamento desempenham suas tarefas de forma que haja uma liderança-solidária e não controladora. Deste modo, o empoderamento é uma forma de avaliar a independência e liberdade dos gestores (Speklé et al., 2017).

O empoderamento permite a emancipação dos indivíduos, com desenvolvimento da autonomia e liberdade. O empoderamento favorece e viabiliza o engajamento, a corresponsabilização e a participação social (Kleba & Wendausen, 2009). As definições sobre empoderamento geralmente tratam da noção de descentralização na autoridade e responsabilidade da tomada de decisões de empregados de níveis inferiores na hierarquia, permitindo-lhes liberdade para agir por conta própria, pensando de forma estratégica e sendo responsáveis pela qualidade de suas ações em busca de impulsionar o funcionamento da organização (Mills & Ungson, 2003; Pardo Del Val & Lloyd, 2003; Barton & Barton, 2011).

A abordagem acadêmica trata o empoderamento sob dois enfoques: estrutural e psicológico. O empoderamento estrutural refere-se às práticas gerenciais que objetivam a concessão de poder e decisão. Incluem a disponibilização aos empregados de informações relativas ao desempenho organizacional, recompensas embasadas no desempenho, conhecimento que permite aos empregados entender e contribuir para o desempenho organizacional e poder para tomar decisões que influenciam na organização como um todo (Gkorezis & Petridou, 2008).

O empoderamento psicológico resume-se na experiência do empregado e, de forma mais específica, na motivação intrínseca das tarefas (Thomas & Velthouse, 1990). Trata-se de uma realidade que é socialmente construída, enquanto a abordagem estrutural trata de uma realidade objetiva. Conforme Corsun e Enz (1999), empoderamento significa dar poder e compreender o grau que indivíduos têm influência pessoal ou opções de escolha em relação ao seu próprio comportamento.

Gonzalez, Jiménez e Lorente (2013) perceberam que os funcionários com empoderamento tem um reflexo sobre empregado e satisfação do cliente. Esta constatação mostra que funcionários com poder sentem que a organização satisfaz suas necessidades.

Gestores empoderados precisam ser monitorados, pois possuem sentimento de liberdade e autonomia no desenvolvimento das tarefas e, principalmente, nas decisões estratégicas. Esses gestores que possuem grande interesse pela liderança solidária descontrolada devem ser observados e monitorados, para que as decisões estejam alinhadas às estratégias do negócio.

Apesar da responsabilidade imbuída no empoderamento dos gestores, para o alcance dos objetivos, eles podem utilizar o sentimento de liberdade e autonomia para fazer escolhas estratégicas que melhorem os resultados publicados, surgindo a seguinte hipótese de pesquisa.

Hipótese 4: Gestores com maior empoderamento influenciam positivamente as práticas de gerenciamento de resultados.

Por carregarem consigo propostas baseadas em motivação, liberdade e inspiração, os sistemas de crenças e interativo podem promover impactos na rotina dos gestores e da empresa como um todo. Considerando que permitem maior autonomia e poder aos gestores, quando atrelado às características de empoderamento e criatividade, podem aumentar o processo de modificação de resultados.

O uso conjunto de sistemas de crenças e interativos oferece maior liberdade para motivar os gestores a serem mais criativos e autônomos nas decisões. No entanto, as empresas que já possuem gestores com alta criatividade e empoderamento devem moderar o uso de sistemas de controle gerencial que ofereçam flexibilidade e autonomia, buscando monitorar e converter as competências desses gestores em benefícios estratégicos.

Arjaliès e Mundy (2013) perceberam em seus estudos que os sistemas de crenças e interativo permitem com que os gestores se sintam livres para interagir e com isso passam a pressionar os lucros a fim de alcançar resultados, constituindo em ações reais de gerenciamento. Portanto, com base nos estudos e conceitos apresentados até então, se propõe a seguinte hipótese de pesquisa:

Hipótese 5: Empresas com preferência de uso das alavancas de controle pelos sistemas de crenças e interativo medeiam positivamente a relação entre gestores com fatores comportamentais de empoderamento e criatividade e as práticas de gerenciamento de resultados.

No entanto, considera-se que os gestores com empoderamento e criatividade apresentam maior facilidade para o uso das práticas de gerenciamento de resultados, porém, quando inseridos em uma empresa em que os sistemas de limites e diagnóstico sejam fortemente percebidos, o gerenciamento pode reduzir.

O uso conjunto de sistemas de fronteira e diagnóstico oferece menos liberdade, sendo um modelo mais atrativo para monitorar gestores com criatividade e empoderamento. É claro que o uso exclusivo de sistemas de fronteira e diagnóstico pode burocratizar e desestimular a inovação, por outro lado, é benéfico monitorar aqueles gestores que apresentam tendências a estratégias indesejáveis e comportamentos oportunistas.

A fim de minimizar esses agravantes, Arjaliès e Mundy (2013) e Simons (1995) apontam que o reforço no uso das alavancas de controle de fronteiras (limites) e diagnóstico, pode impedir que os gestores obtenham espaço para práticas oportunistas.

Diante do exposto, a hipótese do estudo é a seguinte:

Hipótese 6: Empresas com preferência de uso das alavancas de controle pelos sistemas de limites e diagnóstico medeiam negativamente a relação entre gestores com fatores comportamentais de empoderamento e criatividade e as práticas de gerenciamento de resultados.

3 Procedimentos Metodológicos

A presente pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos como descritiva, quanto aos procedimentos do tipo *survey* e a abordagem do problema de cunho quantitativo. A população da pesquisa compreende gestores de empresas do Brasil, encontrados e contatados via *LinkedIn*. Os questionários foram aplicados nos meses de maio a junho de 2019. Foram contatados 855 gestores e obtidas 82 respostas que compuseram a amostra não probabilística da pesquisa.

Participaram da pesquisa indivíduos que ocupam o cargo de diretor financeiro e executivo, contador, *controller*, gerente administrativo e empresário, com formação em administração, economia e contabilidade.

