

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Leonardo Reisdorfer Deves**

**INFLUÊNCIA DAS CAPACIDADES ABSORTIVA E DE APRENDIZAGEM  
ORGANIZACIONAL NA RELAÇÃO ENTRE PRÁTICAS DE GESTÃO INTERNA E  
EXTERNA DE CUSTOS E O DESEMPENHO**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Santa Maria, RS  
2019

**Leonardo Reisdorfer Deves**

**INFLUÊNCIA DAS CAPACIDADES ABSORTIVA E DE APRENDIZAGEM  
ORGANIZACIONAL NA RELAÇÃO ENTRE PRÁTICAS DE GESTÃO INTERNA E  
EXTERNA DE CUSTOS E O DESEMPENHO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para aprovação na **Disciplina CTB-1107 - Trabalho de Conclusão em Ciências Contábeis** - e a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Vinícius Costa da Silva Zonatto

Santa Maria, RS  
2019

**Leonardo Reisdorfer Deves**

**INFLUÊNCIA DAS CAPACIDADES ABSORTIVA E DE APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL NA RELAÇÃO ENTRE PRÁTICAS DE GESTÃO INTERNA E EXTERNA DE CUSTOS E O DESEMPENHO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para aprovação na **Disciplina CTB-1107 - Trabalho de Conclusão em Ciências Contábeis** - e a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Aprovado em 10 de Julho de 2019.**

---

**Vinícius Costa da Silva Zonatto, Dr. (UFSM)**  
(Presidente/Orientador)

---

**Marivane Vestena Rossato, Dra. (UFSM)**  
Avaliador

---

**Luiz Henrique Figueira Marquezan, Dr. (UFSM)**  
Avaliador

Santa Maria, RS  
2019

## **AGRADECIMENTOS**

Neste importante momento da minha vida, analiso toda a minha trajetória durante a faculdade e vejo o quão estou diferente, seja como pessoa e como profissional. Por isso, esse é um momento comemorar e também de agradecer, por isso devo agradecer:

Aos meus pais que sempre estiveram ao meu lado, me apoiando e incentivando a cada vez me dedicar mais e sempre buscar dar o meu melhor.

Para todos os professores do curso de Ciências Contábeis que sempre estiveram dispostos a repassar seus conhecimentos sem medir esforços.

Ao professor Vinícius que nesta etapa do trabalho de conclusão de curso esteve sempre ao meu lado, sem medir esforços, sempre dando o seu melhor para sanar as minhas dúvidas.

Aos meus amigos e amigas, que ao longo da faculdade fui adquirindo novas amizades e serão levadas para além da universidade.

A Caduceu Júnior, que através dela pude ter uma maior visão de mercado de trabalho e sobre autoconhecimento.

## RESUMO

### INFLUÊNCIA DAS CAPACIDADES ABSORTIVA E DE APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL NA RELAÇÃO ENTRE PRÁTICAS DE GESTÃO INTERNA E EXTERNA DE CUSTOS E O DESEMPENHO

AUTOR: Leonardo Reisdorfer Deves  
ORIENTADOR: Vinícius Costa da Silva Zonatto

Esta pesquisa avalia a relação das capacidades absorptivas e de aprendizagem organizacional com a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos e o desempenho em indústrias do setor automotivo do Brasil. Para responder ao objetivo, foi desenvolvida uma pesquisa descritiva, realizada por meio de levantamento e abordagem quantitativa dos dados. A amostra é composta de 118 respondentes voluntários, que exercem os cargos de analista de custos ou coordenador de custos. Para realizar a análise dos dados foi utilizado o método multivariado da análise de trajetórias (*path analysis*). Os resultados evidenciam que empresas que tem suas capacidades organizacionais desenvolvidas, adotam práticas de gestão interna e externa de custos e também apresentam melhor desempenho. Observou-se a influência direta da adoção de práticas de gestão interna e externa de custos no desenvolvimento das capacidades organizacionais pesquisadas e destas variáveis no desempenho organizacional. Estes resultados revelam os papéis intervenientes das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional na relação entre a adoção de práticas de gestão de custos e o desempenho. Assim, pode-se concluir que as capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional influenciam a relação existente entre a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos e o desempenho organizacional, o que indica que empresas que conseguem adquirir, assimilar, transformar e aplicar novos conhecimentos, aprendendo e melhorando seus processos de gestão, são mais eficientes e conseguem alcançar melhor desempenho.

**Palavras-chave:** Gestão interna de custos. Gestão externa de custos. Capacidade absorptiva. Capacidade de aprendizagem. Desempenho.

## ABSTRACT

### **INFLUENCE OF ABSORPTIVE AND ORGANIZATIONAL LEARNING ON THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNAL AND EXTERNAL COST MANAGEMENT PRACTICES AND PERFORMANCE**

AUTHOR: Leonardo Reisdorfer Deves  
ADVISOR: Vinícius Costa da Silva Zonatto

This research evaluates the relation of the absorptive capacities and of organizational learning with the adoption of practices of internal and external management of costs and the performance in industries of the automotive sector of Brazil. In order to respond to the objective, a descriptive research was carried out by means of a survey and quantitative data approach. The sample is composed of 118 volunteer respondents, who hold the positions of cost analyst or cost coordinator. To perform the data analysis the multivariate method of path analysis was used. The results show that companies that have their organizational capacities developed, adopt internal and external cost management practices and also present better performance. It was observed the direct influence of the adoption of internal and external cost management practices in the development of the researched organizational capacities and of these variables in the organizational performance. These results reveal the intervening roles of the absorptive and organizational learning capacities in the relationship between the adoption of cost management practices and performance. Thus, it can be concluded that the absorptive and organizational learning capacities influence the relationship between the adoption of internal and external cost management practices and organizational performance, which indicates that companies that can acquire, assimilate, transform and apply new knowledge, learning and improving their management processes, are more efficient and can achieve better performance.

**Keywords:** Internal cost management. External cost management. Absorptive capacity. Ability to learn. Performance.

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Modelo teórico de análise e hipóteses da pesquisa.....	27
Figura 2 - Resultados da análise de caminhos do modelo teórico de análise.....	52

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Hipóteses da pesquisa.....	28
Quadro 2 – Constructo das Práticas de Gestão Interna e Externa de Custos.....	33
Quadro 3 – Constructo das Capacidades Absortiva e de Aprendizagem Organizacional.....	34
Quadro 4 – Constructo do Desempenho Organizacional.....	34



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Dados de Caracterização dos respondentes da pesquisa.....	39
Tabela 2 - Análise descritiva dos dados do constructo Gestão Interna de Custos.....	40
Tabela 3 - Análise descritiva dos dados do constructo Gestão de Custos Interorganizacionais.....	42
Tabela 4 - Análise descritiva dos dados do constructo de Capacidade Absortiva.....	43
Tabela 5 - Análise descritiva dos dados do constructo de Aprendizagem Organizacional.....	44
Tabela 6 - Análise descritiva dos dados do constructo de Desempenho Organizacional.....	45
Tabela 7 - Análise fatorial dos constructos Gestão Interna de Custos e Gestão de Custos Interorganizacionais.....	46
Tabela 8 - Análise fatorial dos constructos Capacidade Absortiva e Aprendizagem Organizacional.....	47
Tabela 9 - Análise fatorial do constructo Desempenho Organizacional.....	48
Tabela 10- Resultados da análise de trajetórias.....	49

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
1.1	APRESENTAÇÃO DO ESTUDO .....	10
1.2	ESTRUTURA DO ESTUDO .....	13
<b>2</b>	<b>REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....</b>	<b>14</b>
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	14
<b>2.1.1</b>	<b>Práticas de gestão interna de custos.....</b>	<b>16</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Práticas de gestão externa de custos .....</b>	<b>19</b>
2.2	CAPACIDADES ORGANIZACIONAIS .....	22
<b>2.2.1</b>	<b>Capacidade absorptiva .....</b>	<b>23</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Capacidade de aprendizagem organizacional.....</b>	<b>25</b>
2.3	MODELO TEÓRICO DE ANÁLISE E HIPÓTESES DA PESQUISA .....	27
<b>3</b>	<b>MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA .....</b>	<b>31</b>
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	31
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	31
3.3	CONSTRUCTO DA PESQUISA.....	32
3.4	COLETA DOS DADOS.....	35
3.5	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS .....	37
3.6	LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	38
<b>4.</b>	<b>ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA .....</b>	<b>39</b>
4.1	CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS E RESPONDENTES .....	39
4.2	ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS.....	40
4.3	VALIDAÇÃO DOS CONSTRUCTOS DE MENSURAÇÃO .....	46
4.4	ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA .....	49
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>54</b>
5.1	CONCLUSÃO.....	54
5.2	RECOMENDAÇÕES.....	55
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>57</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta a contextualização do estudo. Inicia-se com a delimitação do tema, o problema e a sua contextualização, os objetivos e a justificativa para a realização da pesquisa. Na sequência, aborda-se como foi estruturado o trabalho.

### 1.1 APRESENTAÇÃO DO ESTUDO

As informações geradas após a adoção de práticas de gestão de custos podem se tornar um instrumento gerencial muito importante às organizações industriais. A partir destas, torna-se possível oportunizar ao gestor uma avaliação mais adequada sobre seus custos de produção, permitindo a identificação de estratégias para diminuir custos, viabilizar a utilização adequada dos recursos, melhorar a produtividade da organização, entre outras ações (SILVA, 1999; PACHECO, 2003; ARAÚJO, et al. 2008). A qualificação dos processos de gestão de custos pode refletir positivamente no desempenho da empresa (FAYARD et al., 2012).

Em contrapartida, a não observância dessas práticas de gestão pode induzir o gestor a uma decisão equivocada, a uma formação de preços inadequada, o que, conseqüentemente, tende a refletir negativamente no seu desempenho. Em relacionamentos interorganizacionais, a gestão de custos ultrapassa as fronteiras da empresa (COOPER; SLAGMULDER, 2004; COAD; CULLEN, 2006). Nestes casos, torna-se necessário gerir custos sob uma perspectiva interorganizacional (VAN DER MEER-KOOISTRA; VOSSelman, 2000; FAYARD et al., 2012). Desse modo, a adoção de práticas compartilhadas de gestão de custos pode qualificar os processos de gestão interorganizacional (MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018).

Uma relação interorganizacional é estabelecida quando duas ou mais organizações se unem ou estabelecem uma aliança estratégica na busca de soluções para problemas que lhe são comuns (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2016). O estabelecimento de ações conjuntas tem por objetivo o acesso ou o compartilhamento de recursos, a partir dos quais ambas as organizações poderão alcançar ganhos mútuos (TEECE et al., 1997; DAS; TENG, 2000; BALESTRIN; VERSCHOORE, 2016). Contudo, nem todas as empresas conseguem manter-se competitivas no seu mercado de atuação, mesmo cooperando interorganizacionalmente.

Da mesma forma, nem todas as empresas que conseguem adotar essas práticas de gestão são eficazes na conversão do uso dessas informações em processos melhores, mais eficazes, que podem melhorar o desempenho de uma empresa (DUARTE; SILVA; COSTA, 2007). Uma possível explicação para esta dificuldade pode estar relacionada a falta de desenvolvimento das

capacidades organizacionais, como da capacidade absorptiva e/ou da capacidade de aprendizagem organizacional.

A capacidade absorptiva está relacionada a capacidade de uma empresa em reconhecer o valor de uma informação, de um novo conhecimento (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002; FLATTEN et al., 2011). É desenvolvida quando uma empresa consegue adquirir, assimilar, transformar e aplicar comercialmente os novos conhecimentos identificados (ZAHRA; GEORGE, 2002). Por sua vez, a capacidade de aprendizagem organizacional está relacionada à capacidade de uma organização aprender com esses processos e melhorar continuamente, alcançando um melhor desempenho (AMORIN; FISCHER, 2013; GARVIN, et. al, 1998; ALMEIDA; CORREA; LOURENÇO, 2012).

Como pode-se verificar, o simples fato de uma empresa adotar práticas de gestão de custos não assegurará que esta seja capaz de melhorar seus processos de gestão e alcançar melhor desempenho, o que deve ser influenciado, ao menos em partes, por estas capacidades organizacionais (de absorção de novos conhecimentos e de aprendizagem organizacional). Evidências encontradas na literatura têm sugerido que a capacidade absorptiva para gerir custos de uma empresa é capaz de melhorar os processos de gestão de custos em nível interno e externo, influenciando a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais (FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018).

Contudo, em pesquisa realizada nas bases de pesquisa Spell, Scopus, Science Direct e Ebscohost, não foram encontradas evidências dos efeitos conjuntos da capacidade absorptiva e de aprendizagem organizacional na relação entre a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos e o desempenho empresarial, lacuna teórica que estimula a realização de novos estudos. Entende-se que estas capacidades organizacionais podem determinar a forma como ocorrerá o impacto da adoção de práticas de gestão de custos no desempenho organizacional.

Neste contexto, considerando-se a oportunidade de pesquisa identificada na literatura, busca-se com esta pesquisa responder a seguinte questão de estudo: Qual a influência das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional na relação entre a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos e o desempenho empresarial?

Para responder a questão-problema, o estudo buscou atingir o objetivo geral, que consiste em analisar a influência das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional na relação entre a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos e o desempenho. Para alcançar o objetivo geral deste trabalho, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar as práticas de gestão interna e externa de custos adotadas pelas empresas

participantes da pesquisa; b) diagnosticar a capacidade absorptiva e de aprendizagem organizacional dessas organizações; c) verificar o desempenho financeiro das empresas participantes do estudo; d) analisar a influência direta das práticas de gestão interna de custos na adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais, no desenvolvimento das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional, e no desempenho; e, e) analisar os efeitos mediadores conjuntos das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional na relação entre práticas de gestão interna e externa de custos e o desempenho.

Para que se possa realizar a pesquisa e promover a análise proposta, torna-se necessário identificar um conjunto de empresas que estabeleçam relacionamentos interorganizacionais e estejam propensas a adotarem práticas de gestão externa de custos. Neste caso, estabeleceu-se como público alvo da pesquisa organizações industriais do setor automotivo, com atividades industriais no Brasil. Estas organizações tem sido objeto de estudo na área de Ciências Contábeis sob a temática gestão de custos interorganizacionais (FARIA et al., 2013; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018), constituindo-se um ambiente institucional adequado a realização de observações sobre os elementos teóricos de análise investigados nesta pesquisa.

Esta pesquisa justifica-se pela sua relevância do tema e lacuna de pesquisa identificada na literatura. Assim, contribui fornecendo evidências dos efeitos da adoção de práticas de gestão de custos, internas e externas, no desenvolvimento de capacidades organizacionais e no desempenho de um grupo específico de organizações industriais que atuam no Brasil. Também fornece evidências sobre os efeitos intervenientes das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional na relação existente entre a adoção de instrumentos de controle gerencial e o desempenho organizacional, importantes contribuições teóricas e práticas ao campo de estudos.

Sob a perspectiva social e prática, os resultados desta pesquisa poderão ser úteis para gestores de outras empresas, mostrando práticas de gestão que oportunizam o desenvolvimento de duas importantes capacidades organizacionais e a obtenção de um melhor desempenho. Também revelam os efeitos que tais capacidades possuem na efetividade dos controles implementados pela empresa. Os resultados encontrados também contribuirão para o entendimento de como empresas adotam práticas de gestão de custos em níveis interorganizacionais, quais práticas de gestão de custos são adotadas e os indícios de seus benefícios para a empresa. Com isto, outras empresas que assim se interessarem, poderiam empenhar esforços para compreender melhor sobre como poderão adotar tais práticas de gestão.

## 1.2 ESTRUTURA DO ESTUDO

Este estudo está distribuído em cinco capítulos, partindo desta introdução. No primeiro capítulo é apresentada a introdução do estudo realizado, com ênfase na contextualização do estudo, o problema e os objetivos da pesquisa, seguido da justificativa e as contribuições da pesquisa. Encerra-se com a apresentação da estrutura do trabalho.

Já no segundo capítulo apresenta-se a revisão bibliográfica, onde são abordados os principais conteúdos trabalhados neste estudo, partindo-se da contabilidade de custos, que engloba práticas de gestão interna e externa de custos. Em seguida, são abordados os elementos teóricos de análise investigados na pesquisa, relacionados as capacidades organizacionais estudadas, contemplando a capacidade absorptiva, a aprendizagem organizacional e seus reflexos no desempenho. Por fim apresenta-se o modelo teórico de análise e as hipóteses de pesquisa.

No terceiro capítulo é apresentada a metodologia do estudo realizado, para atender os objetivos propostos. Neste capítulo é demonstrado quais foram os procedimentos técnicos utilizados no desenvolvimento da pesquisa, a classificação do estudo quanto à abordagem do problema, o método utilizado na pesquisa, a população e amostra, o constructo da pesquisa, bem como os procedimentos adotados para a coleta e análise dos dados.

No quarto capítulo são demonstrados os resultados da pesquisa e sua análise. Por fim, encerra-se o trabalho com a apresentação no quinto capítulo das conclusões do estudo, procurando-se responder aos objetivos e proceder a resolução do problema de pesquisa. Finaliza-se com a sugestão de algumas oportunidades de pesquisa para a realização de novos estudos.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A revisão bibliográfica, ou revisão da literatura, é uma análise metódica e ampla das publicações correntes em uma determinada área do conhecimento. Tem por finalidade apresentar suporte teórico as análises que serão realizadas quando da execução da pesquisa. Neste capítulo apresenta-se o embasamento teórico adotado à realização deste estudo.

### 2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

De acordo com Szuster (2013, p. 15), “a Contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir, para poder informar, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades”. Segundo o autor, a contabilidade constitui-se como “um instrumento para gestão e controle das entidades, além de representar um sustentáculo da democracia econômica, já que, por seu intermédio, a sociedade é informada sobre o resultado da aplicação dos recursos” (SZUSTER, 2013, p. 15).

A contabilidade ganhou ênfase no ambiente organizacional por constituir-se como um eficiente meio de comunicação de informações aos diferentes stakeholders das empresas, sejam usuários internos ou externos da informação contábil produzida (FUJI, 2004; PRATES; OSPINA, 2004). Em âmbito interno, uma das áreas da contabilidade de apoio a gestão é a contabilidade de custos (MARTINS, 2018).

Quando surgiu, a contabilidade de custos era mais utilizada para apurar resultado e avaliar estoques, de maneira que mitigasse os erros quanto a custos e seus valores a ser incorporado à determinado produto. Com a evolução tecnológica e a necessidade de mais informações para a gestão, a contabilidade passou a ser utilizada no gerenciamento dos negócios, tendo uma amplitude maior. Assim, a contabilidade de custos começou a se expandir, sendo base para a contabilidade gerencial, para a tomada de decisão e também a utilização de seus dados de custos para auxílio ao controle interno (VICECONTI; NEVES, 2010).

