

Efeitos da gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absorptiva e da gestão de custos interorganizacionais

Andressa MICHELS (UNOESC) - mana.michels@hotmail.com

Vinícius Costa da Silva Zonatto (FURB) - viniuzonatto@gmail.com

Resumo:

Esta pesquisa avalia os efeitos dos recursos de gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absorptiva e da gestão de custos interorganizacionais. Pesquisa descritiva, realizada com abordagem quantitativa dos dados com uma amostra de 100 gestores de organizações industriais brasileiras que possuem responsabilidade pelo setor de custos nas empresas pesquisadas. Para a análise dos dados foi utilizada a estatística descritiva e método multivariado da análise de trajetórias (path analysis). Os resultados indicam que o desenvolvimento de recursos de gestão interna de custos influencia positivamente a capacidade absorptiva destas empresas, em relação a gestão e uso de informações de custos em seus processos de gestão. Do mesmo modo, influencia positivamente a adoção de práticas de gestão externa de custos, denominadas de gestão de custos interorganizacionais, sendo esta influência de maneira direta e indireta (a partir do desenvolvimento da capacidade absorptiva das empresas). Estes achados corroboram com as concepções teóricas preconizadas pela Visão da Firma Baseada em Recursos, que prescreve que o desenvolvimento de recursos estratégicos contribui para o desenvolvimento das capacidades organizacionais. Contudo, também revelam que nem todas as empresas conseguem desenvolver estes recursos, o que compromete o desenvolvimento de sua capacidade de gestão e a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais. Assim, conclui-se que o desenvolvimento de tais recursos se constituem facilitadores da adoção de práticas de gestão de custos sob a perspectiva interorganizacional.

Palavras-chave: *Gestão interna de custos. Capacidade de absorção. Gestão de Custos Interorganizacionais.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Efeitos da gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absorptiva e da gestão de custos interorganizacionais

Resumo:

Esta pesquisa avalia os efeitos dos recursos de gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absorptiva e da gestão de custos interorganizacionais. Pesquisa descritiva, realizada com abordagem quantitativa dos dados com uma amostra de 100 gestores de organizações industriais brasileiras que possuem responsabilidade pelo setor de custos nas empresas pesquisadas. Para a análise dos dados foi utilizada a estatística descritiva e método multivariado da análise de trajetórias (*path analysis*). Os resultados indicam que o desenvolvimento de recursos de gestão interna de custos influencia positivamente a capacidade absorptiva destas empresas, em relação a gestão e uso de informações de custos em seus processos de gestão. Do mesmo modo, influencia positivamente a adoção de práticas de gestão externa de custos, denominadas de gestão de custos interorganizacionais, sendo esta influência de maneira direta e indireta (a partir do desenvolvimento da capacidade absorptiva das empresas). Estes achados corroboram com as concepções teóricas preconizadas pela Visão da Firma Baseada em Recursos, que prescreve que o desenvolvimento de recursos estratégicos contribui para o desenvolvimento das capacidades organizacionais. Contudo, também revelam que nem todas as empresas conseguem desenvolver estes recursos, o que compromete o desenvolvimento de sua capacidade de gestão e a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais. Assim, conclui-se que o desenvolvimento de tais recursos se constituem facilitadores da adoção de práticas de gestão de custos sob a perspectiva interorganizacional.

Palavras-chave: Gestão interna de custos. Capacidade de absorção. Gestão de Custos Interorganizacionais.

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1 Introdução

As organizações são constantemente submetidas a mudanças existentes no seu contexto de atuação, as quais estão relacionadas desde as intervenções estabelecidas pelo governo, mediante a implementação e/ou alteração de atos regulatórios (legislações), o surgimento de tecnologias inovadoras, ou a mudança no perfil de seus clientes e suas novas exigências. Vive-se em um meio cada vez mais competitivo, exigindo das empresas mais capacidade para resolver problemas, tomar decisões em um menor tempo de resposta, frente às ameaças da concorrência (BATARSEH; DASPIT; USHER, 2017).

Buscando manter a competitividade no ambiente turbulento, os recursos disponíveis devem evoluir constantemente (AMBROSINI; BOWMAN, 2009). Assim, empresas têm procurado se organizar de tal maneira que consigam suprir as suas deficiências e ainda obter vantagem competitiva, uma vez que as inovações desempenham um papel vital na vantagem competitiva da empresa, influenciando direta e indiretamente no seu desempenho (SALOMO; WEISE e GEMÜNDEN, 2007).