Hair, Sarstedt, Hopkins e Kuppelwieser (2014) indicam que a amostra da pesquisa, no modelo de equação estrutural, deve ser de 5 a 10 casos por parâmetro estimado. Este estudo inclui cinco variáveis (parâmetros estimados) e ao estimar a amostra desejada de 50 casos, encontra-se o resultado da amostra superior. Mesmo assim, o estudo indica que os resultados têm como limitação a amostra, pois não representa a percepção de toda a população.

O instrumento buscou captar a percepção dos gestores acerca de fatores comportamentais de criatividade e empoderamento, uso das alavancas do sistema de controle gerencial e propensão ao gerenciamento de resultados. Ressalta-se que o questionário original de mensuração do gerenciamento de resultados (Greenfield, Norman & Wier, 2008) não contemplava todas as dimensões da proposição teórica da decisão operacional para manipulação dos lucros. Sendo assim, adaptou-se o instrumento com a inserção das dimensões de fluxo de caixa anormal, produção anormal e despesas discricionárias anormais.

A Tabela 1 apresenta as variáveis latentes que foram desenvolvidas a partir das variáveis observáveis.

Tabela 1

Construto da pesquisa

Variáveis Latentes	Métricas	Autores
Gerenciamento de Resultados	Três questões que avaliaram as percepções dos gestores sobre práticas de gerenciamento de resultados.	(Healy, 1985; Merchant & Rockness, 1994; Beuren & Vaz, 2016; Martinez & Martins, 2016; Hope & Wang, 2018).
Criatividade	Cinco questões que avaliaram as percepções dos gestores sobre comportamento pessoal de criatividade.	(Shalley et al., 2004; Anderson et al., 2014; Sarooghi, Hessamoddin & Burkemper, 2015).
Empoderamento	Cinco questões que avaliaram as percepções dos gestores sobre comportamento pessoal de empoderamento.	(Amabile & Sensabaugh, 1992; Bharadwaj & Menon, 2003; Mills & Ungson, 2003; Pardo Del Val & Lloyd, 2003; Kleba & Wendausen, 2009; Barton & Barton, 2011).
Controle de Limites e Diagnóstico	Oito questões que avaliaram as percepções dos gestores sobre uso das alavancas de controle pelos sistemas limites e diagnóstico.	(Simons, 1995; Van Der Stede, 2007; Anthony & Govindarajan, 2008; Raisch & Birkinshaw, 2008; Cintra, 2011; Merchant, Nisiyama & Oyadomari, 2012).
Controle de Crenças e Interativo	Quinze questões que avaliaram as percepções dos gestores sobre uso das alavancas de controle pelos sistemas de crenças e interativo.	(Simons, 1995; Van Der Stede, 2007; Anthony & Govindarajan, 2008; Raisch & Birkinshaw, 2008; Cintra, 2011; Merchant, Nisiyama & Oyadomari, 2012).

Fonte: Preparado pelos autores.

Ressalta-se que as variáveis latentes apresentadas foram construídas a partir das questões de gerenciamento de resultados mensuradas pela escala likert de 7 pontos e os fatores comportamentais de criatividade e empoderamento e o uso das alavancas de controle do sistema gerencial pelas questões de escala likert de 5 pontos, denominadas de variáveis observáveis.

Os dados foram analisados pela modelagem de equações estruturais de mínimos quadrados parciais, utilizando-se o software SmartPLS3. A modelagem de equações estruturais busca explicar as relações entre múltiplas variáveis. Tais equações descrevem todas as relações entre os constructos envolvidos na análise, particularmente fatores não observáveis ou fatores latentes representados pelas variáveis múltiplas (Hair, Sarstedt, Hopkins & Kuppelwieser, 2014; Henseler, Hubona & Ray, 2016). A equação estrutural pode ser usada conceitualmente para responder a qualquer questão de pesquisa envolvendo a observação direta ou indireta de uma ou mais variáveis independentes ou uma ou mais variáveis dependentes.

É a técnica mais adequada considerando que o objetivo do estudo é determinar e validar um processo causal de um modelo teórico proposto. Portanto, é uma técnica de confirmação que determina se

o modelo de destino é válido. Sendo assim, as variáveis latentes utilizadas no modelo de equações estruturais foram validadas pela análise fatorial confirmatória, a partir das variáveis observáveis, medidas diretamente nas questões.

As variáveis independentes são formadas pelos fatores latentes de criatividade, empoderamento, controle de limites e diagnóstico, controle interativo e de crenças. A variável dependente é o fator latente de práticas de gerenciamento de resultados. Isso permitiu medir a influência do uso das alavancas de controle gerencial e dos fatores comportamentais de criatividade e empoderamento na propensão às práticas de gerenciamento de resultados.

Utilizaram-se dois modelos de equação estrutural que são complementares entre si. O primeiro focalizou na observância da influência direta do uso das diferentes alavancas de controle dos sistemas gerenciais e dos fatores comportamentais nas práticas de gerenciamento de resultados. O segundo modelo de equação estrutural estimou o efeito mediador das diferentes alavancas de controle dos sistemas gerenciais na relação entre os fatores comportamentais de criatividade e empoderamento e as práticas de gerenciamento de resultados.

4 Análise dos Resultados

Inicialmente, são apresentadas as estatísticas de frequência relativas às características dos gestores e das empresas em que atuam, conforme expostos na Tabela 2.

Tabela 2
Estatística de frequência

Código	Questão/Resultado				
IDA	Qual a sua idade?				
	(1) 2,40%	(2) 11,00%	(3) 23,20%	(4) 17,10%	(5) 46,30%
	Até 25 anos	Até 30 anos	Até 35 anos	Até 40 anos	Mais que 40 anos
GEN	Qual é o seu Gênero?				
	(1) 81,70%	(2) 18,30%			
	Masculino	Feminino			
EXP	Qual o tempo (anos) de experiência em gestão de empresas?				
	(1) 25,60 %	(2) 29,30%	(3) 20,70%	(4) 12,20%	(5) 12,20%
	Até 5 anos	Até 10 anos	Até 15 anos	Até 20 anos	Mais que 20 anos
RAM	Qual o ramo de atividade da empresa que você atua?				
	(1) 12,20 %	(2) 28,00%	(3) 59,80%		
	Comércio	Indústria	Serviço		
TAM	Qual é o tamanho da entidade para a qual você trabalha?				
	(1) 37,80 %	(2) 31,70 %	(3) 30,50%		
	Pequeno	Médio	Grande		

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 2 representam que a grande parte dos gestores possui mais que 40 anos, são do gênero masculino e atuam há mais de 10 anos no cargo. Em relação ao ramo de atuação percebeu-se que a maioria dos gestores atua na indústria e principalmente na prestação de serviços. Quanto ao tamanho das empresas estudadas, percebe-se uma distribuição muito semelhante entre pequenas (37,80%), médias (31,70%) e grandes empresas (30,50%).