Conforme explicam Santos et al. (2015, p. 1),

Para que se possa ter uma noção clara da contabilidade de custos, é necessário antes identificar as funções do gestor de uma empresa. Em linhas gerais, as tarefas do administrador envolvem: planejar os objetivos e os meios para alcançar os mesmos; promover e supervisionar a execução dos planos; controlar, isto é, comparar os resultados realizados com as metas e efetuar as correções necessárias; tomar as decisões necessárias para a implementação das funções citadas anteriormente.

Para tudo isso poder funcionar, é necessário o estabelecimento de um adequado sistema de informação. Assim, a gerência poderá exercer com eficiência a sua função. Esses dados podem ser originados internamente ou externamente. De maneira geral,

O custo passa a constituir o piso do preço e elemento absolutamente decisivo para a avaliação do desempenho de produtos, mercadorias e serviços. A questão que se coloca nos dias atuais está mais centrada em definir qual é o custo que constitui o piso do preço e qual é o elemento a considerar para a avaliação do desempenho. Existem, em realidade, hoje, vários sistemas de custeio com diferentes estruturas de custos e diferentes meios de avaliação do desempenho de produtos, mercadorias e serviços (SANTOS et al., 2015, p. 34).

Um bom sistema de custos poderá atender também a necessidade gerencial ou administrativa, onde o custo da empresa é executado para atender às suas necessidades, e para a parte fiscal, onde o custo é executado para atender à legislação vigente do imposto de renda, sob pena de perdas financeiras quando arbitrar valores ao seu estoque. Para isso, existem diversas formas de tratar os custos de uma organização, quer seja sob uma perspectiva de análise gerencial, utilizando-se, por exemplo o custeio variável, ou pela perspectiva fiscal, utilizando-se, por exemplo, o custeio por absorção.

De acordo com Martins (2018, p. 22), o custeio por absorção

Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. No Brasil, o Custeio por Absorção está contemplado no Pronunciamento Técnico CPC 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Em contrapartida, o custeio variável não leva em consideração os custos fixos que a organização possui, desse modo determina os reais custos que estão diretamente ligados ao produto e as despesas diretamente identificadas com a atividade produtiva e que deverão ser desembolsadas, necessárias para que o produto tenha a sua composição final. Além disso, os custos precisam ser variáveis em relação a uma medida dessa atividade (LOPES, 1990, LEONE, 1997, MOURA, 2005).

De acordo com Santos et al. (2015, p. 29),

Para estabelecer uma padronização do conceito do cálculo do custo, é possível identificar pelo menos quatro grandes campos de abrangência e aplicações do cálculo de custos nas empresas, entre eles está a aplicação contábil, aplicações vinculadas ao planejamento, abrangência e aplicações voltadas à gestão econômico-financeira mercadológica e abrangência e aplicações voltadas ao controle.



A contabilidade de custos é composta por custos fixos e variáveis. Custos fixos são os quais a empresa tem independentemente do nível da atividade da empresa, isto é, se a atividade aumenta ou diminui, os custos não irão se alterar. Por outro lado, os custos variáveis são todos aqueles que irão depender totalmente do nível da atividade. Se a empresa irá aumentar a sua atividade, seus custos irão aumentar. Porém, se reduzir a atividade, seus custos irão reduzir. Essa variação nos valores não necessariamente será na mesma proporção que a redução das atividades (SANTOS et al., 2015).

Para ter esses controles e poder tomar uma melhor decisão com base nas informações de custos, diferentes práticas de gestão são adotadas pelas empresas, sendo elas internas ou externas a organização. Assim, dependendo do grau de complexidade dos custos, deverá ser a complexibilidade das práticas de gestão adotadas (FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018). Considerando-se estas diferentes abordagens identificadas na literatura, para a realização desta pesquisa observa-se a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos.

### **2.1.1 Práticas de gestão interna de custos**

Com o desenvolvimento de novas técnicas ou práticas de gestão para serem adotadas por uma organização, o que tem se tornado mais frequente é o uso de múltiplas práticas de gestão interna de custos, pois nelas há uma grande capacidade de gerar e fornecer informações de grande utilidade e relevância para os gestores, auxiliando assim em todo o planejamento organizacional, na tomada de decisão gerencial e no controle dos recursos da produção (SAKURAI, 1997, POMPERMAYER, 2000; FAYARD et al., 2012).

O conjunto de instrumentos de controle utilizados por organizações industriais compõe seu arranjo de controle gerencial (ZONATTO et al., 2014). A qualificação dos processos de gestão organizacional ocorre porque a adoção de um conjunto de práticas de gestão oportuniza uma análise complementar. Sendo assim, a empresa poderá se tornar mais competitiva, se souber se beneficiar das economias geradas a partir da melhoria dos processos de gestão (SAKURAI, 1997, POMPERMAYER, 2000; FAYARD et al., 2012).

No Brasil, Lopes e Menezes (2001, p. 1) apresentam “algumas práticas de mensuração e de gestão que são consideradas de grande importância frente ao novo ambiente empresarial, destacando o custeio baseado em atividades (ABC), a gestão baseada em atividades (ABM) e o sistema de predeterminação de custo conhecido como custo alvo (*target cost*)”.

Além destas práticas, há aquelas que englobam conceitos como análise do custo no ciclo de vida e a cadeia de valor, que são as quais diferem das citadas acima, sendo consideradas como as que tem a finalidade de gerar informações de um modo estratégico (FIRMINO; ROCHA, 2000).

O custo-alvo é outra prática de gestão de custos identificada na literatura. A partir de sua utilização, a empresa busca estabelecer metas para que seus custos sejam reduzidos durante a fase de projeção dos produtos, para que as necessidades e o preço dos seus clientes, na hora da revenda, sejam garantidos (HANSEN; MOWEN, 2001, RECKZIEGEL, 2005). Há ainda o custo padrão, que tem como objetivo servir de suporte antes e durante a produção, em que a organização busca controlar os custos de cada componente (a ser) incorporado aos produtos. Quando utilizado, permite a realização de análises dos custos reais versus orçados (BORNIA, 2002; RECKZIEGEL, 2005).

Outra prática de gestão interna de custos identificada na literatura é a filosofia Kaizen. A partir desta objetiva-se tentar reduzir os custos em todas as etapas da produção, isso tudo para ajudar a reduzir e eliminar qualquer diferença que há entre os lucros desejáveis e os lucros que realmente estão acontecendo. Sendo assim, é necessário efetuar uma melhoria contínua (MONDEN, 1999, RECKZIEGEL, 2005) nos processos organizacionais.

Conforme explicam Zonatto et al. (2014), não há uma uniformidade nos arranjos gerenciais estabelecidos pelas organizações. Segundo os autores, a configuração do sistema de controle gerencial de organizações industriais pode diferir em função da estratégia de negócios adotada pelas empresas, sua estrutura, a complexidade dos processos de produção, o nível de informatização e as finalidades de uso da informação produzida.

De modo geral, observa-se que a empresa que tem adotado práticas de gestão interna de custos consegue ter uma identificação mais adequada dos custos envolvidos na produção. Além disso, seus produtos fabricados terão um valor mais justo a ser cobrado na hora da venda. Em contrapartida, empresas que não realizam uma adequada gestão de seus custos, poderão acarretar em prejuízo no período ou, em casos que sejam recorrentes, em decorrência disso, poderão inviabilizar suas atividades (WOUTERS et al., 2014, MICHELS; ZONATO, 2017).

Souza e Diehl (2009, p. 54) explicam que

Para o objetivo gerencial, diversas informações podem ser fornecidas: custo de produtos, setores, clientes e outros objetos; resultados por área de responsabilidade; custos financeiros etc. Essas informações podem ser usadas para efetuar o ciclo de controle, que envolve o planejamento, execução e avaliação das atividades. Por ter uso eminentemente gerencial, sem vinculação obrigatória com as normativas legais,

os sistemas gerenciais de custos têm maior flexibilidade que os sistemas ditos tradicionais, fiscal e societário.

Assim, na parte de controle dos custos, tem-se mais explicitamente a presença do sistema de custos, sistema de contabilidade por área de responsabilidade, sistema contábil e sistema de relatórios gerenciais. Esses sistemas, em seu conjunto, estão direcionados a atender as mais variadas necessidades de informações dos gestores, desde aquelas relacionadas aos aspectos fiscais e societários, portanto de natureza legal, como aquelas de utilidade e aplicação gerencial.

Considerando a necessidade de haver ferramentas para mensurar o consumo dos recursos e partindo do pressuposto de que para a obtenção de um bom desempenho econômico é necessário a melhor utilização possível dos recursos físicos e monetários que se encontram a disposição da empresa, entende-se que a mesma deve possuir uma ferramenta que possibilite a gestão do consumo destes recursos, bem como do resultado gerado em cada operação (MELLO, 2002, p. 15).

No processo de tomada de decisões, os gestores das organizações empresariais têm se utilizado de diversas informações. Esse conjunto de diversas informações são mais especificamente voltadas a custos e produtividade, disponibilizadas pelos respectivos responsáveis pelas áreas envolvidas.

Assim, as informações relacionadas ao custo dos produtos, quanto mais detalhadas e fidedignas forem, melhor oportunizarão a análise e a decisão tomada pelo gestor, pois essas informações são consideradas elementares no processo de tomada de decisões relacionadas ao ambiente de produção. Desta forma, as informações devem expressar quantidades, qualidade (por exemplo, das matérias primas) e estarem disponíveis no formato desejado pelo gestor (KASPCZAK; SCANDELARI, 2007, SOUZA; DIEHL, 2009).

Isso tudo mostra que o profissional da área de custos deve conhecer todos os processos de produção dos produtos, além de toda a cadeia produtiva que sua organização se insere. Por outro lado, há os gestores querendo aumentar os seus resultados, então o profissional da área de custos precisa também conhecer o modelo de decisão que a organização segue, os tipos de decisões envolvidas, o perfil e as preferências dos gestores quanto ao formato de relatório das informações (KASPCZAK; SCANDELARI, 2007, SOUZA; DIEHL, 2009), de modo que possa atender as necessidades informacionais dos usuários das informações de custos da melhor forma possível.

Petrova e Zarudnev (2013), citados por Souza et al. (2016, p. 2), explicam que

A organização deve atuar na gestão de custos interna e externamente, interagindo com toda a cadeia de valor, desde os fornecedores até os clientes. O objetivo desta interação é reduzir os custos internos (concepção, fabricação, marketing, logística, serviços) e também os custos que o cliente irá incorrer (custos de aquisição, operação, manutenção e outros). Desta forma, permite à organização o alcance da vantagem competitiva em relação a seus concorrentes.

A mensuração de custos pode ser utilizada para várias finalidades, como para controle, tomada de decisão, cumprir a legislação societária, atender as obrigações fiscais, realizar um planejamento para novos investimentos, entre outras (SOUZA; DIHEL, 2009). Portanto, deve resultar em uma informação confiável, tempestiva, útil e flexível (capaz de atender as diferentes necessidades dos usuários). A empresa somente irá conseguir manter-se competitiva se houver uma conscientização da organização de que será necessário alcançar eficiência interna em seus processos de produção (SIMMONDS, 1981, SOUZA; HEINEN, 2012).

Caso isso não ocorra, é necessário que se tenha uma maior análise das ocorrências do mercado e também se tenha mais informações referentes ao custo e a estratégia necessária para se sobressair perante aos concorrentes (SIMMONDS, 1981, SOUZA; HEINEN, 2012). Diante do exposto, pode-se perceber uma mudança na contabilidade, não sendo somente percebida como um centro processador de dados e informações necessárias para atender ao fisco ou a legislação societária, mas oferecendo suporte à estruturação de uma contabilidade voltada à gestão organizacional.

Assim sendo, em organizações que estabelecem alianças estratégicas, como as indústrias do setor automotivo, empresas que já adotam práticas de gestão interna de custos são mais propensas a adotarem práticas de gestão externa de custos, também denominadas de práticas de gestão de custos interorganizacionais (FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018).

### **2.1.2 Práticas de gestão externa de custos**

Muitas empresas estão começando a se preocupar com a gestão externa de custos e começando a adotar práticas para tentar controlar estes gastos. A gestão externa de custos tem sido tratada através do gerenciamento ou do mapeamento de fatores externos à organização, que influenciam ou podem influenciar, de maneira direta ou indiretamente, na determinação dos custos de produção. Empresas adotam práticas de gestão externas de custos para poder se tornar mais competitivas (MCNAIR, 2007; COSTA, 2010; FARIA et al., 2013).

A vantagem competitiva é classificada de duas maneiras: podendo ser “de baixo custo” e “para diferenciação”. Quando se pensa em vantagem competitiva, é necessário aplicar três estratégias genéricas: (i) liderança no custo; (ii) diferenciação; e, (iii) enfoque. Com isso, pode-se alcançar a vantagem competitiva por meio da gestão estratégica de custos, utilizando-a de forma que se possa desenvolver e identificar as estratégias da organização (PORTER, 1989, HANSEN; MOWEN, 2001), capazes de melhorar sua competitividade e o desempenho.

A gestão de custos e a capacidade absorptiva das empresas tem sido abordadas como sua expertise, na geração das informações que irão servir de base à identificação dos custos de produção e à melhoria dos processos de gestão, seja no âmbito interno ou no âmbito externo à organização, em toda a sua cadeia de valor. Sendo assim, estas informações produzidas passam a ser utilizadas para aprimorar os conhecimentos (inter)organizacionais existentes, referentes a determinados custos da empresa, os processos de gestão e de produção compartilhados (FAYARD, et al., 2012; MICHELS; ZONATO, et al. 2017).

Em relacionamentos interorganizacionais, a necessidade de adoção de práticas de gestão interorganizacionais nasce da necessidade das empresas parceiras de compartilhar informações externas para se ter um melhor processo de tomada de decisões.

Contudo, algumas organizações que estabelecem relacionamentos interorganizacionais tendem a ter dificuldades para realizar a gestão de seus custos e melhorar seus processos. Nestes casos, se estas empresas estão atuando de maneira isolada no mercado, podem não perceber a importância da atuação conjunta e da influência da ação de todos os elos da cadeia de valor. Estas por sua vez possuem tais dificuldades por não estarem realizando análises conjuntas das informações obtidas referentes aos custos de produção. A promoção de tais ações poderia ser materializada por parcerias estratégicas a este fim e a adoção de práticas de análise externa, baseadas no contexto da cadeia de valor (FLORES et al., 2010; SOUZA et al., 2012).

Uma possível explicação para esta ocorrência pode estar relacionada à dificuldade que estas empresas possuem em estabelecer uma gestão interna de seus custos. O conhecimento prévio da gestão interna de custos é um importante antecedente à adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais (FAYARD, et al., 2012). A partir destas práticas, a empresa qualifica seu processo de gestão e reconhece o valor da informação de custos produzida. Por consequência, torna-se mais propensa a adotar práticas de gestão de custos em nível interorganizacional (FAYARD, et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018).

Existem diferentes fatores que podem influenciar a adoção de práticas de gestão externa de custos (FARIA et al., 2013). Há que se considerar também que organizações que atuam em um mesmo segmento podem diferir nas práticas de gestão adotadas (FAYARD, et al., 2012;

MICHELIS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018). Logo, podem também apresentar dificuldades em estabelecer ações cooperativas para o controle gerencial.

De maneira geral, as evidências encontradas nos estudos desenvolvidos por Fayard et al. (2012) e Michels, Zonatto e Schuster (2018) revelam que as práticas de gestão interna de custos também são aplicáveis a gestão de custos interorganizacionais. Neste caso, o que se altera é a forma de se visualizar e tratar os gastos, que passam a ser analisados sob uma perspectiva interorganizacional. Quando isto ocorre, empresas analisam como as operações dos demais elos da cadeia de valor podem ser otimizadas, para que, ao final desta, possa ser possível disponibilizar um produto mais competitivo no mercado de atuação destas empresas, mantendo-se a sustentabilidade financeira das organizações parceiras.

Dentre as principais práticas de gestão de custos interorganizacionais identificadas na literatura, Fayard et al. (2012) relata: a análise das informações interorganizacionais e determinação dos custos em fixos ou variáveis ao longo da cadeia de valor; o desenvolvimento de demanda comum; a medição dos custos interorganizacionais em função das atividades; o controle das atividades que impulsionam a gestão de custos interorganizacionais; o estabelecimento de processos de melhorias para o controle dos custos interorganizacionais; a utilização do custeio alvo na cadeia de suprimentos; e a análise da estrutura de custos que impactam sobre ambas as empresas.

Quando ocorre o estabelecimento de tais práticas de gestão e a organização consegue interagir em toda a sua cadeia de valor, ela poderá promover melhorias que estendem os ganhos aos demais parceiros de negócio. Nestes casos, pode-se beneficiar desde os seus fornecedores até os seus clientes (PETROVA; ZARUDNEV, 2013). Para isso, inicialmente a organização que representa o principal elo da cadeia de valor deve ser capaz de atuar na gestão interna e externa de custos, não somente gerando dados, mas auxiliando as demais organizações parceiras a usufruírem dos dados processados, para o bem de todos os envolvidos na sua cadeia de produção (PETROVA; ZARUDNEV, 2013; SOUZA et al., 2012).

Assim, a partir desta interação, as demais organizações parceiras poderão conseguir reduzir seus custos internos e também os custos que serão repassados aos clientes (membros da cadeia de valor). Desta forma, poderá, além de alcançar vantagem competitiva, contribuir para o estabelecimento da vantagem competitiva dos demais elos da cadeia de relacionamento (FAYARD et al., 2012; PETROVA; ZARUDNEV, 2013; SOUZA et al., 2012).

Portanto, pode-se inferir que a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos exercem influência nos processos de gestão, bem como no desenvolvimento das capacidades organizacionais. Por consequência, em condições em que as organizações conseguem

desenvolver tais competências e aprender com os processos de gestão adotados, tendem a alcançar melhor desempenho.

## 2.2 CAPACIDADES ORGANIZACIONAIS

Durante a gestão de uma empresa, acontecem diversos fatos que podem ter influência direta ou indireta no resultado e na forma como é realizada a gestão. Isto ocorre porque o desenvolvimento das atividades operacionais é decorrente de decisões anteriormente tomadas, oriundas da administração que envolve a entidade (SANTOS, 2010). Decisões tomadas com base em um adequado sistema de informação podem assegurar o alcance dos objetivos organizacionais e dos resultados esperados pela empresa.

A contabilidade busca estudar as organizações nos âmbitos econômico, financeiro e patrimonial, mesmo que a gestão seja o todo (SANTOS, 2010). No contexto da gestão interorganizacional, a adoção de instrumentos de controle de gestão ultrapassa as fronteiras da empresa (COOPER; SLAGMULDER, 2004; COAD; CULLEN, 2006). No que se refere à gestão de custos, esta passa a ser realizada sob uma perspectiva interorganizacional, com o compartilhamento de informações (VAN DER MEER-KOOISTRA; VOSSelman, 2000). A adoção de práticas compartilhadas para o gerenciamento de custos na cadeia de valor pode qualificar os processos de gestão interorganizacional (FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018).