Identificar fontes de crescimento é, no entendimento de Qian e Jung (2016), o primeiro passo na busca por estratégias empresariais, visando acompanhar o ambiente competitivo. Uma das fontes para tal, são os recursos disponíveis na organização. Entende-se como recurso os ativos, as capacidades, os processos organizacionais, os atributos empresariais e os conhecimentos existentes em uma empresa (BARNEY, 1991; PETERAF, 1993). A Visão Baseada em Recursos (VBR) volta seu foco de análise para o interior da firma, investigando a

força e as deficiências de seu posicionamento em recursos (BURLAMAQUI; PROENÇA, 2013).

Visto que as organizações, na sua essência, não são autossuficientes e nem independentes em recursos (DAS; TENG, 2000; LISBOA et al., 2011), estas buscam os recursos que lhe faltam externamente. Uma alternativa encontrada pelas empresas para o acesso ou o desenvolvimento de recursos pode se dar por meio da formação de alianças estratégicas.

Nesse contexto, o estabelecimento de alianças estratégicas vem sendo uma alternativa encontrada para o acesso a recursos escassos ou inexistentes na organização (DAS, TENG, 2000; BALESTRIN; VERSCHOORE, 2008) bem como para o desenvolvimento das capacidades organizacionais e para o alcance de um melhor desempenho (FLATTEN et al., 2011).

A qualificação dos processos de gestão em organizações que estabelecem alianças estratégicas pode estar alicerçada no compartilhamento de informações e na adoção de práticas de gestão estratégica, como a gestão de custos interorganizacionais (VAN DER MEER-KOOISTRA; VOSSSELMAN, 2000.). Tais práticas de gestão permitem a avaliar maneiras eficazes de reduzir os custos totais e a identificação de oportunidades de melhoria na cadeia de valor.

A capacidade de explorar o conhecimento externo é, portanto, um componente crítico de capacidades inovadoras. Nesse contexto, o conhecimento prévio relacionado confere uma capacidade de reconhecer o valor de novas informações, assimilá-lo e aplicá-lo para fins comerciais (COHEN; LEVINHAL, 1990). Essas habilidades, constituem, de forma coletiva, o que se denomina de “capacidade de absorção” ou “capacidade absorativa” de uma empresa.

Têm-se que a capacidade absorativa de uma empresa é influenciada pelo conjunto de recursos disponíveis. Portanto, espera-se que a partir do desenvolvimento de recursos internos da organização, torne-se possível o desenvolvimento das capacidades organizacionais (COHEN; LEVINHAL, 1990) e, por conseguinte, o estímulo ao desenvolvimento e a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais por alianças estratégicas (FAYARD et al., 2012).

Nesta pesquisa, os efeitos dos recursos internos disponíveis na organização são avaliados pela adoção de práticas de gestão interna de custos. Espera-se que empresas que adotem práticas de gestão interna de custos, apresentem maiores níveis de desenvolvimento de capacidade absorativa em relação a gestão e uso de informações de custos em seus processos de gestão, bem como sejam mais propensas a adotarem práticas de gestão de custos interorganizacionais, uma vez que tendem a estabelecer controles formais de custos, favorecendo assim o compartilhamento de informações entre as alianças estratégicas estabelecidas, o que contribuirá para a busca de novos recursos. Especificamente sob esta configuração, os estudos no Brasil que abordam esta temática ainda são incipientes, estimulando a realização de novas investigações.

Frente ao exposto, surge a lacuna de pesquisa, assim definida: **Quais os efeitos da gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absorativa e da gestão de custos interorganizacionais?** Então, objetiva-se analisar os efeitos da gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absorativa e da gestão de custos interorganizacionais em organizações industriais brasileiras.

A pesquisa justifica-se por fornecer evidências da influência da adoção de tais práticas de gestão no desenvolvimento da capacidade absorativa das empresas e em sua propensão a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais. Além de fornecer evidências sobre quais práticas de gestão internas e externas são utilizadas pelas organizações participantes da pesquisa para a gestão de custos, fornece evidências do nível de capacidade absorativa desenvolvida por estas empresas e seus efeitos na adoção de práticas externas de gestão de custos.