A Tabela 3 demonstra a estatística descritiva das variáveis latentes com base nas variáveis observáveis.

Tabela 3
Estatística descritiva referente as variáveis agrupadas

Variáveis Latentes	N.	Média	Mediana	Min	Máx	Desvio-padrão
Práticas de Gerenciamento de Resultados	82	4,45	4,67	1,00	7,00	1,65
Criatividade	82	4,11	4,20	1,40	5,00	0,62
Empoderamento	82	4,08	4,20	1,60	5,00	0,69
Controle de Fronteiras e Diagnóstico	82	3,92	4,06	1,63	5,00	0,87
Controle de Crenças e Interativo	82	3,90	4,00	1,93	5,00	0,66

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados indicam que os gestores em questão demonstram probabilidade para as práticas de gerenciamento de resultados. Contudo, também indicam que existe certa discordância entre os respondentes sobre este comportamento, comprovado pelo alto desvio-padrão da amostra. Os fatores comportamentais se mostram prevalentes em criatividade e empoderamento dos gestores. Nesse sentido, percebe-se que os gestores se reconhecem como tendo alta criatividade e empoderamento.

Por fim, os gestores priorizam a utilização das alavancas de controle gerencial sem dar ênfase à um estilo de sistema gerencial específico. Conclui-se que os sistemas de limite e diagnóstico e crenças e

interativo, estão presentes na maioria das organizações que os gestores atuam. Em alguns casos, a missão, valores e crenças da organização são fortemente valorizados. Outras empresas focam no controle, diagnóstico das demonstrações e imposição de limites, reduzindo, possivelmente, o espaço do gestor para gerenciamento contábil. Esses dados ressaltam a importância da utilização das alavancas de controle dos sistemas gerenciais.

4.2 Análise dos dados por meio de Equação Estrutural

Para a análise dos dados desse estudo, foi realizado um modelo de equação estrutural, o qual é um modelo linear que estabelece várias relações entre variáveis latentes ou observadas. Este modelo é desenvolvido em duas partes: o modelo de medição e o modelo estrutural. O modelo de mensuração tem como objetivo verificar se os itens de cada constructo medem com precisão o seu respectivo conceito, enquanto o modelo estrutural define as relações entre as variáveis (Fornell & Larcker, 1981).

Para verificar se o conjunto de itens mede com precisão o conceito proposto e valida o modelo de mensuração, é necessário o uso de técnicas estatísticas adequadas. Nesse sentido, foram procedidos com os testes de confiabilidade e validade do constructo, conforme demonstra a Tabela 4.

Tabela 4

Constructo do teste de confiabilidade e validade

Variáveis	Alpha de Cronbach	rho_A	Confiabilidade composta	Varição média extraída
Práticas de Gerenciamento de Resultados	0.863	0.873	0.916	0.784
Empoderamento	0.832	0.855	0.869	0.580
Criatividade	0.821	0.833	0.874	0.583
Controle de Fronteiras e Diagnóstico	0.922	0.944	0.935	0.643
Controle de Crenças e Interativo	0.935	0.967	0.940	0.515

Fonte: Dados da pesquisa.

As dimensões do constructo foram avaliadas pelos testes de validade convergente, confiabilidade da consistência interna e confiabilidade do composto. A validação convergente avalia o grau em que duas medidas de mesmo conceito estão correlacionadas. O critério proposto por Fornell e Larcker (1981) indicam validação convergente quando a variância média extraída é maior que 40% (Nunnally & Bernstein, 1994). Os resultados indicam que as variáveis latentes apresentaram indicador extraído de variância média superior a 40%, comprovando a validação convergente do constructo.

A confiabilidade mede a consistência interna entre os valores medidos dos itens. A confiabilidade é alta se o Alfa de Cronbach e a confiabilidade composta for maior que 0,70. Os resultados obtidos indicam valores superiores a 0,70 em todas as variáveis latentes, comprovando condições para confirmar a confiabilidade dos constructos. Complementarmente, atende-se a consistência em virtude do teste rho_A ter sido maior que 0,60. Portanto, todos os índices de ajuste para o modelo de medição apresentam níveis aceitáveis.

Além disso, a validade discriminante é suportada devido ao bom ajuste do modelo. Isso indica que qualquer carregamento cruzado forte não prejudica o bom ajuste do modelo (Hair et al., 2014). Deve-se prestar atenção à validação discriminatória que verifica o grau em que uma variável latente é verdadeiramente diferente das outras.

O critério mais recomendado para avaliar a validade discriminante é a hetero-razão (HTMT) que compara a média das correlações cruzadas entre duas variáveis latentes diferentes, com a média das correlações internas das próprias variáveis observáveis, sendo necessário ter um HTMT diferente de 1 e de preferência um HTMT <0,90. A Tabela 5 mostra a Validade Discriminante pela razão Heterotrait-Monotrait do constructo no modelo de equação estrutural.

Tabela 5

Validade discriminante usando a razão Heterotrait-Monotrait

Variáveis	Criatividade	Controle de Fronteiras e Diagnóstico	Práticas de Gerenciamento de Resultados	Empoderamento	Controle de Crenças e Interativo
Criatividade					
Controle de Fronteiras e Diagnóstico	0.259				
Práticas de Gerenciamento de Resultados	0.591	0.334			
Empoderamento	0.330	0.211	0.378		
Controle de Crenças e Interativo	0.355	0.297	0.287	0.424	

Fonte: Dados da pesquisa.

Este teste identifica se existem problemas relacionados à representatividade de cada um dos indicadores e o constructo a ser mensurado. Portanto, o indicador Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT) avalia as correlações entre indicadores de diferentes construções através da média das correlações heterotrait-heterometethod. Nesta investigação, a validade discriminante foi analisada como critério, com um ponto de corte de 0,85, contrastado com os heterotrait-monotraitratios, por serem inferiores ao ponto de corte, a existência de discriminação foi reiterada (Henseler et al., 2015).