Contudo, nem todas as empresas conseguem desenvolver suas capacidades organizacionais, mesmo adotando instrumentos de controle. Isto ocorre quando a organização não possui habilidade para reconhecer o valor de uma informação, assimilar e utilizá-la em suas atividades de negócio (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002). A apropriação de novos conhecimentos é necessária para que se possa melhorar os processos organizacionais e se obter um melhor desempenho (FLATTEN et al., 2011; FLATTEN; GREVE; BRETTEL, 2011).

Portanto, o simples fato de uma empresa adotar determinado instrumento de controle não irá assegurar que esta alcançará melhor desempenho ou conseguirá melhorar seus processos de gestão e produção (FAYARD et al., 2012), o que está condicionado ao desenvolvimento das capacidades dinâmicas da firma (GARZÓN-CASTRILLÓN, 2016). As capacidades dinâmicas de uma empresa são as rotinas que continuamente reconfiguram e reavaliam as capacidades organizacionais, permitindo a estas desenvolverem-se e manterem-se competitivas no mercado em que atuam (ZAHRA et al., 2006).

Duas importantes capacidades organizacionais, apontadas na literatura como determinantes à obtenção de melhor desempenho, são a capacidade de absorção de novos conhecimentos, também denominada de capacidade absorptiva, e a capacidade de aprendizagem organizacional. Tais capacidades são apresentadas a seguir.

### **2.2.1 Capacidade absorptiva**

A capacidade absorptiva é um conceito que surge no campo de estudos das capacidades dinâmicas organizacionais (WANG; AHMED, 2007). A capacidade absorptiva pode ser definida como o modo em que a organização consegue assimilar e reconhecer o valor das informações, sejam elas novas ou não, e trabalhar com elas para que seja possível aplicar em suas operações, objetivando gerar melhores negócios (FORESTO et al., 2016).

Em diversas situações as organizações tem a necessidade de aumentar a sua capacidade de absorver e utilizar novos conhecimentos. Para isso, ela precisa dos seus conhecimentos existentes, pois somente assim irá conseguir aprender. A aprendizagem é um processo acumulativo de conhecimentos e o desempenho da aprendizagem se torna melhor quando o objeto da aprendizagem é conhecido anteriormente (COHEN; LEVINTHAL, 1990).

A capacidade absorptiva busca desenvolver e aprimorar a habilidade da organização em reconhecer o valor de novas e externas informações. Após ser reconhecida, para que possa ser utilizada é necessário que a organização seja capaz de assimilá-la e também aplicá-la em suas atividades para os fins comerciais (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002).

De um modo mais amplo, a capacidade absorptiva tem sido tratada como a capacidade da organização valorizar, assimilar e aplicar novos conhecimentos para aprimorar a sua gestão (COHEN; LEVINTHAL, 1990). É neste contexto que este conceito tem sido aplicado na pesquisa realizada sob a adoção de práticas de gestão interorganizacional na área de Ciências Contábeis (FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018).

A capacidade absorptiva é essencial ao desenvolvimento organizacional (GARZÓN-CASTRILLÓN, 2016). Compreende como um conjunto de amplas habilidades são necessárias para serem trabalhadas com os componentes tácitos dos conhecimentos que irão ser transferidos à organização, e a necessidade que há de se modificar o conhecimento importado (MOWERY; OXLEY, 1995; NETO, 2016). A capacidade absorptiva serve como base para a resolução de problemas, pois as organizações que a possuem irão aprender e conseqüentemente desenvolver sua capacidade adaptativa (KIM, 1998; NETO, 2016). Por isto melhoram seus processos e alcançam melhor desempenho.



Em relação a qualificação dos processos de gestão organizacional, diversos autores defendem que a capacidade absorptiva determina o desenvolvimento das habilidades da organização para integrar, construir e reconfigurar competências externas e internas, buscando fazer frente ao ambiente dinâmico em que a empresa atua (TEECE; PISANO; SHUEN, 1997, FILENGA, 2014). Assim, a capacidade absorptiva é reconhecida como uma capacidade dinâmica, que pode influenciar a natureza e também comprometer a sustentabilidade da vantagem competitiva de uma organização (ZAHRA; GEORGE, 2002).

Zahra e George (2002) explicam que nem todas as empresas conseguem desenvolver sua capacidade absorptiva. Para os autores, esta capacidade organizacional está sustentada em dois subconjuntos, sendo estes capacidade absorptiva potencial e capacidade absorptiva realizada. A primeira diz respeito a capacidade que uma organização possui para adquirir e assimilar os novos conhecimentos. Porém, apenas isto não é suficiente para sua incorporação nos processos de gestão da empresa. É necessário que após adquirir e assimilar, a organização seja capaz de incorporar (transformar os novos conhecimentos) e aplicá-los em suas atividades com fins comerciais, o que Zahra e George (2002) denominam como capacidade absorptiva realizada.

A separação da capacidade absorptiva em dois subconjuntos pode ser de grande importância para empresas, que podem compreender problemas complexos que são mais técnicos (aquisição e assimilação). Por outro lado, esta organização pode não estar capacitada o suficiente de modo que possa utilizar e se beneficiar deste conhecimento ao ponto de conseguir inovar (transformar e explorar) (ZAHARA; GEORGE, 2002, NETO, 2016).

No contexto da contabilidade, evidências encontradas na literatura têm sugerido que nem todas as empresas que adotam práticas de gestão de custos conseguem desenvolver sua capacidade de absorção de novos conhecimentos. Do mesmo modo, nem todas as empresas que estabelecem relações interorganizacionais conseguem desenvolver tais capacidades. Por consequência, estas organizações tendem a apresentar maior dificuldade para a adoção de práticas de gestão externa de custos e utilizá-las para melhorar seus processos de gestão (FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018).

Diante do exposto, pode-se verificar que além de absorver novos conhecimentos, uma organização deve ser capaz de aprender com estes. Logo, pode-se admitir que a capacidade de aprendizagem se constitui outra importante capacidade organizacional necessária ao desenvolvimento de uma empresa, de modo que a organização possa alcançar e manter vantagem competitiva.

### 2.2.2 Capacidade de aprendizagem organizacional

A aprendizagem organizacional busca melhorar o modo em que os conhecimentos são adquiridos, juntamente de novas habilidades, valores, convicções e também atitudes que irão influenciar diretamente a manutenção, crescimento e o desenvolvimento de uma organização. Desse modo, os colaboradores estarão sendo incentivados a sempre buscar o melhor para si e para a organização (GUNS, 1998).

A aprendizagem individual tende a refletir na aprendizagem organizacional, pois pessoas convergem esforços para alcançar objetivos organizacionais comuns. Sendo assim, a organização que tem desenvolvido um processo de aprendizagem, passou a assumir novos contornos e um crescimento mais relevante, causado pelo acelerado processo de mudança que as sociedades, organizações e as pessoas estão passando diariamente (FLEURY, 1997).

Em seu nível mais básico, a aprendizagem organizacional requer a compreensão, experiência, técnicas e práticas, que são em alguns graus novas para determinadas organizações, pois muitas vezes estas não vem desenvolvendo tais práticas de gestão (ANTONELLO, 2007). Esse processo de aprendizagem organizacional deve ser dos cargos mais baixos até o mais alto da organização e isso envolve os colaboradores adquirir conhecimentos, habilidades e atitudes, e definir quais serão aplicadas ao seu trabalho. Com isso as organizações irão aprender através de seus membros individuais (ANTONELLO; GODOY, 2010).

A aprendizagem individual deve virar uma cultura da empresa, para que todos possam buscar conhecimento e estar em constante aperfeiçoamento, com isso, ela será instruída na estrutura e na memória da organização, passando assim a promover a aprendizagem em nível organizacional. Nota-se que uma grande parcela da aprendizagem organizacional vem de momentos individuais, que os colaboradores tem como experiência. Sendo assim, estes podem enfrentar com mais calma as atividades, tendo participação dentro e fora da organização (GUNS, 1998).

De acordo com Beeby e Simpson (1998) citados por Antonello (2007, p. 13-14),

A aprendizagem organizacional “sugere a importância *de*” e o “potencial *para*”:

- (1) novas formas de pensar e agir: os gestores relataram novas formas de perceber os contextos interno e externo da organização (visão sistêmica), de melhor perceberem a si próprios (autoconhecimento) e evidenciaram isto em suas ações;
- (2) transformação de modelos mentais, sistemas de valores e estruturas mentais identificados principalmente na análise dos projetos, e de modelos mentais em relação à equipe; noção de atendimento a cliente; noção de problema e desenvolvimento de projetos propriamente ditos, que se institucionalizaram;
- (3) processos de diálogo realizados pelo desenho de curso que articulava desenvolvimento de competências e aprendizagem;

- (4) atenção para o sistema de capacitação e barreiras para aprendizagem produtiva e a mudança: investimentos realizados nos cursos;
- (5) a longo prazo, estratégias de *empowerment*: autonomia e responsabilidade no período de implantação da Telefonia e nas equipes no desenvolvimento de projetos.

Como pode-se verificar, a aprendizagem organizacional é um importante conceito da área de gestão, relevante para se determinar e compreender as condições de desenvolvimento de uma organização (desenvolvimento de suas capacidades organizacionais). Contudo, ela está alicerçada na capacidade de desenvolvimento dos indivíduos que nela atuam.

De maneira geral, a aprendizagem organizacional pode ser vista sob três perspectivas. Na primeira, leva em conta que as organizações não são seres humanos, e com isso elas não poderão aprender. Além disso, o conteúdo aprendido pelos colaboradores, não será totalmente repassado e também armazenado. Na segunda perspectiva, é defendido a possibilidade de falar em aprendizagem organizacional, já que estas possuem habilidades para a aprendizagem, podendo ser por aquisição, experimentação ou melhoria contínua. Em relação a terceira perspectiva, defende-se o argumento de que com o passar do tempo e que as organizações vão se desenvolvendo e acumulando conhecimentos em arquivos, regras, papéis, rotinas e procedimentos, componentes que passam a fazer parte da memória organizacional, a organização vai aprendendo a aprender (ANTONACOPOULOU, 2007, NÉRIS, 2012).

Considerando que a aprendizagem organizacional se refere ao desenvolvimento de conhecimentos pelos membros da organização, os quais, se reconhecidos como válidos, contribuem para gerar inovações em produtos e processos, entende-se que esta pode ser tratada como um elemento consequente a capacidade absorptiva de uma empresa, uma vez que a aprendizagem só ocorrerá após a aquisição, assimilação, transformação e aplicação de novos conhecimentos, pilares do desenvolvimento da capacidade absorptiva de uma empresa.

O conhecimento de uma empresa a partir de uma noção da aprendizagem organizacional pode ser construído a partir dos seus gestores estarem aprendendo de acordo com a experiência que tem acumulado, fazendo adaptações progressivas de novas ideias ou propostas (memória organizacional coletiva) e também mediante as situações rotineiras que lhes permitem aprender na prática, através de seus projetos praticados (WALSH; UNGSON, 1991, ANTONELLO, 2007).

Portanto, a aprendizagem organizacional pode ser identificada e utilizada como um sistema adotado para detectar e corrigir erros, que irá proporcionar maior efetividade aos processos que necessitam de mudanças (NÉRIS, 2012). Assim, além de produzir melhorias no

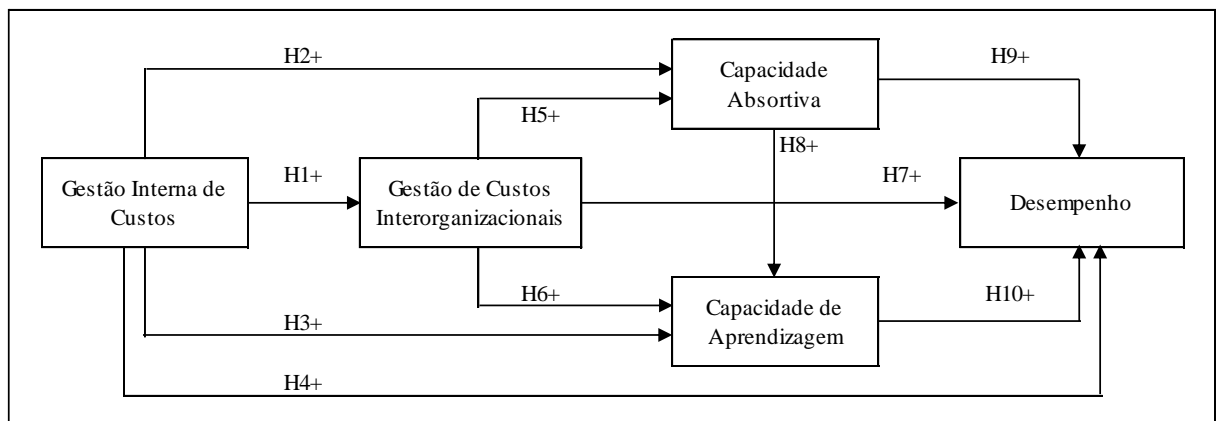
desempenho dos indivíduos nas organizações, tendem a refletir no desempenho das unidades de negócio e, por consequência, no desempenho organizacional.

### 2.3 MODELO TEÓRICO DE ANÁLISE E HIPÓTESES DA PESQUISA

Diante do exposto, para a realização desta pesquisa assume-se que organizações que adotam práticas de gestão interna de custos são mais propensas a implementarem e utilizarem práticas de gestão de custos interorganizacionais (FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018). Do mesmo modo, acredita-se que a adoção e a apropriação de novos conhecimentos, mediante o uso de tais práticas de gestão, sejam capazes de atuar como fatores que influenciam o desenvolvimento das capacidades absorptiva (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002; FLATTEN et al., 2011; FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018) e de aprendizagem organizacional (GARVIN et al., 1998; FAYARD et al., 2012; AMORIN; FISCHER, 2013; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018).

Contudo, para a obtenção de melhor desempenho, é necessário inicialmente que as organizações sejam capazes de desenvolver sua capacidade absorptiva (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002; FLATTEN et al., 2011; FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018), para aprender e alcançar a eficácia em suas operações (COHEN; LEVINTHAL, 1990; GARVIN et al., 1998; ZAHRA; GEORGE, 2002; WALSH; UNGSON, 1991; ANTONELLO, 2007; ALMEIDA; CORREA; LOURENÇO, 2012; AMORIN; FISCHER, 2013). Tais relacionamentos dão suporte ao modelo teórico de análise elaborado para esta pesquisa (Figura 1), que testa as interações existentes entre as variáveis objeto de estudo.

Figura 1 – Modelo teórico de análise e hipóteses da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor.

Como pode-se verificar na Figura 1, inicialmente busca-se investigar os efeitos diretos da adoção de práticas de gestão interna e externa de custos no desenvolvimento das capacidades organizacionais e no desempenho. A seguir, testam-se os efeitos das capacidades organizacionais no desempenho. Por fim, avaliam-se os efeitos conjuntos destas variáveis no desempenho organizacional, de modo que se possa melhor compreender os fatores de sua influência. O Quadro 01 apresenta a síntese das hipóteses elaboradas para a pesquisa.

Quadro 01 – Hipóteses de Pesquisa

Hipóteses	Relação esperada	Suporte teórico
H1 - As práticas de gestão interna de custos influenciam a adoção de práticas de gestão de custos em nível interorganizacional.	Positiva	(Fayard et al., 2012; Michels; Zonatto; Schuster, 2018)
H2 - As práticas de gestão interna de custos influenciam a capacidade absorptiva.	Positiva	(Cohen; Levinthal, 1990; Zahra; George, 2002; Flatten et al., 2011; Fayard et al., 2012; Michels; Zonatto; Schuster, 2018)
H3 - As práticas de gestão interna de custos influenciam a capacidade de aprendizagem organizacional.	Positiva	(Garvin et al., 1998; Fayard et al., 2012; Amarin; Fischer, 2013; Michels; Zonatto; Schuster, 2018)
H4 - As práticas de gestão interna de custos influenciam o desempenho organizacional.	Positiva	(Fayard et al., 2012; Michels; Zonatto; Schuster, 2018)
H5 - As práticas de gestão externa de custos influenciam a capacidade absorptiva.	Positiva	(Cohen; Levinthal, 1990; Zahra; George, 2002; Flatten et al., 2011; Fayard et al., 2012; Michels; Zonatto; Schuster, 2018)
H6 - As práticas de gestão externa de custos influenciam a capacidade de aprendizagem organizacional.	Positiva	(Garvin et al., 1998; Fayard et al., 2012; Amarin; Fischer, 2013; Michels; Zonatto; Schuster, 2018)
H7 - As práticas de gestão externa de custos influenciam o desempenho organizacional.	Positiva	(Garvin et al., 1998; Fayard et al., 2012; Amarin; Fischer, 2013; Michels; Zonatto; Schuster, 2018)
H8 - A capacidade absorptiva influencia a capacidade de aprendizagem organizacional.	Positiva	(Cohen; Levinthal, 1990; Zahra; George, 2002; Walsh; Ungson, 1991; Antonello, 2007)
H9 - A capacidade absorptiva influencia o desempenho organizacional.	Positiva	(Cohen; Levinthal, 1990; Zahra; George, 2002; Flatten et al., 2011; Fayard et al., 2012; Michels; Zonatto; Schuster, 2018)
H10 - A capacidade de aprendizagem organizacional influencia o desempenho organizacional.	Positiva	(Walsh; Ungson, 1991; Garvin et al., 1998; Antonello, 2007; Almeida; Correa; Lourenço, 2012; Amarin; Fischer, 2013)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Evidências encontradas na literatura sugerem que empresas que adotam práticas de gestão interna de custos e desenvolvem sua capacidade de absorção relacionada a gestão de custos são mais propensas a adotarem práticas de gestão de custos interorganizacionais (H<sub>1</sub>) (FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018). Isto ocorre quando o conjunto de informações de custos disponíveis são percebidas como úteis a qualificação dos

processos de gestão, permitindo o monitoramento dos eventos avaliados e a aprendizagem organizacional. Assim sendo, na primeira hipótese estabelecida para a pesquisa, busca-se investigar a influência direta da adoção de práticas de gestão interna de custos, na adoção de práticas de gestão de custos em nível interorganizacional (*H<sub>1</sub>. As práticas de gestão interna de custos influenciam a adoção de práticas de gestão de custos em nível interorganizacional*).

Nestas condições, espera-se que estas organizações, ao adotarem práticas de gestão interna (*H<sub>2</sub>* e *H<sub>3</sub>*) e externa de custos (*H<sub>5</sub>* e *H<sub>6</sub>*), sejam mais propensas a melhorarem seus processos internos (COHEN; LEVINTHAL, 1990; GARVIN et al., 1998; ZAHRA; GEORGE, 2002; FLATTEN et al., 2011; FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018). Portanto, na segunda e terceira hipóteses de pesquisa, busca-se investigar a influência direta da adoção de práticas de gestão interna de custos no desenvolvimento das capacidades absorptiva (*H<sub>2</sub>. As práticas de gestão internas de custos influenciam a capacidade absorptiva*) e de aprendizagem organizacional (*H<sub>3</sub>. As práticas de gestão internas de custos influenciam a capacidade de aprendizagem organizacional*).