2 Fundamentação teórica

2.1 Gestão Interna de Custos

A gestão dos custos de produção é fundamental em qualquer aspecto para que se possa assegurar a eficiência financeira das organizações (SUROWIEC, 2013), uma vez que, com base nessas informações, os gestores poderão tomar melhores decisões. A adoção de práticas de gestão interna de custos possibilita a empresa a identificação adequada dos custos de produção, bem como cobrar um valor justo por seus produtos fabricados, de modo a viabilizar o atendimento as necessidades dos seus clientes e assegurar o alcance dos resultados pretendidos pela empresa (WOUTERS et al., 2014). Em contrapartida, uma gestão inadequada de custos pode inviabilizar a organização.

Para Surowiec (2013) a gestão de custos é caracterizada como sendo um portfólio de atividades e procedimentos que possibilitam as empresas gerenciar os seus custos internos de produção. A adoção de práticas de gestão interna de custos contribui para a gestão dos recursos disponíveis na empresa, bem como a avaliação dos fatores de produção consumidos no processo de fabricação (FAYARD et al., 2012).

No contexto dos relacionamentos interorganizacionais (RI), a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais é tratada como uma extensão externa das ferramentas da gestão interna de custos, uma vez que as mesmas habilidades de planejamento e controle para gerenciar custos internos podem ser utilizadas para realizar a gestão de custos da cadeia de suprimentos (FAYARD et al., 2012; SUROWIEC, 2013). Nestes casos, as atividades de gestão interna de custos desenvolvidas pelas organizações parceiras, quando bem-sucedidas, fornecem conhecimentos que possibilitam o desenvolvimento de suas capacidades de absorção de novos conhecimentos, o que resulta em melhoria nos níveis de aprendizagem organizacional.

Assim, tem-se que a capacidade de gerir os custos internos nas organizações pode ser considerada um fator determinante no favorecimento da gestão de custos interorganizacionais. Portanto, organizações que adotam práticas formais de gestão de custos, tendem a estabelecer controles formais de custos e dispor de informações para a tomada de decisão, o que favorece o desenvolvimento da capacidade absorptiva dessas empresas.

2.2 Capacidade Absortiva

A perspectiva teórica da Visão da Firma Baseada em Recursos (VBR), apresenta a capacidade absorptiva como o elemento determinante para que a empresa possa adquirir, assimilar, transformar e aplicar conhecimentos externos em suas atividades (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002). Constitui-se um elemento básico para o desenvolvimento das capacidades organizacionais.

A capacidade de absorção refere-se à capacidade das empresas de potencializarem a utilização dos recursos que possuem e também de reconhecerem recursos valiosos, assimilá-los e adaptá-los ao seu contexto organizacional. Resulta do efeito cumulativo da aprendizagem contínua desenvolvida por uma empresa (COHEN; LEVINTHAL, 1990). Envolve a capacidade de um empreendedor para iniciar um novo negócio como uma forma de explorar os recursos exógenos, criando novos conhecimentos (QIAN; ACS, 2013). Destarte, ter uma capacidade absorptiva forte, representa, em parte, a vantagem competitiva buscada pelas empresas (ALVAREZ; BUSENITZ, 2001).

Qian e Jung (2016) mencionam que a capacidade de absorção é um mecanismo eficaz para resolver o problema do filtro de conhecimento, ou seja, as empresas absorvem o que é importante para elas. No contexto da gestão de custos, a capacidade absorptiva de uma empresa tem sido abordada como sua expertise na gestão de informações relacionadas aos custos de

produção, tanto em âmbito interno quanto no contexto externo da organização, em sua cadeia de valor (FAYARD et al., 2012).

De modo geral, o conhecimento anterior disponível nas organizações auxilia a empresa a reconhecer o valor e assim absorver e aplicar os novos conhecimentos relacionados a informação de custos. Assim, qualifica seus processos de gestão e uso desta informação. Desta forma, Fayard et al. (2012) depreendem que o conhecimento prévio em gestão interna de custos é um dos principais determinantes do desenvolvimento desta capacidade absorptiva das empresas, bem como a sua propensão a adoção de práticas de gestão externa de custos, visto que quando as pessoas aprendem mais rápido, a base de conhecimento da empresa se expande mais facilmente, influenciando as relações estabelecidas em âmbito interorganizacional.