Após a validação do modelo de medição, a etapa final concentra-se nos resultados do modelo de equações estruturais. Assim, o modelo de equações estruturais foi estabelecido com base na influência dos fatores de uso dos sistemas de controle gerencial e do comportamento dos gestores nas práticas de gerenciamento de resultados (Tabela 6).

Tabela 6
Estimativas do modelo de equações estruturais de primeira ordem

Relações estruturais	Amostra original	Amostra principal	Desvio padrão	Estatística t	P-Value
Empoderamento -> Práticas de gerenciamento de resultados	0.200	0.207	0.094	2.142	0.033**
Criatividade -> Práticas de gerenciamento de resultados	0.329	0.309	0.087	3.794	0.000*
Controle de Fronteiras e Diagnóstico -> Práticas de gerenciamento de resultados	-0.274	-0.280	0.066	4.154	0.000*
Controle de Crenças e Interativo -> Práticas de gerenciamento de resultados	0.202	0.239	0.095	2.121	0.034**

** Significância ao nível de 5%; * Significância ao nível de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os achados sugerem que os gestores com comportamento de empoderamento influenciam positivamente as práticas de gerenciamento de resultados, comprovado pela significância ao nível de 5% e confirmando assim a hipótese H₄. Os gestores com comportamento para criatividade influenciam positivamente as práticas de gerenciamento de resultados, comprovado pela significância ao nível de 1%, o que permite confirmar a hipótese H₃. Além disso, as empresas que priorizam o uso das alavancas de controle no sistema de fronteiras e diagnóstico influenciam negativamente as práticas de gerenciamento de resultados, ao nível de 1%, confirmando a hipótese H₂. Por fim, as empresas que se utilizam das alavancas de controle pelo sistema de crenças e interativo influenciam positivamente as práticas de gerenciamento de resultados ao nível de 5%, confirmando a hipótese H₁. A figura 1 apresenta de forma ilustrativa os achados do estudo.

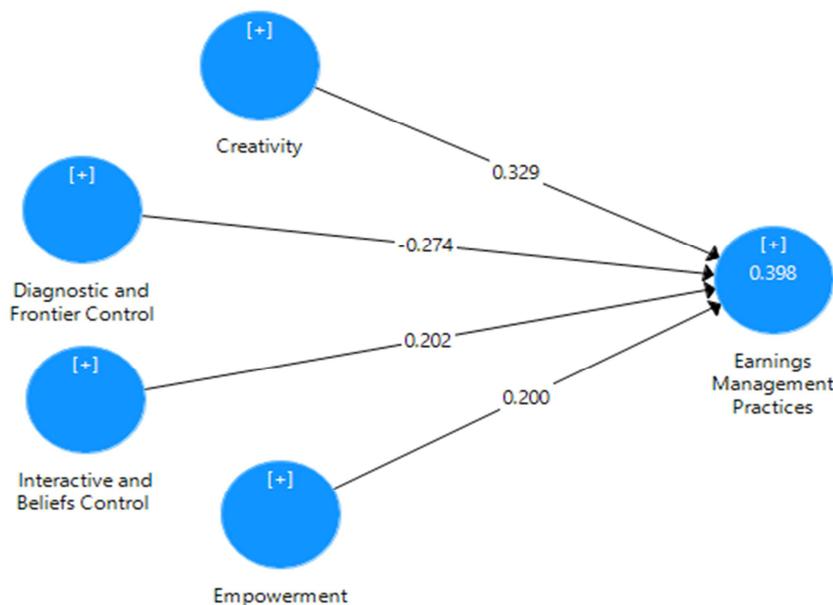


Figura 1 – Modelo de equações estruturais de primeira ordem

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que na presença de gestores empoderados e criativos o gerenciamento de resultados é superior. No entanto, quando estes estão inseridos em ambientes com sistemas de controle diagnóstico e controle de limites o processo de gerenciamento tende a diminuir.

Esses achados condizem com os estudos de Speklé et al. (2017), Alge et al. (2006), Mundy (2010), Sarooghi et al. (2015), os quais sugerem que a criatividade permite mudanças consideráveis na organização, movendo processos de inovação, autonomia e autoconfiança, bem como a resolução de problemas como falta de caixa ou corte de orçamentos. No entanto, em alguns casos, faz com que por meio disso se rompam barreiras tradicionais nos processos decisórios. Esse fator pode impactar a qualidade e a segurança da informação contábil e da própria organização, haja vista que para alcançar resultados, gestores criativos acabam optando por alternativas conflitantes (Bharadwaj & Menon, 2003).

Os achados também se assemelham aos resultados do estudo de Tuuli e Rowlinson (2009), ao indicar que gestores empoderados promovem melhoria no sistema de desempenho, pois, o empoderamento faz com que os gestores se sintam mais aptos a tomar decisões capazes de grandes mudanças organizacionais. Todavia, esse processo pode alterar a percepção de poder que o gestor empoderado sente e induzir ao gerenciamento de resultados, haja vista que desenvolvem uma percepção de que possuem autonomia para fazer o que for necessário, a fim de alcançar os resultados desejáveis. Speklé et al. (2017) ressaltam que esses argumentos podem fazer sentido, afinal, os gestores mais independentes podem agir sem consentimento dos demais membros e com isso impactar a organização.

O sistema de fronteiras (limites) é negativo, proibitivo e busca minimizar os riscos. Está relacionado aos códigos de conduta, ética, regras e sanções. Esse sistema deixa claro os comportamentos não tolerados e visa proteger segredos organizacionais, reputação e complicações legais (Diehl & De Souza, 2008). Semelhante ao sistema de limites, o controle diagnóstico busca evitar desvios, possuindo caráter restritivo.

Com base nos achados dessa pesquisa, é possível inferir que mediante sistemas rígidos os gestores têm menos oportunidades para intervir nos resultados da organização. Comprova-se também o efeito negativo das alavancas de controle (fronteiras e diagnóstico) na restrição de comportamento oportunista dos gestores.