Por sua vez, na quinta e na sexta hipótese de pesquisa, avalia-se a influência direta da adoção de práticas de gestão de custos em nível interorganizacional, no desenvolvimento das capacidades absorptiva (*H<sub>5</sub>. As práticas de gestão externa de custos influenciam a capacidade absorptiva*) e de aprendizagem organizacional das empresas do setor automotivo (*H<sub>6</sub>. As práticas de gestão externa de custos influenciam a capacidade de aprendizagem organizacional*).

De acordo com Zahra et al. (2006), organizações desenvolvem suas capacidades organizacionais quando aprendem com suas práticas de gestão adotadas. Por se constituírem rotinas que continuamente reconfiguram e reavaliam as habilidades de uma empresa (ZAHRA et al., 2006; WANG; AHMED, 2007), tornam-se imprescindíveis a aprendizagem organizacional e a obtenção de melhor desempenho (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002; FLATTEN et al., 2011). Desta forma, organizações que adotam tais práticas de gestão e são capazes de absorver e aprender com as novas informações e conhecimentos disponíveis, são mais propensas a apresentarem melhor desempenho.

Neste contexto, para a realização desta pesquisa também se investiga os efeitos diretos destas variáveis no desempenho organizacional. Assim, na quarta e na sétima hipótese de pesquisa, busca-se investigar os efeitos da adoção de práticas de gestão interna (*H<sub>4</sub>. As práticas de gestão internas de custos influenciam o desempenho organizacional*) e externa de custos no desempenho (*H<sub>7</sub>. As práticas de gestão externas de custos influenciam o desempenho organizacional*). Já na nona e na décima hipótese de pesquisa investiga-se os efeitos diretos das capacidades de absorção (*H<sub>9</sub>. A capacidade absorptiva influencia o desempenho organizacional*).

e de aprendizagem organizacional no desempenho ( $H_{10}$ . *A capacidade de aprendizagem organizacional influencia o desempenho organizacional*).

Por fim, considera-se ainda um possível efeito da capacidade absorptiva no desenvolvimento da capacidade de aprendizagem organizacional ( $H_8$ . *A capacidade absorptiva influencia a capacidade de aprendizagem organizacional*), uma vez que o conhecimento de uma empresa é a base para a aprendizagem e a transformação das organizações (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002), a partir do qual empresas conseguem melhorar processos e desenvolver habilidades que lhe permitem aprender na prática, através de seus projetos executados (WALSH; UNGSON, 1991; GARVIN et. al, 1998; ANTONELLO, 2007; ALMEIDA; CORREA; LOURENÇO, 2012; AMORIN; FISCHER, 2013).

Uma vez que tais relacionamentos não foram investigados sob a perspectiva teórica proposta para esta pesquisa, espera-se que organizações que adotam práticas de gestão interna externa de custos e que desenvolvam sua capacidade absorptiva, sejam mais propensas a desenvolverem sua capacidade de aprendizagem organizacional ( $H_8$ ). Nestas condições, espera-se que ambas as capacidades (de absorção de novos conhecimentos e de aprendizagem organizacional) sejam capazes de influenciar positivamente o desempenho destas empresas ( $H_9$  e  $H_{10}$ ).

Os procedimentos adotados para a realização da pesquisa são apresentados a seguir.

### 3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Este capítulo apresenta a classificação da metodologia utilizada na pesquisa. Para delimitar os procedimentos adotados neste trabalho, inicialmente apresenta-se o delineamento da pesquisa. A seguir, a população e amostra. Após, são descritos o constructo da pesquisa e os procedimentos utilizados para a coleta de dados, para a análise e a interpretação dos resultados. Por fim, são descritas algumas limitações do trabalho.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Determinado o objetivo para esta pesquisa, que visa analisar a influência das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional na relação entre práticas de gestão interna e externa de custos e o desempenho, estabeleceu-se a classificação metodológica do estudo. Assim, a metodologia adotada é caracterizada como pesquisa descritiva, pois ela irá descrever ações das empresas em relação aos constructos pesquisados. Segundo Gil (1996) a pesquisa descritiva visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

A pesquisa foi realizada por meio de levantamento, no qual os dados foram coletados através de questionário aplicado. De acordo com Dencker (2000) o levantamento usa técnicas estatísticas e análise quantitativa, em que os dados são mais descritivos que explicativos. Com os dados coletados, a abordagem adotada para análise dos dados foi quantitativa.

O método utilizado é o dedutivo. Segundo Gil (2006) o método dedutivo, de acordo com a acepção clássica, é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular. Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica.

Na sequência apresenta-se a descrição da população e amostra da pesquisa.

#### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população objeto desta pesquisa consiste nas organizações industriais do setor automotivo instaladas no Brasil. A escolha por estas organizações se deve ao fato destas empresas serem mais propensas a adotarem práticas de gestão de custos interorganizacionais, já tendo sido objeto de estudos sobre este tema no País (FARIA et al., 2013; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018). Os sujeitos potenciais respondentes da pesquisa são os



funcionários destas organizações, com responsabilidade pela área de gestão de custos. Assim, para se definir a amostra a ser analisada, realizou-se uma pesquisa junto a Rede de contatos LinkedIn, em que se procedeu a consulta de profissionais com funções de coordenadores de custos e analistas de custos, que atuam em indústrias automotivas instaladas no Brasil.

Optou-se por esses dois cargos, pois a partir da consulta realizada ao LinkedIn, verificou-se que estas são as denominações mais comuns utilizadas pelas organizações pesquisadas para designar as atribuições de gestão de custos aos seus funcionários. Estas são as pessoas que estão diretamente ligadas as práticas internas e externas de gestão de custos da empresa em que atuam. O número total de potenciais respondentes identificados foi de 1.539 pessoas. Foi enviado um convite individual para cada um destes gestores, dos quais apenas 847 aceitaram (o convite enviado pelo LinkedIn) e 118 responderam ao questionário desta pesquisa.

Deste modo, a amostra analisada é caracterizada como intencional, obtida por acessibilidade e contou com a participação de 118 coordenadores ou analistas de custos de indústrias automotivas sediadas no Brasil. O constructo da pesquisa é apresentado a seguir.

### 3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

O constructo desta pesquisa é composto por um conjunto de variáveis que medem cinco diferentes conceitos, relacionados a adoção de práticas de gestão interna de custos; práticas de gestão externa de custos (ou de gestão de custos interorganizacionais); capacidade absorptiva; capacidade de aprendizagem organizacional; e, desempenho. O Quadro 2 apresenta as questões de análise das práticas de gestão de custos (internas e externas) investigadas nesta pesquisa.

Quadro 2 - Constructo das Práticas de Gestão Interna e Externa de Custos

Dimensão	Variáveis	Indicadores	Nº Questão Apênd. A
Práticas de Gestão de Custos	Gestão Interna de Custos	Determinação de custos fixos e variáveis	GIC1
		Utilização de normas e orçamentos	GIC2
		Custeio por atividades (ABC)	GIC3
		Custeio de atividades e processos (ABM)	GIC4
		Melhoria contínua ( <i>Kaizen</i> )	GIC5
		Utilização de custeio alvo durante o processo de produção	GIC6
		Análise das atividades da cadeia de valor interna	GIC7
		Reengenharia	GIC8
		Gestão da Qualidade	GIC9
		Utilização de medidas não financeiras	GIC10
		Avaliação dos custos de atividade com a empresa parceira	GIC11
		Medidas de eficiência	GIC12
		Utilização de inventário	GIC13
	Gestão de Custos Interorganizacionais	Análise das informações interorganizacionais e determinação dos custos em fixos ou variáveis	GCI1
		Desenvolvimento de demanda comum	GCI2
		Medição dos custos interorganizacionais em função das atividades	GCI3
		Controle das atividades que impulsionam a GCI	GCI4
		Processos de melhorias para o controle dos custos interorganizacionais	GCI5
		Utilização do custeio alvo na cadeia de suprimentos	GCI6
		Análise da estrutura de custos que impactam sobre ambas as empresas	GCI7
		Análise de preço-qualidade para a gestão dos custos comuns	GCI8
		Práticas de <i>Open Book Accounting</i>	GCI9
		Redesenho de processos de negócios interorganizacionais	GCI10
		Utilização de inventários na cadeia de suprimentos	GCI11
		Partilha de bens ativos de uso comum para a redução de custos	GCI12
		Troca de funcionários entre as empresas parceiras	GCI13
		Utilização da GCI para a gestão dos custos globais	GCI14
Análise dos custos globais	GCI15		
Gestão da Qualidade na cadeia de valor	GCI16		

Fonte: Elaborado pelo autor.

O constructo que investiga as práticas de gestão interna e externa de custos foi elaborado a partir do estudo desenvolvido por Fayard et al. (2012), que revisitou vários outros trabalhos até propor esta relação de instrumentos de controle adotados por organizações industriais que estabelecem alianças estratégicas. O autor propõe a observância de treze diferentes práticas de gestão interna de custos e dezesseis práticas de gestão de custos interorganizacionais. Estas questões já foram utilizadas anteriormente no Brasil, na pesquisa desenvolvida por Michels, Zonatto e Schuster (2018). A escala utilizada para a obtenção das respostas a cada afirmativa apresentada no instrumento de coleta de dados é do tipo Likert de 7 pontos (vide Apêndice A), em que se busca avaliar o nível de concordância dos participantes da pesquisa, sendo que 1 indica o nível máximo de discordância e 7 o nível máximo de concordância.

O Quadro 3 apresenta as questões de análise das capacidades organizacionais investigadas nesta pesquisa.

Quadro 3 - Constructo das Capacidades Absortiva e de Aprendizagem Organizacional

Dimensão	Variáveis	Indicadores	Nº Questão Apênd. A
Capacidades Organizacionais	Capacidade Absortiva	Informações são compartilhadas com diversos setores para desenvolver produtos.	CAP1
		Possuímos sistemas, métodos ou ferramentas para gerenciar informações sobre clientes, mercados e tecnologias.	CAP2
		Funcionários são treinados para discutir e compreender as necessidades.	CAP3
		Há análise constantemente sobre a possibilidade de adotar novas tecnologias.	CAP4
		Possuímos recursos que permitem melhorar processos.	CAR1
		Promovemos ações processos.	CAR2
		Funcionários são treinados para melhorar/desenvolver produtos atuais e novos	CAR3
		Rotinas são estabelecidas para melhorar/desenvolver produtos atuais e novos	CAR4
	Aprendizagem Organizacional	Tem programa de aprendizagem de conhecimento industrial.	AP1
		Tem treinamento educacional interno frequente.	AP2
		Tem programas de partilha de conhecimento e formação de grupos de aprendizagem.	AP3
		Tem programas de aprendizagem interna frequente.	AP4
		Tem banco de dados de gerenciamento de conhecimentos, para acesso.	AP5

Fonte: elaborado pelo autor.

O constructo que investiga a capacidade absorptiva foi elaborado a partir do estudo desenvolvido por Garrido (2016). Este constructo é composto por oito questões objetivas, sendo quatro referente à capacidade absorptiva potencial e as outras quatro referente à capacidade absorptiva realizada. Já o constructo de aprendizagem organizacional foi elaborado por Lin e Wu (2014), sendo composto por cinco questões objetivas. Ambos os constructos já foram utilizados anteriormente no Brasil, na pesquisa desenvolvida por Garrido (2016). A escala utilizada para a obtenção das respostas a cada afirmativa das capacidades organizacionais apresentadas no instrumento de coleta de dados também é do tipo Likert de 7 pontos, em que se busca avaliar o nível de concordância dos participantes da pesquisa, sendo que 1 indica o nível máximo de discordância e 7 o nível máximo de concordância.

O Quadro 4 apresenta as questões de análise do desempenho organizacional.

Quadro 4 - Constructo do desempenho organizacional

Dimensão	Variáveis	Indicadores	Nº Questão Apênd. A
Desempenho Empresarial	Desempenho Empresarial	Lucratividade	DO1
		Taxa de retenção de clientes	DO2
		Taxa de crescimento de vendas	DO3
		Taxa de crescimento de lucros	DO4
		Retorno sobre investimentos	DO5

Fonte: elaborado pelo autor.

O constructo que investiga o desempenho organizacional foi elaborado a partir do estudo desenvolvido por Flatten et al. (2011) e Flatten, Greve e Brettel (2011). Este constructo é composto por cinco questões objetivas, que medem, a partir de uma escala do tipo Likert de 7 pontos, o nível de concordância dos participantes da pesquisa em relação a melhoria do desempenho organizacional, sendo que 1 indica o nível máximo de discordância e 7 o nível máximo de concordância.

Um bloco de questões adicionais foi utilizado na pesquisa para caracterização das organizações e dos gestores participantes do estudo. Neste caso, foram coletadas informações sobre a nacionalidade da empresa, quanto ao seu capital social, o tipo de controle, o seu faturamento anual, o número de funcionários, a data de fundação da indústria, o sexo das pessoas respondentes da pesquisa, sua idade, maior titulação que elas possuem, qual o cargo que exercem dentro da empresa e o tempo nesta função.

Com base nos constructos apresentados nos quadros anteriores, espera-se responder aos objetivos (geral e específicos) estabelecidos para o estudo. Na sequência apresenta-se a descrição dos procedimentos utilizados para a coleta de dados.

### 3.4 COLETA DOS DADOS

A coleta de dados foi realizada a partir da elaboração de um questionário estruturado, utilizando-se a ferramenta do Google Forms. Uma vez que as questões de pesquisa, apresentadas na seção anterior, já foram utilizadas em outros estudos desenvolvidos no Brasil, não foi realizada a etapa de tradução dos instrumentos originalmente propostos pelos autores.

Contudo, optou-se pela realização de um pré-teste com especialistas profissionais e pesquisadores da área de contabilidade gerencial, que atuam com este tema, com o objetivo de verificar se haviam questionamentos que não se apresentaram claros aos respondentes da pesquisa e se o instrumento proposto era capaz de medir os conceitos utilizados nesta pesquisa. O pré-teste foi realizado com dois pesquisadores Doutores em Ciências Contábeis e três gestores profissionais, responsáveis pela área de gestão de custos de três indústrias brasileiras de grande porte. O instrumento foi considerado adequado, procedendo-se a coleta dos dados.

A partir da definição da população objeto de estudo ser constituída de organizações industriais que atuam no setor automotivo, e dos potenciais respondentes da pesquisa, gestores de custos destas organizações, procedeu-se a busca por profissionais que exercem os cargos de coordenadores de custos ou analistas de custos na Rede de contatos LinkedIn. Para uma melhor

utilização dos recursos disponibilizados pelo site do LinkedIn, foi adquirida uma conta *Premium* para o site liberar mais oportunidades de pesquisa.

Tendo concluído esse processo de criação da conta e tendo em vista qual seria o público alvo da pesquisa, deu-se início ao processo de coleta dos dados propriamente dita, com o uso dos recursos da Rede de contatos do LinkedIn. Na primeira etapa da pesquisa foi utilizado o filtro de coordenador de custos para indústrias automotivas brasileiras. Com isso teve-se um resultado de 229 pessoas que se enquadravam nos filtros aplicados.

Após isso, foi enviado um convite individual a cada um destes potenciais respondentes, momento em que se apresentou os propósitos do estudo e se convidou estes gestores a participarem voluntariamente da pesquisa. Somente após o seu aceite é que foi enviado o link do questionário, para que estes gestores pudessem visualizá-lo e decidir se iriam ou não responder as questões de pesquisa. Neste caso, destes 188 coordenadores de custos, 111 aceitaram o convite e receberam o link para acesso ao questionário da pesquisa.

Visto que esta população não seria suficiente à análise proposta, procedeu-se a aplicação de um novo filtro, desta vez para gestores com função denominada como analista de custos de indústrias automotivas brasileiras. A partir deste filtro identificou-se uma amostra potencial de 19.311 resultados. Destes, foram contatadas 1.351 pessoas que possuíam vínculo funcional informado como ativo. Do total de convites enviados, 736 gestores aceitaram e, para essas pessoas, foi enviado o link do questionário da pesquisa.

Assim sendo, ao todo foram enviados convites a 1.539 pessoas que atuam em organizações industriais do setor automotivo, com função de coordenador ou analista de custos. Destes, 847 gestores aceitaram o convite enviado pelo LinkedIn e 118 responderam efetivamente o questionário utilizado para a realização da pesquisa. O período da coleta de dados foi de 04 de fevereiro de 2019 até o dia 30 de abril de 2019.

A fim de assegurar maior credibilidade nos procedimentos de coleta de dados adotados para a realização do estudo, na fase da pesquisa do público alvo foi efetuada em uma planilha de controle o registro de alguns dados dos gestores selecionados para o envio do convite, para que, posteriormente, caso fosse necessário, pudesse ser realizada a checagem dos registros, controles e convites enviados.

Aos profissionais participantes da pesquisa, foi assegurado o anonimato da identificação de suas respostas e da organização em que atuam. Também foi assegurado a estes gestores que os mesmos poderiam desistir de responder ao questionário aplicado a qualquer tempo. Porém, ao preencherem o formulário e enviarem suas respostas, estes gestores concordam que os dados possam ser utilizados para o fim específico de pesquisa científica e a produção de artigos.

Neste caso, foi assinalado no formulário do Google o recurso de que todas as questões são obrigatórias. Assim, só foram recebidos questionários em que os participantes da pesquisa concluíram todas as respostas. Após a coleta dos dados procedeu-se a tabulação e análise dos dados. Os procedimentos utilizados para a análise dos dados são apresentados a seguir.

### 3.5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

De posse dos dados coletados, procedeu-se a tabulação dos dados junto ao software Excel, que posteriormente foram importados ao software SPSS para tratamento estatístico. Inicialmente foi realizada a análise estatística descritiva, contemplando os valores mínimos e máximos de cada indicador, a média e o desvio padrão, para que fosse possível se inferir sobre a frequência de apresentações das respostas obtidas na amostra analisada.

Posteriormente procedeu-se a validação dos constructos de mensuração, por meio da técnica de análise fatorial. A análise fatorial é utilizada para avaliar “quão bem variáveis medidas representam um número menor de constructos” (HAIR JUNIOR et al., 2009, p. 589). No caso desta pesquisa, procedeu-se a análise fatorial para cada um dos cinco constructos de medição estabelecidos para o estudo (gestão interna de custos; gestão externa de custos; capacidade absorviva; capacidade de aprendizagem; desempenho). A validação dos constructos de mensuração levou em consideração o agrupamento dos indicadores de cada constructo em um único fator e a obtenção de carga fatorial mínima de 0,50 (HAIR JUNIOR et al., 2009).

Realizada a validação dos constructos de mensuração, procedeu-se a análise das relações teóricas investigadas na pesquisa, por meio da técnica de análise de trajetórias, também denominada de análise de caminhos ou *Path Analysis*. A análise de caminhos é um método de análise consequente da análise de regressão. Consiste no desdobramento das correlações diretas e indiretas que determinam as relações de causa e efeito, apresentando a influência das variáveis independentes sobre as variáveis dependentes, quantificadas por meio de equações de regressão linear simples e múltiplas (HAIR JUNIOR et al., 2009).

Assim, a interpretação das relações advindas da análise de caminhos se dá a partir das estimativas encontradas para cada caminho testado. Neste caso, cada caminho estabelece uma relação, possibilitando a análise dada pela significância estatística das estimativas realizadas (HAIR JUNIOR et al., 2009). A análise de caminhos é a mesma técnica de análise dos dados utilizada nos estudos desenvolvidos por Fayard et al. (2012) e Michels, Zonatto e Schuster (2018) para investigar os efeitos da adoção de práticas de gestão interna de custos na adoção de práticas de gestão externa de custos.

Considerando-se os objetivos estabelecidos para a realização deste estudo, determinou-se o diagrama causal dos efeitos das variáveis investigadas na pesquisa, conforme apresentado no modelo teórico de análise (Figura 1).

### 3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Um fator que pode limitar a pesquisa realizada é de que a amostra não represente totalmente a realidade das outras empresas que não participaram do levantamento realizado. Além disso, pode haver respondentes que não dominam totalmente o assunto questionado ou que não tenham experiência suficiente. Não foram acessadas todas as organizações deste setor. Está sendo analisado especificamente uma amostra em um determinado período. Por estas questões, os resultados encontrados não podem ser generalizados.

A pesquisa realizada foi desenvolvida só sob a perspectiva quantitativa, que neste caso permite inferir se a empresa está adotando ou não tais práticas de gestão. Porém, não é possível se inferir sobre a qualidade das práticas adotadas, as condições de uso e frequência de utilização. Com isso, uma pesquisa qualitativa poderia permitir uma melhor compreensão das condições de uso dessas práticas de gestão, bem como auxiliar na compreensão de condicionantes ao desenvolvimento das capacidades organizacionais pesquisadas, ou de fatores que tem dificultado o desenvolvimento da capacidade absorptiva e de aprendizagem organizacional, que também terão reflexos no alcance de um melhor desempenho.

Outros profissionais responsáveis pela gestão de custos da organização não foram acessados e nem localizados. As organizações podem adotar outras terminologias, que não as utilizadas, para designar as funções de profissionais que exercem tais atribuições.

Apesar destas limitações, acredita-se que mediante o rigor dos procedimentos adotados para a realização desta investigação, possa-se assegurar credibilidade aos dados analisados e os resultados encontrados no estudo. Os resultados da pesquisa são apresentados a seguir.

#### 4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Esta seção apresenta os resultados da pesquisa realizada. Inicialmente procede-se à análise estatística descritiva dos dados. A seguir, a validação dos constructos de mensuração. Por fim, realiza-se a análise de caminhos e procede-se a análise dos dados.

##### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS E RESPONDENTES

A Tabela 1 apresenta os dados utilizados para a caracterização das organizações e dos gestores de custos participantes da pesquisa.

Tabela 1 - Dados de Caracterização dos respondentes da pesquisa

<b>Empresa</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>	<b>Sexo</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>
Nacional	44	37,29%	Feminino	27	22,88%
Multinacional	74	62,71%	Masculino	89	75,42%
<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>	Não Informado	2	1,69%
<b>Capital</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>	<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>
S.A. Aberto	45	38,14%	<b>Idade</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>
S.A. Fechado	34	28,81%	Até 25 anos	2	1,69%
Sociedade Ltda.	39	33,05%	Entre 26 e 35 anos	47	39,83%
<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>	Entre 36 e 45 anos	42	35,59%
<b>Controle</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>	Entre 46 e 55 anos	11	9,32%
Familiar	48	40,68%	Acima de 55 anos	4	3,39%
Não Familiar	70	59,32%	Não Informado	12	10,17%
<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>	<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>
<b>Faturamento Anual da empresa</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>	<b>Maior Titulação</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>
Até R\$ 16 milhões	14	11,86%	Graduação	30	25,42%
Entre R\$ 16 milhões e R\$ 90 milhões	20	16,95%	Especialização	74	62,71%
Entre R\$ 90 milhões e R\$ 300 milhões	27	22,88%	Mestrado	13	11,02%
Maior que R\$ 300 milhões	57	48,31%	Doutorado	0	0,00%
<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>	Não Informado	1	0,85%
<b>Nº de Funcionários da empresa</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>	<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>
Até 1000 funcionários	51	43,22%	<b>Cargo</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>
Entre 1000 e 5000 funcionários	26	22,03%	Analista	73	61,86%
Entre 5000 e 10000 funcionários	14	11,86%	Coordenador	15	12,71%
Entre 10000 e 20000 funcionários	13	11,02%	Gerente	12	10,17%
Acima de 20000 funcionários	14	11,86%	Supervisor	18	15,25%
<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>	<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>
<b>Ano de Fundação da empresa</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>	<b>Tempo na Função</b>	<b>Freq. Abs.</b>	<b>Freq. Rel.</b>
Entre 1850 a 1900	6	5,08%	Menos de 5 anos	28	23,73%
Entre 1901 e 1950	15	12,71%	Entre 5 e 10 anos	46	38,98%
Entre 1951 e 2000	60	50,85%	Entre 10 e 15 anos	16	13,56%
A partir de 2001	16	13,56%	Acima de 15 anos	27	22,88%
Não Informado	21	17,80%	Não Informado	1	0,85%
<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>	<b>Total</b>	<b>118</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 1, que dos 118 colaboradores de indústrias do setor automotivo, participantes deste estudo, a maioria dos respondentes trabalham em organizações



multinacionais (62,71%). A constituição como sociedade anônima de capital aberto é a adotada pela maioria dos respondentes (38,14%), seguido das sociedades limitadas (33,05%) e as sociedades anônimas de capital fechado (28,81%).

Dos 118 respondentes participantes, 59,32% são de empresa que possui controle de propriedade não familiar. Do total das pessoas respondentes, 71,19% trabalham em organizações que apresentam faturamento anual superior a R\$ 90 milhões de reais. O grupo que concentra a maior concentração de faturamento abrange empresas que tem faturamento superior a R\$ 300 milhões de reais por ano (48,31%). Pode-se notar que estas indústrias tem ofertado emprego a muitas pessoas, sendo que 56,77% destas possuem mais de 1.000 funcionários e 34,74% dos respondentes informaram que suas organizações empregam mais de 5.000 funcionários. Referindo-se à data de fundação das indústrias, 21 organizações foram fundadas antes de 1950, sendo que 68,64% foram fundadas antes dos anos 2000.

Em relação ao sexo dos gestores participantes da pesquisa, 75,42% são do sexo masculino. Das pessoas que responderam, 48,30% apresentam idade superior a 36 anos. A maioria dos respondentes possuem graduação e especialização (88,13%). A denominação que predomina para a função é a de analista de custos, sendo que 75,42% dos gestores estão na função a mais de cinco anos.

#### 4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

Realizada a caracterização das organizações e gestores participantes da pesquisa, a seguir procedeu-se a análise estatística descritiva dos constructos de mensuração selecionados para a realização do estudo. A Tabela 2 apresenta os resultados da análise estatística descritiva do constructo de Gestão Interna de Custos.

Tabela 2- Análise descritiva dos dados do constructo Gestão Interna de Custos

Indicadores	Descrição	Mínimo	Máximo	Média	Desv. Padrão
GIC1	Determinação de custos em fixos e variáveis	1	7	5,66	1,4
GIC2	Utilização de normas e orçamentos	1	7	5,91	1,35
GIC3	Custeio por atividades (ABC)	1	7	4,88	1,94
GIC4	Custeio de atividades e processos (ABM)	1	7	4,80	1,85
GIC5	Melhoria contínua (Kaizen)	1	7	5,56	1,66
GIC6	Utilização de custeio alvo durante o processo de produção	1	7	5,42	1,65
GIC7	Análise das atividades da cadeia de valor interna	1	7	5,62	1,4
GIC8	Reengenharia	1	7	5,05	1,67
GIC9	Gestão da Qualidade	1	7	5,14	1,7
GIC10	Utilização de medidas não financeiras	1	7	5,12	1,83
GIC11	Avaliação dos custos de atividade com a empresa parceira	1	7	4,58	1,92
GIC12	Medidas de eficiência	1	7	5,22	1,59
GIC13	Utilização de inventário	1	7	5,71	1,45

Fonte: Dados da Pesquisa.

No que se refere a adoção de práticas de gestão interna de custos, os resultados encontrados revelam que os 13 questionamentos realizados apresentaram respostas de níveis mínimos e máximos. Esses resultados mostram que dentre as empresas pesquisadas há aquelas que adotam tais práticas de gestão interna de custos e outras não. Estes resultados convergem com os apontamentos de Zonatto et al. (2014), de que os arranjos de controle gerencial diferem entre organizações industriais. Estas evidências reforçam a oportunidade de investigar os seus efeitos nos desenvolvimentos das capacidades absorptivas e de aprendizagem, bem como no desempenho organizacional.

Pode-se observar que a utilização de normas e orçamentos (GIC2), utilização de inventário (GIC13), determinação de custos em fixos e variáveis (GIC1), análise das atividades da cadeia de valor interna (GIC7) e melhoria contínua (Kaizen) (GIC5) são as práticas de gestão que apresentam os maiores níveis de média entre os indicadores analisados neste constructo, o que indica o maior nível de concordância de uso na amostra analisada. O indicador de utilização de normas e orçamentos (GIC2) é o mais citado, o que revela que a maioria destas empresas se preocupam com a adoção de normas e orçamentos de desempenho para gerir ou controlar os custos internos da empresa. Estas empresas aderiram a essas metodologias para usarem este controle como base (ao menos) em algumas de suas decisões tomadas dentro delas.

Em contrapartida, o indicador que apresenta o maior desvio padrão entre a amostra analisada está relacionado ao custeio por atividades (ABC) (GIC3), seguido do indicador avaliação dos custos de atividade com a empresa parceira (GIC11) e o uso do custeio de atividades e processos (ABM) (GIC4), mas esses indicadores foram excluídos da análise fatorial, pois tiveram carga fatorial abaixo de 0,5 e com isso não agruparam em um único fator.

Esse resultado permite inferir que nem todas as empresas analisadas tem efetuado ou adotam tais práticas de gestão, o que pode indicar que este instrumento de controle não é amplamente difundido neste setor. Dentre os indicadores que agruparam em um único fator, o que apresentou o menor desvio padrão refere-se à utilização de medidas não financeiras (GIC10). Neste caso, pode-se concluir que dentre as empresas analisadas, nem todas utilizam apenas medidas financeiras para controle ou para uso de informações.

No que se refere a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais (Tabela 3), os resultados encontrados evidenciam que para os 16 questionamentos realizados, também há respostas indicando os níveis mínimos e máximos de concordância. Esses resultados mostram que dentre as empresas pesquisadas, há aquelas que adotam determinadas práticas de gestão de custos interorganizacionais. Porém, outras organizações possuem dificuldades para estabelecer tais controles, ou não possuem interesse em tê-los.

Estes resultados convergem aos achados de Fayard et al. (2012) e Michels, Zonatto e Schuster (2018), indicando que a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos ocorre de maneira distinta entre organizações que atuam em um mesmo setor.

Tabela 3 - Análise descritiva dos dados do constructo Gestão de Custos Interorganizacionais

Indicadores	Descrição	Mínimo	Máximo	Média	Desv. Padrão
GCI1	Análise das informações interorganizacionais e determinação dos custos em fixos ou variáveis	1	7	4,80	1,74
GCI2	Desenvolvimento de demanda comum	1	7	5,25	1,51
GCI3	Medição dos custos interorganizacionais em função das atividades	1	7	4,47	1,7
GCI4	Controle das atividades que impulsionam a GCI	1	7	4,46	1,64
GCI5	Processos de melhorias para o controle dos custos interorganizacionais	1	7	4,82	1,66
GCI6	Utilização do custeio alvo na cadeia de suprimentos	1	7	5,05	1,7
GCI7	Análise da estrutura de custos que impactam sobre ambas as empresas	1	7	5,03	1,68
GCI8	Análise de preço-qualidade para a gestão dos custos comuns	1	7	4,92	1,76
GCI9	Práticas de <i>Open Book Accounting</i>	1	7	4,36	1,79
GCI10	Redesenho de processos de negócios interorganizacionais	1	7	4,81	1,71
GCI11	Utilização de inventários na cadeia de suprimentos	1	7	5,26	1,69
GCI12	Partilha de bens ativos de uso comum para a redução de custos	1	7	4,27	1,9
GCI13	Troca de funcionários entre as empresas parceiras	1	7	3,84	1,95
GCI14	Utilização da GCI para a gestão dos custos globais	1	7	4,45	1,87
GCI15	Análise dos custos globais	1	7	4,59	1,79
GCI16	Gestão da Qualidade na cadeia de valor	1	7	4,86	1,83

Fonte: Dados da Pesquisa.

Dentre o conjunto de indicadores analisados, percebe-se que a maioria das empresas tem preferência pela adoção de algumas práticas de gestão de custos interorganizacionais. Os indicadores que apresentaram maiores médias foram a utilização de inventário na cadeia de suprimentos (GCI11), desenvolvimento de demanda comum (GCI2), utilização do custeio alvo na cadeia de suprimentos (GCI6) e análise da estrutura de custos que impactam sobre ambas as empresas (GCI7). Estes resultados mostram que estas organizações se preocupam com o relacionamento interorganizacional estabelecido (principal parceiro estratégico de negócio). Por esta razão, estas empresas buscam convergir esforços para qualificar seus processos de gestão.

Em contrapartida, nota-se que o indicador troca de funcionários entre empresas parceiras (GCI13) teve a menor média e o menor desvio padrão. Além disso, os indicadores que evidenciam a troca de funcionários entre as empresas parceiras (GCI13) e o indicador que aborda a medição dos custos interorganizacionais em função das atividades (GCI3) foram excluídos da análise fatorial por terem carga fatorial abaixo de 0,5, o que significa que eles não agruparam em um mesmo fator que os demais indicadores.

Dos indicadores que restaram, o que apresentou um maior desvio padrão foi o que evidencia que nem todas as empresas que atuam neste segmento partilham bens ativos de uso comum para a redução de custos (GCI12) ou adotam práticas de *open book accounting* (GCI9). Estes resultados revelam que tais práticas de gestão são adotadas por um grupo restrito de empresas.

Analisando-se as médias encontradas para os indicadores de gestão interna e externa de custos, pode-se verificar que a adoção de práticas de gestão interna apresenta valores superiores, comparativamente aos encontrados para as médias das práticas de gestão externa pesquisadas. Estes resultados revelam que nem todas as empresas da amostra analisada adotam tais práticas de gestão de custos interorganizacionais, mesmo utilizando-se de práticas internas de gestão de custos. Estas evidências reforçam a oportunidade de se investigar os efeitos da adoção de tais práticas de gestão no desenvolvimento das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional, bem como no desempenho destas empresas, para que se possa melhor compreender seus efeitos na eficácia organizacional.

A Tabela 4 apresenta os resultados da análise estatística descritiva do constructo capacidade absorptiva.

Tabela 4- Análise descritiva dos dados do constructo de Capacidade Absortiva

Indicadores	Descrição	Mínimo	Máximo	Média	Desv. Padrão
CAP1	Informações são compartilhadas para desenvolver produtos atuais e novos	1	7	5,31	1,57
CAP2	Possuí sistemas, métodos ou ferramentas para manter e gerenciar informações	1	7	5,36	1,55
CAP3	Há treinamentos para discutir e compreender as necessidades dos clientes	1	7	5,53	1,58
CAP4	Há análise constantemente sobre a possibilidade de adotar novas tecnologias	1	7	5,61	1,56
CAR1	Possuímos recursos que permitem melhorar seu processo	1	7	5,53	1,55
CAR2	Promovemos ações para melhorar seu processo	1	7	5,51	1,64
CAR3	Nossos funcionários são treinados para melhorar/desenvolver produtos atuais e novos	1	7	5,64	1,50
CAR4	Estabelecemos rotinas para melhorar/desenvolver produtos atuais e novos	1	7	5,61	1,38

Fonte: Dados da Pesquisa.

O constructo de capacidade absorptiva, a partir da proposição teórica proposta por Zahra e George (2002), está dividido entre indicadores de capacidade absorptiva potencial e capacidade absorptiva realizada. A partir dos resultados apresentados na Tabela 4, percebe-se que as médias foram todas muito próximas em todos os indicadores apresentados. Estes resultados revelam que a maioria das empresas participantes da pesquisa possuem capacidade para adquirir, assimilar, transformar e aplicar comercialmente os novos conhecimentos acessados, desenvolvendo seus processos e melhorando seus produtos fabricados.

O indicador de capacidade absorptiva potencial que apresentou maior nível de concordância foi nossa empresa analisa constantemente a possibilidade de adotar novas tecnologias (CAP4). Já em relação a capacidade absorptiva realizada, os indicadores que apresentaram maior nível de concordância foram: nossos funcionários são treinados para melhorar/desenvolver produtos atuais e novos (CAR3) e estabelecemos rotinas para melhorar/desenvolver produtos atuais e novos (CAR4).

Estes resultados reforçam as evidências sobre os efeitos intervenientes da capacidade absorptiva na relação entre a adoção de práticas de gestão e o desempenho. Empresas que conseguem reconfigurar seus processos, absorvendo novos conhecimentos, tornam-se inovadoras, estabelecem vantagem competitiva e alcançam melhor desempenho (ZAHRA; GEORGE, 2002; FLATTEN et al., 2011; FLATTEN; GREVE; BRETTEL, 2011).

A Tabela 5 apresenta os resultados da análise estatística descritiva do constructo de aprendizagem organizacional.

Tabela 5- Análise descritiva dos dados do constructo de Aprendizagem Organizacional

Indicadores	Descrição	Mínimo	Máximo	Média	Desv. Padrão
CAPR1	Aprendizagem de conhecimento industrial.	1	7	5,03	1,54
CAPR2	Treinamento educacional interno frequente.	1	7	4,94	1,66
CAPR3	Partilha de conhecimento e formação de grupos de aprendizagem.	1	7	4,76	1,70
CAPR4	Programas de aprendizagem interna frequente.	1	7	4,82	1,60
CAPR5	Manter banco de dados de gerenciamento de conhecimentos.	1	7	4,96	1,77

Fonte: Dados da Pesquisa.

No que se refere aos resultados da análise da capacidade de aprendizagem organizacional, as evidências encontradas revelam que nem todas as empresas participantes da pesquisa conseguem desenvolver tal capacidade organizacional. Comparativamente a média dos indicadores da capacidade absorptiva, estas (aprendizagem organizacional) são menores. Estes resultados sugerem a confirmação da premissa estabelecida no modelo teórico de análise que a capacidade absorptiva de uma empresa antecede sua capacidade de aprendizagem organizacional, o que reforça a necessidade de realização desta pesquisa, para que se possa inferir sobre tais relacionamentos.