Por outro lado, as alavancas de controle (sistemas de crenças e interativo) exercem efeito positivo no gerenciamento de resultados. Cruz, Frezatti e Bido (2015) apontam que o sistema de crenças é usado para inspirar e direcionar a busca por novas oportunidades, enquanto o sistema interativo busca proporcionar o envolvimento dos gestores na tomada de decisões sob atividades que envolvem os subordinados, fatores que podem estar atrelados a flexibilidade nas regras e disposição para que os gestores exerçam práticas que podem ser indesejáveis.

Considerando os achados, o modelo do mediador foi testado para evidenciar possíveis alterações. A Tabela 7 apresenta os resultados do modelo de mediação e complementarmente ilustrados na Figura 2.

Tabela 7

Estimativas do modelo de equações estruturais de primeira ordem com variáveis de mediação

Relações estruturais	Amostra original	Amostra principal	Desvio padrão	Estatística t	P-Value
Controle de Fronteiras e Diagnóstico -> Criatividade -> Práticas de Gerenciamento de Resultados	-0.132	-0.141	0.054	2.445	0.015**
Controle de Fronteiras e Diagnóstico -> Empoderamento -> Práticas de Gerenciamento de Resultados	-0.043	-0.055	0.044	0.986	0.325
Controle de Crenças e Interativo -> Empoderamento -> Práticas de Gerenciamento de Resultados	0.097	0.103	0.047	2.049	0.041**
Controle de Crenças e Interativo -> Criatividade -> Práticas de Gerenciamento de Resultados	0.176	0.181	0.053	3.318	0.001**

** Significância ao nível de 5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesse modelo, percebe-se que a criatividade modera negativamente a relação entre sistema de fronteiras (limites) e diagnóstico com práticas de gerenciamento de resultados, confirmado pela significância ao nível de 5%. Isso representa que apesar de gestores criativos, o sistema de fronteiras e diagnóstico ainda continua reduzindo as práticas de gerenciamento de resultados. Quando analisado o efeito moderador de empoderamento, percebe-se que ele afeta negativamente a relação entre sistema de fronteiras e diagnóstico com práticas de gerenciamento de resultados e afeta positivamente a relação entre o sistema interativo e de crenças com práticas de gerenciamento de resultados. No entanto, somente o último foi significativo. Ademais, o efeito evidenciado pela presença de gestores criativos modera positivamente a relação entre o sistema interativo e de crenças com práticas de gerenciamento de resultados ao nível de significância de 5%. Esses achados permitem aceitar totalmente a hipótese H₅ e parcialmente a hipótese H₆.

Diante disso, percebe-se que gestores criativos e empoderados medeiam uma relação positiva (aumentando as práticas de gerenciamento) quando ligados ao sistema interativo e de crenças. Todavia, mesmo tendo gestores criativos e empoderados, o sistema de diagnóstico e fronteiras continua reduzindo o uso das práticas de gerenciamento. A figura 2 ilustra os achados da aplicação do modelo de equação estrutural.

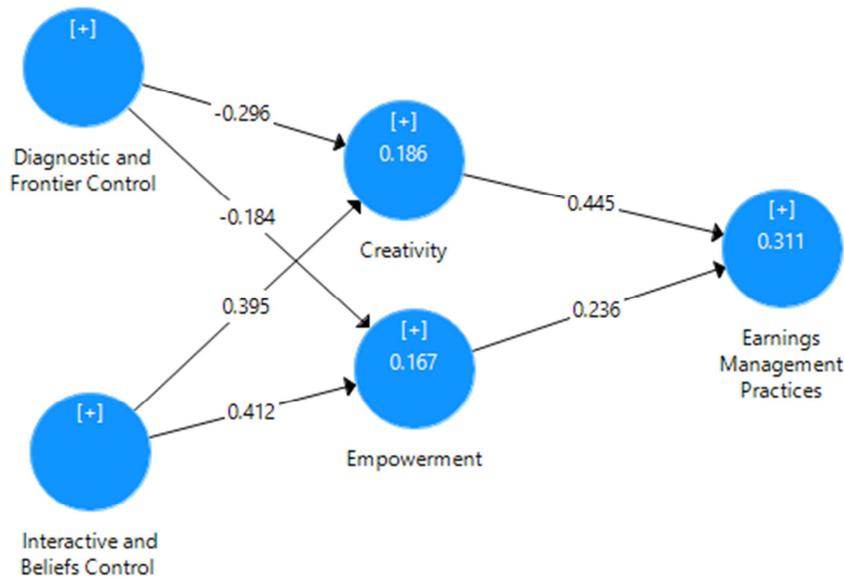


Figura 2 – Modelo de equações estruturais de primeira ordem com variáveis de mediação
 Fonte: Dados da pesquisa.

O modelo sugere algumas possibilidades de os gestores impactarem na forma com que as demonstrações são apresentadas, inclusive (conforme questionado pelo instrumento de pesquisa) para atingir metas ou reduzir custos, modificando de forma alternativa as demonstrações das empresas.

Cabe ressaltar que as demonstrações financeiras e demais relatórios contábeis são os principais meios de divulgação do desempenho financeiro e de controle das empresas (Palepu, Healy, & Peek, 2010). Martinez e Martins (2016) entendem o gerenciamento de resultados como o processo de decisões impostas pelas regras contábeis a fim de apresentar o nível de resultado desejado. Dessa forma, é por meio desse processo de gestão que os superiores de cada organização encontram possibilidades.

As consequências das práticas oportunistas dos gestores podem levar ao comprometimento financeiro das empresas, dos resultados dos exercícios e da confiança dos investidores na empresa (Hanlon & Shevlin, 2005). Esses achados se assemelham aos estudos de Healy (1985) e DeFond e Park (1997), os quais sugerem que o benefício pessoal é uma das características principais que explicam a vontade de um indivíduo em participar do gerenciamento de resultados. Hope e Wang (2018) ressaltam que o gerenciamento acontece com maior frequência quando políticas contábeis são atreladas aos interesses pessoais.

Estudos como de Ittner, Larcker e Rajan (1997), Kaplan e Norton (1992), Deloitte e Touche (1994) e Bushman Bushman, Indjejikian e Smith (1996) obtiveram percepções semelhantes, indicando que as recompensas oferecidas aos gestores são concretas mediante os resultados obtidos nos lucros e investimentos. No entanto, mencionam que nem sempre é algo positivo, pois os prêmios baseados em resultados financeiros podem gerar uma ênfase dos gestores para obter resultados imediatos e de curto prazo, comprometendo a estabilidade da empresa no futuro.

O estudo evidencia que os membros que mais gerenciam são também os mais empoderados e criativos. Estas características se coadunam com os estudos de Kleba e Wendausen (2009) e Speklé et al. (2017), ao considerar o empoderamento como o processo no qual os líderes possuem liberdade e autonomia para desempenhar tarefas e modificar resultados. De modo semelhante, Sarooghi et al. (2015) ressaltam que a criatividade pode se tornar negativa, considerando a autonomia dos gestores em promover alterações significativas nos processos decisórios.

Os resultados indicam que os sistemas se sobrepõem às características individuais dos gestores, ou seja, aqueles que se sentem empoderados ou criativos quando estão inseridos em empresas que utilizam alavancas de controle (limite e diagnóstico), tendem a reduzir o uso de práticas oportunistas.

Sugere-se que o gerenciamento de resultados por meio de decisões operacionais ocorra com gestores criativos e empoderados, que possuem liberdade por meio da flexibilidade dos sistemas de controle gerencial, ou seja, quando há uso extensivo de crenças e sistemas interativos. Nessas empresas, o uso de sistemas de fronteira e diagnóstico pode servir como alternativa para monitorar as atitudes oportunistas dos gestores que precisam atingir metas atreladas aos lucros.

5 Considerações Finais

Por meio desse estudo, buscou-se analisar se o uso dos sistemas de controle gerencial afeta a

relação entre empoderamento e criatividade na propensão dos gestores ao gerenciamento de resultados. A coleta de dados ocorreu por meio de questionário, respondido por 82 gestores de organizações brasileiras. A análise dos dados se deu por meio de modelos de equações estruturais.

Os resultados sugerem que gestores com fatores comportamentais de criatividade e empoderamento estão mais propensos à adoção das práticas de gerenciamento de resultados, mas modificam sua opinião mediante alavancas de controle do sistema gerencial.

Por exemplo, empresas que priorizam o uso de alavancas de controle gerencial por meio de sistemas de limites e diagnósticos estabelecem barreiras às práticas de gerenciamento de resultados, mesmo quando os gestores possuem habilidades de criatividade e sentimento de empoderamento. Por outro lado, as empresas com uso das alavancas de controle gerencial pelos sistemas de crenças e interativo abrem espaço para os gestores exercerem o comportamento oportunista de gerenciamento de resultados.

Nesse sentido, as empresas que fazem uso dos sistemas de limites e diagnóstico continuam mitigando a prática de gerenciamento de resultados, mesmo quando seus gestores possuem um sentimento de empoderamento ou por serem altamente criativos. Enquanto empresas inseridas nos sistemas de crenças e interativo direcionam o olhar para as ações e acabam permitindo maior liberdade para o gestor atuar.

Conclui-se que a criatividade induzida por sentimentos de propriedade e controle promove a adoção de estratégias que visam modificar intencionalmente os lucros reportados pelos gestores. O mesmo ocorre com gestores que possuem empoderamento atrelado à autonomia oferecida por sistemas de crenças e interativos. Sugere-se que o uso extensivo de sistemas de crenças e interativos é ineficiente no monitoramento de atitudes indesejáveis, principalmente quando os gestores são altamente criativos e empoderados.

Para monitorar de forma mais eficiente as práticas de gerenciamento de resultados dos gestores com criatividade e empoderamento, sugere-se o uso conjunto de sistemas de fronteira e diagnóstico, pois oferecem menos liberdade nas decisões. No entanto, convém ser cauteloso na utilização exclusiva de um conjunto de sistemas de controle de gestão, para que não renunciar à inovação e, por outro lado, muita flexibilidade e autonomia.

Esses achados contribuem para as organizações, a fim de identificar os comportamentos que revelam ações de oportunismo dos gestores e os processos gerenciais capazes de reduzi-los. Também serve de base aos *stakeholders*, a fim de proporcionar um equilíbrio das forças positivas e negativas, por meio das quais se possibilita alcançar os resultados desejados no âmbito econômico.

Embora os diversos insights permitidos, o estudo apresenta limitações em torno do instrumento de coleta dados, enviado por meio eletrônico e sem os esclarecimentos dos pesquisadores, podendo ter inferência na interpretação das questões respondidas. Outra limitação refere-se ao número de respostas, não permitindo a generalização dos resultados.

Para pesquisas futuras, sugere-se investigar grandes empresas e com disponibilidade pública dos dados contábeis e financeiros, permitindo confrontar os resultados divulgados com as características percebidas relativas ao uso das alavancas de Simons.

Referências

- Alge, B. J., Ballinger, G. A., Tangirala, S. & Oakley, J. L. (2006). Information privacy in organizations: Empowering creative and extrarole performance. *Journal of Applied Psychology*, 91(1), 221. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.91.1.221>
- Amabile, T. M., Conti, R., Coon, H., Lazenby, J. & Herron, M. (1996). Assessing the work environment for creativity. *Academy of Management Journal*, 39(5), 1154-1184. <https://doi.org/10.5465/256995>
- Amabile, T. M. & Sensabaugh, S. J. (1992). High creativity versus low creativity: What makes the difference. *Readings in Innovation*, (240), 19.
- Anderson, N., Potočník, K. & Zhou, J. (2014). Innovation and creativity in organizations: A state-of-the-science review, prospective commentary, and guiding framework. *Journal of Management*, 40(5), 1297-1333. <https://doi.org/10.1177/0149206314527128>
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2008). *Management Control Systems*. AMGH Editora.
- Arjaliès, D. L., & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 284-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.003>