Com base nos resultados apresentados na Tabela 5, é possível identificar que o indicador de aprendizagem de conhecimento industrial (CAPR1) é o que apresentou a maior média entre os indicadores analisados. Além disso, este indicador apresentou o menor desvio padrão. Na amostra analisada a maioria das empresas questionadas reportaram ainda manter banco de dados de gerenciamento de conhecimentos (CAPR5) e treinamento educacional interno frequente (CAPR2). Contudo, nem todas estas organizações promovem a partilha de conhecimento e formação de grupos de aprendizagem (CAPR3).

Estes resultados revelam que algumas organizações podem não conseguir melhorar sua capacidade de aprendizagem organizacional, por não promover a aprendizagem coletiva. Guns (1998) explica que a aprendizagem individual deve virar uma cultura da empresa, para que todos possam buscar conhecimento e estar em constante aperfeiçoamento. A partir disto, a aprendizagem será instruída na estrutura e na memória da organização, passando a promover a aprendizagem de nível organizacional. Portanto, a aprendizagem deve englobar todos os atores de uma organização, de seu nível mais alto, ao mais baixo (ANTONELLO; GODOY, 2010).

A Tabela 6 apresenta os resultados da análise estatística descritiva do constructo de desempenho organizacional.

Tabela 6- Análise descritiva dos dados do constructo de Desempenho Organizacional

Indicadores	Descrição	Mínimo	Máximo	Média	Desv. Padrão
DO1	Lucratividade (lucro líquido dividido pela receita líquida).	1	7	4,90	1,70
DO2	Taxa de retenção de clientes.	1	7	4,69	1,57
DO3	Taxa de crescimento de vendas.	1	7	5,11	1,57
DO4	Taxa de crescimento de lucros.	1	7	4,78	1,63
DO5	Retorno sobre investimentos (lucro líquido dividido pelo total de investimentos).	1	7	4,85	1,71

Fonte: Dados da Pesquisa.

No que se refere ao desempenho organizacional, os resultados encontrados revelam que nem todas as empresas tem conseguido melhorar seu desempenho. A taxa de crescimento de vendas (DO3) tem sido o indicador mais favorável no desempenho da maioria destas organizações. Contudo, estas empresas tem sofrido com problemas de retenção de clientes (DO2) e manutenção dos níveis de crescimento dos lucros (DO4).

Uma vez que na amostra pesquisada se observa a adoção de diferentes práticas de gestão de custos, bem como percebe-se que as organizações diferem em suas capacidades organizacionais, apresentando desempenho variado, torna-se oportuna e relevante a realização da análise proposta, de modo que possa se inferir sobre os efeitos da adoção de tais práticas de gestão e das capacidades de absorção e de aprendizagem no desempenho.

#### 4.3 VALIDAÇÃO DOS CONSTRUCTOS DE MENSURAÇÃO

Antes de se proceder a análise das relações teóricas investigadas na pesquisa, procedeu-se a validação dos constructos de mensuração por meio da análise fatorial. A análise fatorial foi realizada individualmente para cada constructo selecionado para a pesquisa, pois a partir desta procurou-se confirmar a capacidade preditiva dos constructos anteriormente propostos por seus autores.

Para a validação dos constructos de mensuração, observou-se o agrupamento dos indicadores no primeiro fator e a obtenção de carga fatorial mínima igual ou superior a 0,50. A análise fatorial foi realizada com métodos de análise de componentes principais e rotação varimax. Este procedimento é convergente as recomendações estabelecidas por Hair Jr. et al. (2009), e também foram adotados nos estudos desenvolvidos por Fayard et al. (2012) e Michels, Zonatto e Schuster (2018). Na Tabela 7 apresentam-se os resultados da análise fatorial realizada para os constructos de gestão interna de custos e gestão de custos interorganizacionais.

Tabela 7- Análise fatorial dos constructos Gestão Interna de Custos e Gestão de Custos Interorganizacionais

Constructo	Alfa de Cronbach	KMO	Teste de Esf. Bartlett	Var. Total Explicada	Indicadores	Carga Fatorial	Comunal.					
Gestão Interna de Custos	0,816	0,795	325,359 (p 0,000)	38,17%	GIC1	,509	,259					
					GIC2	,611	,374					
					GIC5	,669	,448					
					GIC6	,633	,400					
					GIC7	,689	,475					
					GIC8	,604	,365					
					GIC9	,664	,440					
					GIC10	,577	,333					
					GIC12	,564	,318					
					GIC13	,636	,404					
					Gestão de Custos Interorganizacionais	0,903	0,895	765,937 (p 0,000)	45,13%	GCI1	,611	,374
										GCI2	,588	,345
										GCI4	,570	,325
GCI5	,660	,436										
GCI6	,716	,513										
GCI7	,796	,634										
GCI8	,691	,477										
GCI9	,457	,208										
GCI10	,716	,513										
GCI11	,685	,469										
GCI12	,557	,311										
GCI14	,679	,461										
GCI15	,794	,630										
GCI16	,790	,624										

Indicadores excluídos na etapa de validação dos constructos de mensuração: GIC3; GIC4; GIC11; GCI3; GCI13.  
Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 7 revelam a composição final dos indicadores de mensuração de cada um destes constructos. Com relação ao constructo de gestão interna de custos, que era composto inicialmente por 13 indicadores, na análise fatorial realizada procedeu-se a exclusão dos indicadores GIC3 (Custeio por atividades (ABC)), GIC4 (Custeio de atividades e processos (ABM)) e GIC11 (Avaliação dos custos de atividade com a empresa parceira). Esses indicadores foram eliminados do constructo de mensuração por agruparem em um segundo fator.

A versão final do constructo utilizado para medir a adoção de práticas de gestão interna de custos possui uma variância total explicada de 38,17%, sendo os valores das cargas fatoriais descritas na Tabela 7 maiores que 0,50, conforme recomendado por Hair Jr. et al. (2009). O coeficiente alfa de *cronbach* atendeu ao critério de 0,816 de aceitabilidade, para a definição de confiabilidade do constructo de práticas de gestão de interna de custos. Já o teste de Kaiser Meyer Olkin (KMO), que tem como objetivo medir o grau de correlação parcial entre as variáveis, apresenta-se nesse constructo com o valor de 0,795. Em relação ao teste de Bartlett,



este apresentou significância estatística. Sendo assim, pode-se dizer que as variáveis destacadas acima do constructo referente a gestão interna de custos estão correlacionadas.

Em relação ao constructo de gestão de custos interorganizacionais, que inicialmente possuía 16 questões, foram excluídos dois indicadores, sendo estes: GCI3 (Medição dos custos interorganizacionais em função das atividades) e GIC13 (Troca de funcionários entre as empresas parceiras). Esses indicadores agruparam em um segundo fator. A variância total explicada do constructo final estabelecido é de 45,13%, sendo todas as cargas fatoriais descritas na Tabela 7 maiores que 0,50.

O resultado do alfa de *Cronbach* está adequado (0,903). Já o teste de Kaiser Meyer Olkin (KMO) demonstra que este constructo possui um poder de explicação de 0,895. Em relação ao teste de Bartlett, este demonstrou ser significativo ao nível de 1%. Portanto, pode-se dizer que as variáveis destacadas acima, referentes ao constructo de mensuração da gestão de custos interorganizacionais, possuem correlação entre si.

Na Tabela 8 apresentam-se os resultados da análise fatorial realizada para os constructos das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional.

Tabela 8 - Análise fatorial dos constructos Capacidade Absortiva e Aprendizagem Organizacional

Constructo	Alfa de Cronbach	KMO	Teste de Esf. Bartlett	Var. Total Explicada	Indicadores	Carga Fatorial	Comunal.
Capacidade Absortiva	0,913	0,855	588,835 (p 0,000)	62,37%	CAP1	,656	,430
					CAP2	,752	,566
					CAP3	,836	,699
					CAP4	,836	,698
					CAR1	,829	,687
					CAR2	,828	,685
					CAR3	,807	,651
					CAR4	,757	,573
Aprendizagem Organizacional	0,913	0,869	436,203 (p 0,000)	75,10%	CAPR1	,878	,772
					CAPR2	,891	,794
					CAPR3	,892	,796
					CAPR4	,925	,856
					CAPR5	,732	,536

Fonte: Dados da pesquisa.

Em ambos os constructos analisados observou-se que todos os indicadores utilizados agruparam em um único fator, o que confirma a capacidade de predição destes constructos. O constructo de capacidade absorptiva apresentou uma variância total explicada de 62,37%, enquanto o de aprendizagem organizacional 75,10%. Todos os valores das cargas fatoriais descritas na Tabela 8 foram maiores que 0,50. O resultado dos coeficientes alfa de *Cronbach* estão adequados em ambos os casos (0,913). Já o teste de Bartlett alcançou significância

estatística em ambos os modelos de mensuração. Sendo assim, pode-se inferir que tanto o constructo de capacidade absorptiva quanto o constructo de aprendizagem organizacional apresentam correlação entre seus indicadores.

Por fim, procedeu-se a validação do constructo de mensuração do desempenho organizacional. Os resultados da análise fatorial realizada para este constructo são apresentados na Tabela 9.

Tabela 9 - Análise fatorial do constructo Desempenho Organizacional

Constructo	Alfa de Cronbach	KMO	Teste de Esf. Bartlett	Var. Total Explicada	Indicadores	Carga Fatorial	Comunal.
Desempenho Organizacional	0,904	0,829	379,119 (p 0,000)	72,29%	DO1	,847	,717
					DO2	,812	,659
					DO3	,838	,703
					DO4	,906	,821
					DO5	,846	,715

Fonte: Dados da pesquisa.

Como pode-se verificar a partir dos resultados apresentados na Tabela 9, o constructo que mensura o desempenho organizacional também foi validado, mantendo todos os seus indicadores estabelecidos. Este constructo apresenta uma variância total explicada de 72,29%. Os valores das cargas fatoriais descritas na Tabela 9 são maiores que 0,50. O resultado do alfa de Cronbach está adequado, pois obteve um coeficiente de 0,904. Observa-se que o teste de Kaiser Meyer Olkin (KMO) demonstra que o poder de explicação deste constructo é de 0,829, sendo o modelo de mensuração significativo ao nível de 1%. Desta forma, também é possível inferir que há correlação entre as variáveis deste modelo.

Uma vez que os indicadores finais de cada constructo de mensuração agruparam em um único fator, apresentando correlação entre si, podem ser utilizados para o tratamento estatístico por meio de análise de caminhos (HAIR JR. et al., 2009). Tal procedimento é realizado a seguir.

#### 4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Nesta etapa da pesquisa buscou-se avaliar os efeitos das capacidades organizacionais na relação entre a adoção de práticas de gestão de custos e o desempenho organizacional. A Tabela 10 apresenta uma síntese dos resultados da pesquisa.

Tabela 10- Resultados da análise de trajetórias

Hipóteses de Pesquisa	Variáveis Dependentes	Variáveis Independentes	Coefficientes Padronizados	t- statistic	P- value	R <sup>2</sup>	Erro Padrão	F	Sig Anova
H1+	GCI	GIC	0,633	8,800	0,000	0,400	8,53096	77,435	0,000
H2+	CABS	GIC	0,422	4,309	0,000	0,340	6,61797	29,558	0,000
H5+		GCI	0,216	2,205	0,029				
H3+	CAPR	GIC	0,036	0,371	0,712	0,445	4,66369	30,483	0,000
H6+		GCI	0,292	3,177	0,002				
H8+		CABS	0,448	5,220	0,000				
H4+	DO	GIC	0,083	0,739	0,461	0,264	5,17236	10,130	0,000
H7+		GCI	-0,066	-0,594	0,554				
H9+		CABS	0,207	1,875	0,063				
H10+		CAPR	0,347	3,200	0,002				
H9+	DO	CABS	0,226	2,238	0,027	0,260	5,14134	20,189	0,000
H10+		CAPR	0,339	3,353	0,001				

Fonte: Dados da Pesquisa.

Como pode-se verificar, a primeira relação testada é a influência da adoção de práticas de gestão interna de custos na adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais. Os resultados encontrados revelam que a adoção de práticas de gestão interna de custos exerce influência direta na adoção de práticas de gestão externa de custos. A relação é estatisticamente significativa, e o coeficiente encontrado é de 0,633.

Esses resultados permitem não rejeitar a primeira hipótese de pesquisa (*H1. As práticas de gestão interna de custos influenciam a adoção de práticas de gestão de custos em nível interorganizacional*). Estas evidências convergem aos achados de Fayard et al. (2012) e Michels, Zonatto e Schuster (2018), revelando que empresas que adotam práticas de gestão interna de custos, são mais propensas a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais.

Em relação a análise da influência de tais práticas de gestão no desenvolvimento da capacidade absorptiva das empresas participantes da pesquisa, verifica-se que tanto a adoção de práticas de gestão interna de custos (*H2*), quanto a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais (*H5*), influenciam positivamente o desenvolvimento desta capacidade organizacional. Estes resultados permitem não rejeitar a segunda (*H2. As práticas de gestão interna de custos influenciam a capacidade absorptiva*) e a quinta hipótese desta pesquisa (*H5. As práticas de gestão externa de custos influenciam a capacidade absorptiva*).

Conforme explicam Zahra e George (2002), a capacidade de absorção de novos conhecimentos decorre da capacidade das empresas em apropriar-se de novos conhecimentos, o que ocorre por meio de gatilhos de ativação. Neste caso, as práticas de gestão de custos adotadas oportunizam aos gestores informações qualificadas sobre as atividades desenvolvidas

pelas empresas, que refletem no custo de produção, quer seja em nível interno, ou em nível organizacional. Assim, quando a empresa consegue desenvolver tais práticas de gestão e absorver novos conhecimentos, implementando em suas atividades rotineiras, estas organizações tornam-se mais propensas a aprendizagem.

Estes resultados são consistentes com os resultados para o teste das hipóteses H<sub>6</sub> (*H<sub>6</sub>. As práticas de gestão externa de custos influenciam a capacidade de aprendizagem organizacional*) e H<sub>8</sub> (*H<sub>8</sub>. A capacidade absorptiva influencia a capacidade de aprendizagem organizacional*), permitindo sua confirmação. A aprendizagem decorre da melhoria dos processos internos (GARVIN et al., 1998), sendo imprescindível a obtenção de melhor desempenho (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002; FLATTEN et al., 2011).

Em nível interorganizacional, a adoção de práticas de gestão externa de custos refletiu diretamente no desenvolvimento da capacidade de aprendizagem das empresas. Contudo, os efeitos da adoção de práticas de gestão interna de custos não são diretos, razão pela qual se rejeitou a terceira hipótese do estudo (*H<sub>3</sub>. As práticas de gestão interna de custos influenciam a capacidade de aprendizagem organizacional*). Este efeito ocorre quando a empresa consegue aprender com a disponibilidade e uso de tais informações. Portanto, seu efeito na capacidade de aprendizagem é indireto, mediado pela capacidade absorptiva da empresa e pela adoção de práticas de gestão de custos em nível interorganizacional.

Estes resultados convergem às evidências encontradas na literatura que sugerem que a capacidade de aprendizagem decorre da capacidade das empresas em absorver novos conhecimentos (GARVIN et. al, 1998; GUNS, 1998ALMEIDA; CORREA; LOURENÇO, 2012; AMORIN; FISCHER, 2013). Portanto, está diretamente relacionada a capacidade absorptiva da organização. Esta influência também foi confirmada nesta pesquisa, quando do teste da oitava hipótese testada no estudo (*H<sub>8</sub>. A capacidade absorptiva influencia a capacidade de aprendizagem organizacional*).

Após a análise dos efeitos da adoção de tais práticas de gestão nas capacidades organizacionais pesquisadas, procedeu a análise dos efeitos de tais variáveis no desempenho organizacional. Para tanto, testou-se o efeito conjunto das práticas de gestão interna e externa de custos com as capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional.

Os resultados apresentados na Tabela 10 mostram que a simples adoção de práticas de gestão de custos não reflete em melhor desempenho organizacional, o que permite rejeitar os efeitos diretos testados na quarta (*H<sub>4</sub>. As práticas de gestão interna de custos influenciam o desempenho organizacional*) e na sétima hipótese de pesquisa (*H<sub>7</sub>. As práticas de gestão*

*externa de custos influenciam o desempenho organizacional*). Esta influência é indireta, mediada pelas capacidades organizacionais. Estas evidências permitem aceitar a nona e a décima hipóteses de pesquisa, que investigaram os efeitos diretos das capacidades de absorção (*H<sub>9</sub>. A capacidade absorptiva influencia o desempenho organizacional*) e de aprendizagem organizacional no desempenho (*H<sub>10</sub>. A capacidade de aprendizagem organizacional influencia o desempenho organizacional*).

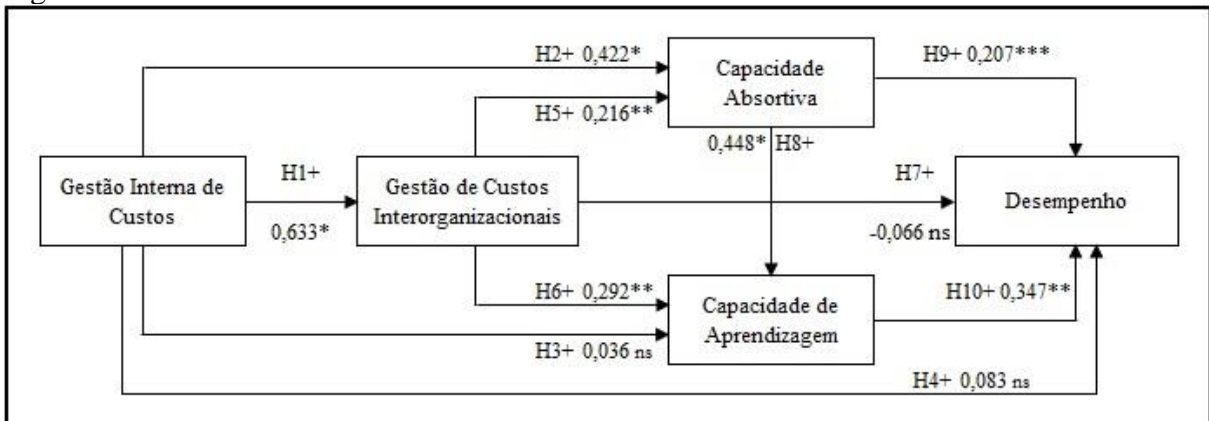
Estes resultados mostram que organizações que adotam práticas de gestão (interna e externa de custos) e conseguem com isto adquirir, assimilar, transformar e aplicar novos conhecimentos em suas atividades de trabalho, melhorando seus processos de gestão e aprendendo com as informações e conhecimentos disponíveis, tornam-se mais eficientes, alcançando melhor desempenho organizacional. Estes resultados convergem aos achados de Flatten et al. (2011) e Flatten, Greve e Brettel (2011) que analisaram os efeitos da capacidade absorptiva de empresas que estabelecem alianças estratégicas no desempenho organizacional.

Também convergem a abordagem teórica da capacidade absorptiva (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002; FLATTEN et al., 2011; FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO; SCHUSTER, 2018) e de aprendizagem organizacional (WALSH; UNGSON, 1991; GARVIN et al., 1998; ANTONELLO, 2007; ALMEIDA; CORREA; LOURENÇO, 2012; AMORIN; FISCHER, 2013), que estabelecem a necessidade de desenvolvimento de tais capacidades, para que a empresa possa melhorar sua capacidade de inovação e seu desempenho.

Conforme explica Garzón-Castrillón (2016), a capacidade absorptiva é essencial ao desenvolvimento organizacional. Isto ocorre porque, a partir dela, a organização desenvolve um conjunto de amplas habilidades necessárias para a apropriação de novos conhecimentos (NETO, 2016). Portanto, ela auxilia na resolução de problemas existentes na organização (KIM, 1998; NETO, 2016). Por isto, empresas que conseguem, a partir das informações e conhecimentos produzidos, melhorar seus processos de gestão desenvolvem sua capacidade de aprendizagem, sendo capazes de, nestas condições, alcançar melhor desempenho.

A Figura 2 apresenta a síntese dos resultados da pesquisa, em que se pode observar as relações testadas no modelo teórico de análise e sua confirmação ou não, pela significância estatística dos testes realizados.

Figura 2 - Resultados da análise de caminhos do modelo teórico de análise



*p-value*: \*  $p < 0,01$ ; \*\*  $p < 0,05$ .

Fonte: Elaborado pelo autor.

Assim sendo, pode-se concluir que as capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional influenciam a relação existente entre as práticas de gestão interna e externa de custos adotadas por empresas do setor automobilístico e o seu desempenho.

## 5 CONCLUSÕES

Este capítulo apresenta as conclusões do estudo baseando-se nos resultados encontrados. Além disso, busca recomendar novas pesquisas, considerando as limitações observadas na realização do estudo.

### 5.1 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a influência das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional na relação entre a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos e o desempenho. Como base teórica, o estudo pautou-se na abordagem das empresas adotarem práticas de gestão interna e externa de custos, para que assim possam desenvolver e aprimorar as suas capacidades organizacionais e conseqüentemente melhorar o seu desempenho organizacional.

Para responder ao objetivo do estudo, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, realizada por meio de um levantamento e abordagem quantitativa dos dados. A amostra da pesquisa foi composta por 118 respondentes voluntários que possuem responsabilidade pelo setor de custos, exercendo os cargos de coordenador de custos ou analista de custos nas empresas pesquisadas. Para a análise dos dados foi utilizado o método multivariado da análise de trajetórias (*path analysis*).

Os resultados encontrados revelam que nem todas as empresas da amostra analisada adotam práticas de gestão externa de custos. Do mesmo modo, mostram que não todas as empresas conseguem utilizar a informação produzida a partir da adoção de instrumentos de gestão interna e externa de custos, não desenvolvendo suas capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional, e não conseguindo alcançar um melhor desempenho.

Os resultados encontrados demonstram também que empresas que tem suas capacidades absorptiva e aprendizagem organizacional desenvolvidas estão buscando aprimorá-las e obter benefícios cada vez mais. Por outro lado, há outras empresas que possuem suas capacidades organizacionais pouco desenvolvidas. Nestes casos, não foi possível identificar os fatores que influenciam tal situação, o que se constitui uma limitação da pesquisa e uma oportunidade a realização de novos estudos.

Para o teste das relações investigadas na pesquisa, verificou-se uma influência direta das práticas de gestão interna de custos na adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais. Do mesmo modo, destas variáveis no desenvolvimento das capacidades

absortiva e de aprendizagem organizacional. Os efeitos da adoção de práticas de gestão interna são diretos na capacidade absorptiva e indiretos na capacidade de aprendizagem organizacional, mediados pela adoção de práticas de gestão externa de custos e pela capacidade de absorção de novos conhecimentos por estas organizações.

Respondendo à questão de pesquisa e o objetivo geral estabelecido para o estudo, que era verificar se estas capacidades organizacionais exercem influência na relação existente entre a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos e no desempenho, pode-se concluir que as capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional influenciam a relação existente entre a adoção de práticas de gestão interna e externa de custos e o desempenho organizacional, o que indica que empresas que conseguem adquirir, assimilar, transformar e aplicar novos conhecimentos, aprendendo e melhorando seus processos de gestão, são mais eficientes e conseguem alcançar melhor desempenho.

Estes resultados revelam os papéis intervenientes das capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional na relação entre a adoção de práticas de gestão de custos e o desempenho, lacuna teórica que estimulou a realização deste estudo. Assim, contribui para o entendimento das relações teóricas investigadas na pesquisa. Também fornecem novas evidências das condições em que empresas do setor automobilístico sediadas no Brasil conseguem alcançar melhor desempenho.

Estes resultados também contribuem a outras organizações, para que estas possam compreender os benefícios da adoção de tais práticas de gestão. Também revelam os efeitos que as capacidades absorptiva e de aprendizagem organizacional exercem no desempenho. Assim, entende-se que estas capacidades precisam ser promovidas em âmbito organizacional, para que estas empresas possam alcançar melhor desempenho.

Em síntese, a partir do estudo realizado e dos resultados encontrados, pôde-se verificar que empresas do setor automobilístico que atuam no Brasil, que tem suas capacidades organizacionais desenvolvidas, adotam práticas de gestão interna e externa de custos, apresentam melhor desempenho.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

Autores que testaram a relação entre essas variáveis, citaram que ter uma empresa com um sistema todo integrado e um bom sistema de informação pode influenciar a adoção de práticas de gestão externa de custos. Assim, uma oportunidade de pesquisa identificada na literatura é incluir neste modelo teórico de análise os efeitos do nível de integração dos sistemas



de informação utilizados, bem como o nível de confiança e interdependência entre as partes relacionadas.

Mesmo que este estudo se difere de outros estudos desenvolvidos sobre o tema, acredita-se que essas duas variáveis (capacidade absorptiva e de aprendizagem organizacional) poderiam exercer influência na relação entre a adoção de práticas de gestão de custos, seus condicionantes e o desempenho. A capacidade de inovação de uma empresa também pode ser observada quando da realização de novos estudos, assim como seus investimentos em P&D.

Além destas variáveis, outras que poderiam influenciar o desempenho organizacional, as capacidades organizacionais e a empresa adotar ou não práticas de gestão são: a qualidade da informação gerada; com que dinamismo ela é disponibilizada aos gestores; período em que a informação é disponibilizada aos gestores; se essa informação é de fácil entendimento; e a dificuldade da empresa manter os investimentos em determinadas áreas.

Por fim, entende-se que se gestores estão se baseando em estudos com informações que não sejam atuais, a qualidade das decisões tomadas poderia comprometer o seu desempenho, pois pode acontecer das informações já estarem ultrapassadas e de os custos que estão sendo incorridos atualmente serem outros totalmente diferente dos atuais. Tais elementos podem se constituir oportunidade a realização de novos estudos.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, A. V. de.; CORREA, D.; A, LOURENÇO, G. A. Atributos da aprendizagem organizacional: um estudo de caso. **UNOPAR Cient., Ciênc. Juríd. Empres.**, Londrina, v. 13, n. 2, p. 85-94, Set. 2012. Disponível em: <<http://revista.pgsskroton.com.br/index.php/juridicas/article/viewFile/745/714>>. Acesso em 27 de junho de 2019.
- AMORIN, W. A. C. de; FISCHER, A. L., A aprendizagem organizacional e suas bases econômicas. **Nova Economia**. Belo Horizonte 23 (2), 329-366\_mai-agosto de 2013. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/neco/v23n2/04.pdf>>. Acesso em: 27 de junho de 2019.
- ANTONACOPOULOU, Elena. The social complexity of organizational learning: the dynamics of learning and organizing. **Management Learning**, 38 (3), 277 - 295. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1350507607079029?journalCode=mlqb>>. Acesso em: 20 out. 2018.
- ANTONELLO, Claudia S. O processo de aprendizagem entre níveis individual, grupal e organizacional: desenvolvimento de competências. **Organizações em contexto**. Ano 3, n. 5, junho 2007. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/OC/article/view/1336>>. Acesso em: 16 nov. 2018.
- ANTONELLO, Claudia S.; GODOY, A. S. A encruzilhada da aprendizagem organizacional: uma visão multiparadigmática. **Revista de Administração Contemporânea – RAC**, 14(2). Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/1132/a-encruzilhada-da-aprendizagem-organizacional--uma-visao-multiparadigmatica>>. Acesso em: 25 nov. 2018.
- ARAÚJO, Wagner Freire de. et al. Gestão de custos como ferramenta estratégica para o aumento da competitividade através de sistema de custeios básicos. **Administradores**. Disponível em: <<https://administradores.com.br/artigos/gestao-de-custos-como-ferramenta-estrategica-para-o-aumento-da-competitividade-atraves-de-sistemas-de-custeios-basicos>>. Acesso em 16 de jun. de 2019.
- ARGYRIS, C.; SCHÖN, D. Organizational learning: a theory of action perspective. **Sage Journals**. San Francisco, CA: Jossey-Bass, 1978. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/105256299702100102>>. Acesso em: 10 de junho de 2019.
- ASSIS, Edirene Teresinha de, et al. Relevância e desafios do perfil do auditor externo: um estudo de caso. **XI Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**. Disponível em <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/702050.pdf>>. Acesso em: 12 de jun. de 2019.
- BALESTRIN, A.; VERSCHOORE, J. **Redes de cooperação empresarial: estratégias de gestão na nova economia**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2016.
- BORNIA, Antônio C. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COHEN, W.; LEVINTHAL, D. Absorptive capacity: a new perspective on learning and innovation. **Administrative Science Quarterly**, 35(2), 128–152. Disponível em: <[https://www.jstor.org/stable/2393553?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/2393553?seq=1#page_scan_tab_contents)>. Acesso em: 25 nov. 2018.

COLLIS, Hill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COSTA, Scheila Aparecida Santos da. **Gestão externa de custos: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2010.

COSTA, Gustavo da Silva. **A influência da governança corporativa no desempenho econômico em empresas de capital aberto no Brasil**. Porto Alegre. Dissertação (Mestrado Administração de Empresas da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da Pontifícia)-Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

COSTA, Robson Antonio Tavares, et. al, O papel das técnicas contábeis no desenvolvimento das micro e pequenas empresas de atividades comerciais. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas**, v.1, n.1, p.47 – 56. Jan./Fev. 2016. Disponível em <[http://files.comunidades.net/robsontavares/5o\\_papel\\_das\\_tecnicas\\_contabeis.pdf](http://files.comunidades.net/robsontavares/5o_papel_das_tecnicas_contabeis.pdf)>. Acesso em: 12 de jun. de 2019.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DAVENPORT, T.; PRUSAK, L. **Conhecimento empresarial: como as organizações gerenciam o seu capital intelectual**. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

DEMSETZ, H. Toward a theory of property rights. **American Economic Review**, v.57, p. 347-373, May, 1967.

DENCKER, Ada de Freitas Maneti. **Métodos e técnicas de pesquisa em turismo**. 4. ed. São Paulo: Futura, 2000.

\_\_\_\_\_. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. 3. ed. São Paulo: McGraw- Hill do Brasil, 1983.

DUARTE, E. N.; SILVA, A. K. A. da; COSTA, S. Q. da. **Gestão da informação e do conhecimento: práticas de empresa “excelente em gestão empresarial” extensivas a unidades de informação**. **Inf. & Soc.:Est.**, João Pessoa, v.17, n.1, p.97-107, jan./abr., 2007. Disponível em: <<https://cin.ufpe.br/~psgmn/Gestao%20da%20Informacao%20e%20do%20Conhecimento%20-%20GIC/Artigos/1%20-%20503-2277-1-PB.pdf>>. Acesso em: 27 de junho de 2019.

FAYARD, D.; LEE, L. S.; LEITCH, R.A.; KETTINGER, W.J. Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. **Accounting, Organizations and Society**, v. 37, n. 3, p.

168-187, 2012. Disponível em:

<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S036136821200013X>>. Acesso em: 13 de jun. de 2019.

FENWICK, Tara. Understanding relations of individual - collective learning in work: a review of research. **ResearchGate**, 39, 3, p. 227-243. 2008. Disponível em

<[https://www.researchgate.net/publication/247748448\\_Understanding\\_Relations\\_of\\_Individual--Collective\\_Learning\\_in\\_Work\\_A\\_Review\\_of\\_Research](https://www.researchgate.net/publication/247748448_Understanding_Relations_of_Individual--Collective_Learning_in_Work_A_Review_of_Research)>. Acesso em: 14 de junho de 2019.

FILENGA, Douglas. Capacidade absorptiva e a importância dos mecanismos de integração social em uma indústria alimentícia Brasileira. **ReFAE – Revista da Faculdade de Administração e Economia**, v. 5, n. 2, p. 163-185, 2014. Disponível em:

<<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/ReFAE/article/view/4845>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

FIRMINO, Giovana G.; ROCHA, Custódio T. M. A gestão estratégica de custos: vantagens de sua implementação nas novas formas de organização empresarial. **Anais XII Congresso Brasileiro de Custos**. Recife. Área temática: Gestão de custos e as novas formas de organização empresarial, 2000.

FLATTEN, T. C.; GREVE, G. I.; BRETTEL, M. Absorptive capacity and firm performance in SMEs: the mediating influence of strategic alliances. **European Management Review** 8(3): 137-152. 2011.

FLATTEN, T. C.; ENGELEN, A.; ZAHRA, S. A.; BRETTEL, M. A measure of absorptive capacity: scale development and validation. **European Management Journal** .29(2): 98-116.

FLEURY, Afonso; FLEURY, Maria Tereza Leme. **Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Aprendizagem e inovação organizacional: as experiências de Japão, Coréia e Brasil**. São Paulo: Atlas, 1997.

FLORES, J. S.; SILVEIRA, M. S.; SOUZA, M. A.; SANTOS, M. V. Fatores condicionantes para implementação da gestão interorganizacional de custos: um estudo empírico em empresas do Rio Grande do Sul. In: CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUL, 5., 2010, La Plata. **Anais...** La Plata: IAPUCO, 2010.

FONSECA, Carlos Juvenal Carvalho da; LOURENÇO, Jorge Tadeu Vieira; ALLEN, José Domingos Trinta. **TAO: terminologia do aprimoramento organizacional**. 1. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

FORESTO, Alberto de Matos et al. Capacidade absorptiva: revisão sistemática da literatura. **Anais do V SINGEP – São Paulo – SP – Brasil – 20, 21 e 22/11/2016**. Disponível em: <<https://singep.org.br/5singep/resultado/513.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

FUJI, A. H., O conceito de lucro econômico no âmbito da contabilidade aplicada. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 36, p. 74 - 86, setembro/dezembro 2004.

Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n36/v15n36a04.pdf>>. Acesso em: 25 de junho de 2019.

GARVIN, D.A. et al. Aprender a aprender. **HSM Management**, São Paulo: Savana, v.2, n.9, p.66-72, 1998.

GARZÓN, M. A. Capacidad dinámica de absorción: estudio de caso. **Scielo**. vol.20, n.1, pp.97-118. Disponível em: [http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0121-37092016000100011&script=sci\\_abstract&tlng=es](http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0121-37092016000100011&script=sci_abstract&tlng=es). Acesso em: 15 de junho de 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade geral**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GUNS, B. **A organização que aprende rápido**: seja competitivo utilizando o aprendizado organizacional. São Paulo: Futura, 1998.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. 1. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thonson Learning, 2001.

HRONEC, S. M. **Sinais vitais**: usando medidas de desempenho da qualidade, tempo e custo para traçar a rota para o futuro de sua empresa. 1. ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**. v. 3, p. 305-360, 1976.

KASPCZAK, Márcia Cristina de Mello; SCANDELARI, Luciano. Um estudo exploratório sobre a utilização das informações de custos em indústrias de confecções na cidade de ponta grossa. **Journal Technol. Manag. Innov.** 2007, Volume 2, Issue 3. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=84720311>>. Acesso em: 13 de jun. de 2019.

KAPLAN, S. R.; NORTON P. D. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KIM, D. H. The link between individual and organizational learning. **The strategic management of intellectual capital**. p. 41-62, 1998. Disponível em <<https://sloanreview.mit.edu/article/the-link-between-individual-and-organizational-learning/>>. Acesso em: 19 de junho de 2019.

KOULOPOULOS, T.M. **Inovação com resultado**. 1. Ed. São Paulo: Gente, 2011.

LABES, Emerson Moisés. **Questionário**: do planejamento à aplicação na pesquisa. 1. ed. Chapecó: Grifos, 1998.

LANE, P.J.; KOKA, B.R.; PATHAK, S. The reification of absorptive capacity: a critical review and rejuvenation of the construct. **Academy of Management Review**, v. 31, n. 4, p. 833-863, 2006.

LEONE. G.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997

LIN, C.; TAN, B.; CHANG, S. The critical factors for technology absorptive capacity. **Industrial Management & Data Systems**. v. 102, n. 6, p. 300-308, 2002.

LOIOLA, Elisabeth; LEOPOLDINO, Cláudio. Aprendizagem organizacional e desempenho: o que podemos aprender dessa relação? **Revista Psicologia: Organizações e Trabalho**, 13(2), maio-ago 2013, p. 187-202. Disponível em: <[http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1984-66572013000200007](http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-66572013000200007)>. Acesso em: 16 nov. 2018.

LOIOLA, R.; PEREIRA, M. E.; GONDIM, S. Aprendizagem e mecanismos de aprendizagem de trabalhadores em empresas da fruticultura irrigada do Baixo-Médio São Francisco. **Gest. Prod.**, 18(1),1-13.

LOPES, Antonio Carlos Vaz; MENEZES, Emilio Araujo. A integração do sistema abc e custo-meta como vantagem competitiva na gestão estratégica de custos. **Anais VIII Congresso Brasileiro de Custos**. UNISINOS/RS. Área temática: Gestão estratégica de custos, 2001.

MARAFIGA, Camila Michele, et al., A controladoria como instrumento de informação gerencial nos processos da empresa. Disponível em: <<http://www.fema.com.br/sitenovo/wp-content/uploads/2016/09/1-A-Controladoria-como-Instrumento-de-Inforna%C3%A7%C3%A3o-Gerencial-nos-Processos-da-Empresa.pdf>>. Acesso em: 12 de jun. de 2019.

MARION, Carlos José. **Contabilidade Básica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo. Atlas, 2018.

MARTINS, Roberto Antônio; NETO, Pedro Luiz de Oliveira Costa. Indicadores de desempenho para a gestão pela qualidade total: uma proposta de sistematização. **Gestão e produção**, v.5, n.3, p. 298-311, dez. 1998. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/gp/v5n3/a10v5n3.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

MATTAR, Fauze Najeb. **Pesquisa de marketing**: metodologia, planejamento. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MCNAIR, C. J. Beyond the boundaries: future trends in cost management. **Journal Cost Management**, v 21, n 1, p. 10-21, jan./feb., 2007. Disponível em: <<https://scinapse.io/papers/87702291>>. Acesso em: 13 de jun. de 2019.