- Barton, H. & Barton, L. C. (2011). Trust and psychological empowerment in the Russian work context. *Human Resource Management Review*, 21(3), 201-208. <https://doi.org/10.1016/j.hrmr.2011.02.001>
- Bertero, C. O. (1996). Cultura organizacional e instrumentalização do poder. *Cultura e Poder nas Organizações*, 2, 29-44.
- Beuren, I. M. & Vaz, P. V. C. (2015). Papel mediador do pacote do system de controle gerencial na relação entre estratégia ambiental e performance gerencial. In: *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, SP, Brasil.
- Bharadwaj, S., & Menon, A. (2000). Making innovation happen in organizations: Individual creativity mechanism, organizational creativity mechanism or both? *Journal of Product Innovation Management*, 17, 424-434.
- Bushman, R. M., Indjejikian, R. J. & Smith, A. (1996). CEO compensation: The role of individual performance evaluation. *Journal of Accounting and Economics*, 21(2), 161-193. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(95\)00416-5](https://doi.org/10.1016/0165-4101(95)00416-5)
- Casado, T. (2002). *A motivação e o trabalho*. As pessoas na organização. São Paulo: Gente, p. 247-258, 2002.
- Cintra, Y. C. (2011). *A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil* (Doctoral dissertation, University of São Paulo).
- Corsun, D. L. & Enz, C. A. (1999). Predicting psychological empowerment among service workers: The effect of support-based relationships. *Human Relations*, 52(2), 205-224. <https://doi.org/10.1023/A:1016984802948>
- Cruz, A. P. C. D., Frezatti, F. & Bido, D. D. S. (2015). Estilo de liderança, controle gerencial e inovação: Papel das alavancas de controle. *Revista de Administração Contemporânea*, 19(6), 772-794. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2015150099>
- Deci, E. L. & Ryan, R. M. (2000). The "what" and "why" of goal pursuits: Human needs and the self-determination of behavior. *Psychological Inquiry*, 11(4), 227-268. https://doi.org/10.1207/S15327965PLI1104_01
- DeFond, M. L. & Park, C. W. (1997). Smoothing income in anticipation of future earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 23(2), 115-139. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(97\)00004-9](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(97)00004-9)
- Diehl, C. A. & de Souza, M. A. (2008). Alavancas de Controle: identificando o alinhamento estratégico. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, (2), 41-66.
- Farmer, S. M., Tierney, P. & Kung-McIntyre, K. (2003). Employee creativity in Taiwan: An application of role identity theory. *Academy of Management Journal*, 46(5), 618-630. <https://doi.org/10.5465/30040653>
- Fornell, C. & Larcker, D.F. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research* 1981, 18, 39-50. <https://doi.org/10.1177/002224378101800104>
- Garcia Osma, B., Gomez-Conde, J. & Lopez-Valeiras, E. (2019). Management Accounting and Control Systems and Earnings Management: Effects on Future Firm Performance. Available at SSRN 3449178. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3449178>
- Gomez-Conde, J., Lunkes, R. J. & Rosa, F. S. (2019). Environmental innovation practices and operational performance. The joint effects of management accounting and control systems and environmental training. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2018-3327>
- Gilson, L. L., Mathieu, J. E., Shalley, C. E. & Ruddy, T. M. (2005). Creativity and standardization: complementary or conflicting drivers of team effectiveness? *Academy of Management Journal*, 48(3), 521-531. <https://doi.org/10.5465/amj.2005.17407916>

- Gkorezis, P., & Petridou, E. (2008). Employees' psychological empowerment via intrinsic and extrinsic rewards. *Academy of Health Care Management Journal*, 4(1).
- Gonzalez, L. P., Jiménez, D. J. & Lorente, Á. R. M. (2013, September). Total Quality Management and its relationship with empowerment and commitment: their effects on firm performance. *Proceedings in EIIIC-The 2nd Electronic International Interdisciplinary Conference (No. 1)*.
- Greenfield, A. C., Norman, C. S. & Wier, B. (2008). The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. *Journal of Business Ethics*, 83(3), 419-434. <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9629-4>
- Grolnick, W. S. & Ryan, R. M. (1989). Parent styles associated with children's self-regulation and competence in school. *Journal of Educational Psychology*, 81(2), 143. doi: <https://doi.org/10.1037/0022-0663.81.2.143>
- Hair, J. F.; Sarstedt, M.; Hopkins, L. & Kuppelwieser, V. G. (2014). Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM): An emerging tool in business research. *European Business Review*, 26(2), 106–121. <https://doi.org/10.1108/EBR-10-2013-0128>
- Hanlon, M. & Shevlin, T. (2005). Book-tax conformity for corporate income: An introduction to the issues. *Tax Policy and the Economy*, 19, 101-134. <https://doi.org/10.1086/tpe.19.20061897>
- Healy, P. (1985). The impact of bonus schemes on the selection of accounting principles. *Journal of Accounting and Economics*, 7(1-3), 85-107.
- Healy, P. M. & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383. <https://doi.org/10.2308/acch.1999.13.4.365>
- Henseler, J., Hubona, G. & Ray, P.A. Using PLS path modeling in new technology research: Updated guidelines. *Industrial Management and Data Systems* 2016, 116, 2–20. <https://doi.org/10.1108/IMDS-09-2015-0382>
- Hope, O. K. & Wang, J. (2018). Management deception, big-bath accounting, and information asymmetry: Evidence from linguistic analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 70, 33-51. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.02.004>
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. & Rajan, M. V. (1997). The choice of performance measures in annual bonus contracts. *Accounting Review*, 231-255.
- Kleba, M. E. & Wendausen, A. (2009). Empowerment: the process of strengthening the subjects in the areas of social participation and political democratization. *Saúde e Sociedade*, 18(4), 733-743.
- Koestner, R., Ryan, R. M., Bernieri, F. & Holt, K. (1984). Setting limits on children's behavior: The differential effects of controlling vs. informational styles on intrinsic motivation and creativity. *Journal of Personality*, 52(3), 233-248. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6494.1984.tb00879.x>
- Kruis, A. M., Speklé, R. F. & Widener, S. K. (2016). The levers of control framework: An exploratory analysis of balance. *Management Accounting Research*, 32, 27-44. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.12.002>
- Martinez, A. L. & Martins, V. A. M. (2016). Alavancagem financeira e agressividade fiscal no Brasil. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 10(3), 4-22. <https://doi.org/10.9771/rc-ufba.v10i3.18383>
- Merchant, K. A. (1989). *Rewarding results: Motivating profit center managers*. Harvard Business School Press.
- Merchant, K. A. & Rockness, J. (1994). The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(1), 79-94. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(94\)90013-2](https://doi.org/10.1016/0278-4254(94)90013-2)
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education.

- Mills, P. K. & Ungson, G. R. (2003). Reassessing the limits of structural empowerment: Organizational constitution and trust as controls. *Academy of Management Review*, 28(1), 143-153. <https://doi.org/10.5465/amr.2003.8925254>
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.005>
- Nisiyama, E. K. & Oyadomari, J. C. T. (2012). Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação. *Revista de Administração e Inovação (RAI)*, 9(1), 106-125. <https://doi.org/10.5773/rai.v1i1.634>
- Noreen, E. (1988). The economics of ethics: A new perspective on agency theory. *Accounting, Organizations and Society*, 13(4), 359-369. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90010-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90010-4)
- Nunnally, J.C. & Bernstein, I.H. (1994). Validity. *Psychometric Theory*, 3, 99-132.
- Palepu, K. G., Healy, P. M. & Peek, E. (2010). *Business analysis and valuation: text and cases*. South-Western, Cengage Learning.
- Pardo Del Val, M. P. & Lloyd, B. (2003). Measuring empowerment. *Leadership & Organization Development Journal*. <https://doi.org/10.1108/01437730310463297>
- Pettigrew, A. M. (1996). A cultura das organizações é administrável. *Cultura e poder nas organizações*. São Paulo: Atlas, 145-153.
- Raisch, S. & Birkinshaw, J. (2008). Organizational ambidexterity: Antecedents, outcomes, and moderators. *Journal of Management*, 34(3), 375-409. <https://doi.org/10.1177/0149206308316058>
- Ricco, M. F. F. (2004). *Construindo perfis comportamentais em ambiente organizacional: os estilos de mobilização dos gestores brasileiros* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Saroghi, H., Libaers, D. & Burkemper, A. (2015). Examining the relationship between creativity and innovation: A meta-analysis of organizational, cultural, and environmental factors. *Journal of Business Venturing*, 30(5), 714-731. <https://doi.org/10.1016/j.jbusvent.2014.12.003>
- Schipper, K. (1989). Earnings management. *Accounting Horizons*, 3(4), 91.
- Shalley, C. E., Zhou, J. & Oldham, G. R. (2004). The effects of personal and contextual characteristics on creativity: Where should we go from here? *Journal of Management*, 30(6), 933-958. <https://doi.org/10.1016/j.jm.2004.06.007>
- Sierens, E., Vansteenkiste, M., Goossens, L., Soenens, B. & Dochy, F. (2009). The synergistic relationship of perceived autonomy support and structure in the prediction of self-regulated learning. *British Journal of Educational Psychology*, 79(1), 57-68. <https://doi.org/10.1348/000709908X304398>
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Speklé, R. F., Van Elten, H. J. & Widener, S. K. (2017). Creativity and control: A paradox -Evidence from the levers of control framework. *Behavioral Research in Accounting*, 29(2), 73-96. <https://doi.org/10.2308/bria-51759>
- Tessier, S. & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171-185. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.003>
- Thomas, K. W. & Velthouse, B. A. (1990). Cognitive elements of empowerment: An "interpretive" model of intrinsic task motivation. *Academy of Management Review*, 15(4), 666-681. <https://doi.org/10.5465/amr.1990.4310926>
- Tuuli, M. M. & Rowlinson, S. (2009). Performance consequences of psychological empowerment. *Journal of Construction Engineering and Management*, 135(12), 1334-1347. [https://doi.org/10.1061/\(ASCE\)CO.1943-7862.0000103](https://doi.org/10.1061/(ASCE)CO.1943-7862.0000103)

NOTAS

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001

CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

Concepção e elaboração do manuscrito: A. J. Batistella, C. B. Dal Magro, S. Mazzioni, S. D. Kruger

Coleta de dados: A. J. Batistella, C. B. Dal Magro

Análise de dados: A. J. Batistella, C. B. Dal Magro, S. Mazzioni, S. D.

Discussão dos resultados: A. J. Batistella, C. B. Dal Magro, S. D. Kruger

Revisão e aprovação: A. J. Batistella, C. B. Dal Magro, S. Mazzioni, S. D. Kruger

CONJUNTO DE DADOS DE PESQUISA

O conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo não está disponível publicamente.

FINANCIAMENTO

o presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001.

CONSENTIMENTO DE USO DE IMAGEM

Não se aplica.

APROVAÇÃO DE COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

Não se aplica.

CONFLITO DE INTERESSES

Não se aplica.

LICENÇA DE USO

Os Direitos Autorais para artigos publicados neste periódico são do autor, com direitos de primeira publicação para a Revista. Em virtude de aparecerem nesta Revista de acesso público, os artigos são de uso gratuito, com atribuições próprias, em aplicações educacionais, de exercício profissional e para gestão pública. A Revista adotou a licença [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional - CC BY NC ND](#). Esta licença permite acessar, baixar (download), copiar, imprimir, compartilhar, reutilizar e distribuir os artigos desde que com a citação da fonte, atribuindo os devidos créditos de autoria. Nesses casos, nenhuma permissão é necessária por parte dos autores ou dos editores. Autores têm autorização para assumir contratos adicionais separadamente, para distribuição não-exclusiva da versão do trabalho publicada nesta revista (ex.: publicar em repositório institucional ou um capítulo de livro).

PUBLISHER

Universidade Federal de Santa Catarina. Curso de Ciências Contábeis e Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Publicação no [Portal de Periódicos UFSC](#). As ideias expressadas neste artigo são de responsabilidade de seus autores, não representando, necessariamente, a opinião dos editores ou da universidade.

EDITORES

José Alonso Borba, Denize Demarche Minatti Ferreira, Carlos Eduardo Facin Lavarda.

HISTÓRICO

Recebido em: 20/08/2021 – Revisado por pares em: 22/08/2022 – Reformulado em: 27/09/2022 – Recomendado para publicação em: 10/11/2022 – Publicado em: 26/12/2022

* *Uma versão preprint do artigo foi apresentada no Virtual Workshop Management Accounting in Latin America, 2020.*