MELLO, Márcio R. de. **Sistema integrado de custo padrão, orçamento e contabilidade como instrumento de mensuração e avaliação de desempenho econômico** – estudo de caso da Gerdaui Riograndense. Dissertação (Mestrado em contabilidade)-Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2002.

MICHELS, A.; ZONATTO, V. C. S. Efeitos da gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absorptiva e da gestão de custos interorganizacionais. **XXIV Congresso Brasileiro de Custos** – Florianópolis, SC, Brasil, 15 a 17 de novembro de 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4248/4248>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

MICHELS, A.; ZONATTO, V. C. S.; SCHUSTER, H. A. Efeitos da integração eletrônica dos sistemas externos de informação no desenvolvimento da capacidade absorptiva e da gestão de custos interorganizacionais. In: 8º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2018, Florianópolis. 8º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2018. v. 1. p. 01-16.

MILAN, Gabriel S.; et al. As estratégias de precificação e o desempenho das empresas. **REAd - Revista Eletrônica de Administração**. Porto Alegre – Edição 84 - Nº 2 – Maio / Agosto 2016 – p. 419 – 452. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/read/v22n2/1413-2311-read-22-02-00419.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos** – custo-alvo e custo-Kaizen. 1.ed. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MORÉ, Rafael Pereira Ocampo. et al. Interfaces da capacidade absorptiva numa perspectiva organizacional. **Revista Inova Ação**, Teresina, v. 3, n. 2, art. 3, p. 30-52, jul./dez. 2014. Disponível em: <[www4.fsnet.com.br/revista/index.php/inovaacao/article/download/806/pdf1](http://www4.fsnet.com.br/revista/index.php/inovaacao/article/download/806/pdf1)>. Acesso em: 12 de jun de 2019.

MOREIRA, Matheus Campolina. **A escrituração dos livros empresariais**. Minas Gerais, 2010.

MOURA, Herval da Silva. O custeio por absorção e o custeio variável: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa? **Sitientibus**. n.32, p.129-142, jan./jun. 2005. Disponível em: <[http://www2.uefs.br/sitientibus/pdf/32/o\\_custeio\\_por\\_absorcao\\_e\\_o\\_custeio\\_variavel.pdf](http://www2.uefs.br/sitientibus/pdf/32/o_custeio_por_absorcao_e_o_custeio_variavel.pdf)>. Acesso em: 13 de jun. de 2019.

MOWERY, D.C.; OXLEY, J.E. Inward technology transfer and competitiveness: the role of national innovation systems. **Cambridge journal of economics**, v. 19, n. 1, p. 67-93, 1995.

NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

NEELY, A.D; Gregory, M.J; PLATTS, K.W. Projeto de sistema de medição de desempenho: uma revisão de literatura e agenda de pesquisa. **Jornal Internacional de Operações e Gestão de Produção**, Vol. 15 No. 4, pp. 80-116, 1995. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.582.4357&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

NÉRIS, Jorge Santos. **O conceito de aprendizagem organizacional como processos de estruturação do conhecimento organizacional.** Tese (Doutorado em Psicologia)-Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012.

NETO, Roseli Jenoveva. **A capacidade absorviva no processo de gestão da inovação: análise em empresas consideradas inovadoras.** Tese (Doutorado em Engenharia e Gestão do Conhecimento)-Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

NOER, David M. **Rompendo barreiras: como mudar pessoas e empresas.** 1. ed. São Paulo: Futura, 1997.

NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação.** 1. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

OLVE, Nils-Göran, ROY, J.; WETTER, M. **Condutores da Performance: um guia prático para o uso do balanced scorecard.** 1. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

PACHECO, M. G. Gestão estratégica de custos em uma abordagem gerencial da produção para alinhamento de estratégia. **Revista Intellectus**, 2003. Disponível em: <<http://www.revistaintellectus.com.br/DownloadArtigo.ashx?codigo=63>>. Acesso em: 12 de junho de 2019.

PETROVA, A. I.; ZARUDNEV, A. I. Strategic aspects of cost management. **European Researcher**, 47 (4-3), p.1009-1013.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.** 13 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos. Modelo conceitual de gestão de custos para estruturas organizacionais contemporâneas. **Anais XII Congresso Brasileiro de Custos.** Recife. Área temática: Gestão de custos e as novas formas de organização empresarial, 2000.

PRATES, G. A., OSPINA, M. T., Tecnologia da informação em pequenas empresas: fatores de êxito, restrições e benefícios. **RAC**, v. 8, n. 2, Abr./Jun. 2004: 09-26. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v8n2/v8n2a02.pdf>>. Acesso em: 25 de junho de 2019.

RECKZIEGEL, Valmor. **Práticas de gestão de custos adotadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do estado do Paraná.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SÁ, Antonio Lopes de. **Dicionário de Contabilidade.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos.** São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Manual de contabilidade de custos.** 1. ed. São Paulo: Atlas 2015.



\_\_\_\_\_. **Contabilidade geral**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Renata. Apostila de metodologia científica. Brusque: **ASSEVIM** – Associação Educacional do Vale do Itajaí-Mirim, fev. 2008. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/333629173/Apostila-Mc-Assevim>>. Acesso: 16 out. 2018.

SILVA, Moacyr de Lima e. **Contabilidade geral**. 1. ed. São Paulo: Érica, 2010.

SILVA, Christian Luiz da. Gestão estratégica de custos: o custo na cadeia de valor. In: **Revista FAE**, Curitiba. V.2, n.2, 1999. Disponível em: <[https://www.ecrconsultoria.com.br/sites/default/files/gestao\\_estrategica\\_de\\_custos](https://www.ecrconsultoria.com.br/sites/default/files/gestao_estrategica_de_custos)>. Acesso em: 12 de junho de 2019.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting**, 59 (4): 26–29. 1981.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. 1. ed. São Paulo: Atlas 2009.

SOUZA, Marcos Antonio de; HEINEN, Ana Cristine. Práticas de gestão estratégica de custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília · v. 15 · n. 2 · p. 23 - 40 · mai/ago 2012. Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/397>>. Acesso em: 28 out. 2018

SOUZA, Marcos Antonio de et al. Práticas de gestão de custos alinhadas ao posicionamento estratégico de um sistema de crédito cooperativo. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações** – FEA-RP/USP, v. 4, n. 9, p. 145-167, mai-ago 2010. Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos162016/172.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

SOUZA, Marcos Antonio de. et al. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicaso em empresas da região da serra Gaúcha. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v. 8, n. 2, p. 43-63, abr./jun., 2012. Disponível em: <<http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2381/1944>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

SZUSTER, Natan et al. **Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SZUSTER, Natan; CARDOSO, Ricardo Lopes; SZUSTER, Fortunée Rechtman; SZUSTER, Fernanda Rechtman; SZUSTER, Flávia Rechtman. **Contabilidade Geral: introdução à contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TAKASHINA, N.T.; FLORES, M.C.X. Indicadores da qualidade e do desempenho – como estabelecer e medir resultados. Rio de Janeiro, **QualityMark**, p. 103. 1996.

TEECE, D., PISANO, G., SHUEN, A.. Dynamic capabilities and strategic management. **Strategic Management Journal**, 18(7),509–533.

VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de; GAMBOA, Ulisses Monteiro Ruiz de; TUROLLA, Frederico Araujo. **Macroeconomia para gestão empresarial**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos um enfoque direto e objetivo**. 9. ed. São Paulo: Frase Editora, 2010.

WALSH, J. P.; UNGSON, G. R. .Organizational memory. **Academy of Management Review**. v. 16, n. 1, p. 57-91, 1991.

Wang, C.; Ahmed, P.. Dynamic capabilities: a review and research agenda. **International Journal Of Management Reviews**. 9(1): 31-51.

WOUTERS, M.; MORALES, S.; GROLLMUSS, S. SCHEER, M.. Methods for cost Management during product development: a review and comparison of different literatures. In: **Advances in Management Accounting**. Emerald Group Publishing Limited. p. 139-274, 2016.

ZAHRA, S. A.; GEORGE, G. Absorptive capacity: a review, reconceptualization, and extension. **Academy of Management Review**, v. 27, n. 2, p. 185-203, Apr. 2002.

ZONATTO, C. da S., et. al, Investigação de práticas de gestão de custos conjuntos em indústrias de laticínios: uma abordagem contingencial. **Cont. UEM – Paraná** v. 33 n. 1 p. 123-142 janeiro / abril 2014. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/17007/13125>>. Acesso em 27 de junho de 2019.

## APÊNDICE

Prezado gestor. Meu nome é Leonardo Deves e sob a orientação do Prof. Dr. Vinícius Zonatto, estou realizando meu trabalho de conclusão de curso na Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Para tanto, necessito coletar informações sobre a adoção de práticas de gestão de custos em organizações industriais brasileiras. O objetivo da minha pesquisa é avaliar a influência de capacidades organizacionais na relação entre a adoção de práticas de gestão de custos (interna e externa) e o desempenho. Informamos que em momento algum será necessária sua identificação ou a identificação da empresa em que atua. Os dados coletados serão tratados de maneira quantitativa e consolidada, não permitindo a identificação de respostas individuais. Você poderá desistir de participar a qualquer momento desta pesquisa, se assim desejar, não concluindo o envio do formulário de respostas. Ao concluir o envio de suas respostas voluntariamente você concorda com a utilização destes dados para a produção do meu trabalho e a elaboração de um artigo científico, sem sua identificação ou a identificação de sua empresa, e com os dados sendo analisados de maneira consolidada. Agradecemos imensamente sua colaboração. Sua participação é muito importante para que eu possa concluir minha pesquisa. Muito obrigado. Atenciosamente, Leonardo Deves.

### Bloco 1 – Práticas de Gestão Interna de Custos

As afirmativas abaixo estão relacionadas a gestão interna de custos da empresa. Por gentileza indicar até qual ponto você discorda ou concorda com as afirmações. O grau de concordância varia entre (1) discordo totalmente e (7) concordo totalmente.

N.	Afirmativas sobre Gestão Interna de Custos	Discordo Totalmente ←————→ Concordo Totalmente						
		1	2	3	4	5	6	7
<b>Dentro de nossa empresa, nós usamos:</b>								
GI_01	Informações de custeio para determinar se os custos são fixos ou variáveis;							
GI_02	Normas e orçamentos de desempenho para gerir ou controlar os custos internos dentro da nossa empresa;							
GI_03	Custos Baseados em Atividade (ABC) para determinar custos associados a atividades específicas;							
GI_04	Informações sobre o custo associado com atividades específicas para gerenciar os custos de atividades e processos (por exemplo: Gestão Baseada em Atividades (ABM));							
GI_05	Uso de <i>Kaizen</i> ou outros processos de melhoria contínua;							
GI_06	Custeio alvo no planejamento interno, design e desenvolvimento de produtos e serviços;							
GI_07	Uma análise das atividades internas da cadeia de valor como parte da nossa gestão dos custos internos;							
GI_08	Redesenho de processos de negócios (reengenharia) para gerenciar os custos;							
GI_09	TQM, Seis Sigma ou outros processos para gerenciar os custos associados à qualidade;							
GI_10	Medidas não financeiras de desempenho, tais como o <i>balanced scorecard</i> como parte do nosso processo de gestão de custos internos;							
GI_11	<i>Activity-Based Costing</i> (ABC) para avaliar os custos internos de trabalho com os nossos parceiros da cadeia de suprimentos;							
GI_12	Medidas da eficiência dos processos que convertem nossos recursos (como material, trabalho e bens e serviços);							
GI_13	Procedimentos de gestão de inventário para gerenciar e controlar o trabalho em andamento (o que está em execução), a mercadoria ou outros custos de inventário interno;							

### Bloco 2 – Práticas de Gestão de Custos Interorganizacionais

As afirmativas abaixo estão relacionadas a Gestão de Custos Interorganizacionais. Por gentileza indicar até qual ponto você discorda ou concorda com as afirmações. O grau de concordância varia entre (1) discordo totalmente e (7) concordo totalmente.

N.	Afirmativas sobre Gestão de Custos Interorganizacionais	Discordo $\longleftrightarrow$ Concordo						
		Totalmente					Totalmente	
		1	2	3	4	5	6	7
<b>Nossa empresa e nossa principal empresa parceira em conjunto:</b>								
GCI_01	Analizamos as informações de custo interorganizacional para determinar se os custos são fixos ou variáveis;							
GCI_02	Desenvolvemos demanda comum, vendas ou previsões de encomendas;							
GCI_03	Medimos os custos interorganizacionais em função das atividades que impulsionam os custos (ou seja, nós aplicamos ABC para a Gestão de custos interorganizacionais);							
GCI_04	Utilizamos as informações sobre as atividades que impulsionam a GCI para gerir e controlar essas atividades. (Ou seja, nós aplicamos gestão de custos baseada em atividades aos custos interorganizacionais);							
GCI_05	Nos envolvemos em processos de melhoria contínua ( <i>Kaizen</i> por exemplo) para controlar os custos interorganizacionais;							
GCI_06	Utilizamos os processos do custeio alvo interorganizacionalmente para atender os preços de mercado para o nosso produto, proporcionando uma margem de lucro para a nossa empresa e nosso parceiro;							
GCI_07	Nos envolvemos em investigações dos custos interorganizacionais, a fim de analisar a estrutura de custos dos processos / produtos que têm impacto sobre ambas as empresas;							
GCI_08	Nos envolvemos em analisar a funcionalidade de preço-qualidade (trade-off) para gerir os custos comuns, a fim de oferecer um nível adequado de funcionalidade, preço e qualidade;							
GCI_09	Praticamos a <i>open book accounting</i> com nossas empresas parceiras.							
GCI_10	Realizamos redesenho de processos de negócios para gerenciar e controlar os custos interorganizacionais;							
GCI_11	Usamos processos para gerenciar e controlar o inventário (por exemplo, Just-in-Time) para controlar os custos interorganizacionais;							
GCI_12	Partilhamos bens ativos comuns com os nossos parceiros ou colocamos a disposição de nossa principal empresa parceira para coordenar as atividades e / ou para reduzir custos;							
GCI_13	Colocamos funcionários para exercer a mesma função na empresa parceira, e recebemos seus funcionários para trabalhar em nossa empresa com a finalidade de coordenar atividades e colaborar em planos de produtos ou serviços, design ou desenvolvimento recíproco;							
GCI_14	Promovemos e desenvolvemos a gestão de custos interorganizacionais das atividades em colaboração para gerenciar e controlar os custos globais de ambas as empresas;							
GCI_15	Analizamos e gerenciamos nossos custos globais da cadeia de suprimentos ou cadeia de valor, que ultrapassam a nossa empresa e nossa principal empresa parceira;							

GCI_16	Trabalhamos para gerenciar os custos de qualidade na cadeia de valor interorganizacional;								
--------	---	--	--	--	--	--	--	--	--

### Bloco 3 – Capacidade Absortiva

As afirmativas abaixo estão relacionadas a capacidade absorptiva da empresa. Por gentileza indicar até qual ponto você discorda ou concorda com as afirmações. O grau de concordância varia entre (1) discordo totalmente e (7) concordo totalmente.

N.	Afirmativas sobre Capacidade Absortiva	Discordo Totalmente ←————→ Concordo Totalmente						
		1	2	3	4	5	6	7
<b>Em nossa empresa...</b>								
CAP_01	Colaboradores de diferentes setores de nossa empresa compartilham informações que permitem desenvolver produtos atuais e novos							
CAP_02	Nossa empresa possui sistemas, métodos ou ferramentas para manter e gerenciar informações sobre clientes, mercados e tecnologias							
CAP_03	Nossa empresa tem funcionários treinados para discutir e compreender as necessidades dos clientes							
CAP_04	Nossa empresa analisa constantemente a possibilidade de adotar novas tecnologias							
CAR_01	Nossa empresa possui recursos (sistemas, ferramentas, equipamentos) que permitem melhorar seu processo							
CAR_02	Nossa empresa promove ações como reuniões e workshops para melhorar seu processo							
CAR_03	Nossa empresa tem funcionários treinados para melhorar/desenvolver produtos atuais e novos							
CAR_04	Nossa empresa tem estabelecido rotinas para melhorar/desenvolver produtos atuais e novos							

### Bloco 4 – Capacidade de Aprendizagem Organizacional

As afirmativas abaixo estão relacionadas a capacidade de aprendizagem de sua organização. Por gentileza indicar até qual ponto você discorda ou concorda com as afirmações apresentadas a seguir. O grau de concordância varia entre (1) discordo totalmente e (7) concordo totalmente.

N.	Afirmativas sobre Capacidades Organizacionais	Discordo Totalmente ←————→ Concordo Totalmente						
		1	2	3	4	5	6	7
<b>Nossa empresa:</b>								
AP1	... mantém programa de aprendizagem de conhecimento industrial.							
AP2	... mantém treinamento educacional interno frequente.							
AP3	... mantém programas de partilha de conhecimento e formação de grupos de aprendizagem.							
AP4	... mantém programas de aprendizagem interna frequente.							
AP5	... mantém banco de dados de gerencia006Dento de conhecimentos, para acesso.							

### Bloco 5 – Desempenho Organizacional

As afirmativas abaixo estão relacionadas ao desempenho organizacional de sua empresa. Por gentileza indicar até qual ponto você está discorda ou concorda com as afirmações apresentadas a seguir. O grau de concordância varia entre (1) discordo totalmente e (7) concordo totalmente.

N.	Afirmativas sobre Desempenho Organizacional	Discordo Totalmente ←————→ Concordo Totalmente						
		1	2	3	4	5	6	7
<b>Com relação ao Desempenho Organizacional, a nossa empresa aumentou:</b>								
DO1	Lucratividade (percentual de lucro líquido dividido pela receita líquida).							
DO2	Taxa de retenção de clientes.							

DO3	Taxa de crescimento de vendas.								
DO4	Taxa de crescimento de lucros.								
DO5	Retorno sobre investimentos (percentual de lucro líquido dividido pelo total de investimentos).								

**Bloco 5: Informações Gerais para Caracterização dos Participantes da Pesquisa:**

Idade: \_\_\_\_\_ anos

Sexo: ( ) 1. Feminino ( ) 2. Masculino

Maior Titulação: ( ) Graduação ( ) Especialização ( ) Mestrado ( ) Doutorado

Cargo ocupado na empresa: \_\_\_\_\_

Área a que está vinculado: \_\_\_\_\_

Tempo de experiência na função: \_\_\_\_\_

Empresa: ( ) 1. Nacional ( ) 2. Multinacional

Capital: ( ) 1. Aberto ( ) 2. Fechado ( ) 3. Sociedade Limitada

Controle: ( ) 1. Familiar ( ) 2. Não Familiar

Faturamento anual aproximado:

- ( ) Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões ( ) Entre R\$ 2,4 milhões e R\$ 16 milhões  
 ( ) Entre R\$ 16 milhões e R\$ 90 milhões ( ) Entre R\$ 90 milhões e R\$ 300 milhões  
 ( ) Maior que R\$300 milhões

Número de funcionários aproximado da empresa: \_\_\_\_\_

Ano de fundação: \_\_\_\_\_