2.3 Gestão de Custos Interorganizacionais

Uma empresa que possui uma gestão estratégica de custos eficiente tende a ser capaz de planejar e controlar suas atividades operacionais de forma eficaz, mantendo-se assim competitiva no mercado, visto o seu posicionamento estratégico adotado.

A necessidade de obtenção de recursos externos à organização, faz com que as empresas busquem parceiros com os quais passam a relacionar-se com maior frequência e assiduidade. Nestas situações, Cooper e Slagmulder (2004) mencionam que essas formas distintas de se relacionar fazem parte de um processo complexo, o que exige das empresas o desenvolvimento de práticas de gestão que facilite o compartilhamento de informações entre os membros que estabelecem o relacionamento interorganizacional.

É neste contexto que emerge a perspectiva da gestão de custos interorganizacionais (GCI). Trata-se de uma prática de gestão estratégica, constituindo-se um recurso estratégico para as empresas (FAYARD et al., 2012). A GCI defende uma concepção para a gestão de custos que ultrapassa as fronteiras das empresas. Visa incorporar no gerenciamento dos custos os valores relativos aos gastos originários com a produção das empresas parceiras que atuam na sua cadeia de suprimentos (COOPER; SLAGMULDER, 2004; COAD; CULLEN, 2006).

Souza e Rocha (2009) explicam que a GCI é um processo cooperativo no qual o controle de custos efetuado engloba, além da própria empresa, outras organizações da cadeia de suprimentos com as quais a empresa possui interações. Por meio desta, são promovidas trocas informacionais entre as empresas parceiras, o que reduz a incerteza no que tange a tomada de decisões nestas organizações, uma vez que os benefícios alcançados visam todos os membros e não apenas um elo da cadeia (COAD; CULLEN, 2006; SOUZA; ROCHA, 2009).

O foco principal a partir da adoção de tal prática de gestão é a otimização dos resultados em um contexto de cadeias produtivas globais, uma vez que é aplicada ao produto ou serviço em todas as fases de produção, desde o *design* até a sua produção (FAYARD et al., 2012). É uma prática considerada inovadora, auxiliando a promoção da competitividade empresarial (COAD; CULLEN, 2006). A partir dela, são identificadas as oportunidades que promovem agregação de valor a seus projetos, obtendo melhora nos resultados econômicos e financeiros aos envolvidos (SOUZA; BRAGA e KROMBAUER, 2014).

Trata-se de uma prática de gestão integrada, que alinha o desenvolvimento de ações conjuntas entre diferentes organizações, pautadas no alcance de objetivos comuns e visando o alcance de ganhos mútuos (COAD; CULLEN, 2006). Portanto, a GCI pode contribuir para a viabilização das alianças estratégicas (FAYARD et al., 2012), mantendo assim a empresa competitiva e oportunizando a esta o alcance de resultados positivos.

Apesar de tais evidências sugerirem que a adoção de tais práticas de gestão possa proporcionar estes benefícios as empresas parcerias, há evidências encontradas na literatura que também sugerem que determinadas empresas possuem dificuldades de implementar tais práticas de gestão. Quando isto ocorre, os níveis de capacidade absorptiva desenvolvidos por

estas empresas tendem a ser baixos, assim como seu potencial competitivo (FAYARD et al., 2012).

2.4 Hipóteses de Pesquisa

A partir das evidências encontradas na literatura, foram elaboradas três hipóteses de investigação. As hipóteses H₁ e H₂ testam os efeitos diretos dos recursos gestão interna de custos e capacidade absorptiva sobre a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais, enquanto que a H₃ testa os efeitos indiretos do recurso gestão interna de custos, mediado pela capacidade absorptiva, sobre a GCI. As hipóteses alinham-se a proposta de pesquisa desenvolvida por Fayard et al. (2012), sob a perspectiva do desenvolvimento da capacidade absorptiva relacionadas a gestão de custos.

Para um melhor controle das atividades operacionais das organizações, torna-se oportuno o gerenciamento destas atividades, principalmente no que se refere aos custos envolvidos em todo o processo produtivo. Assim, de acordo com Fayard et al. (2012), a gestão interna de custos pode ser vista como um portfólio de rotinas e atividades que possibilitam as empresas estabelecer um melhor controle sobre os custos de produção, bem como formar preços de maneira adequada, o que qualifica o processo de tomada de decisões.

Evidências da literatura têm sugerido que organizações com práticas de gestão interna de custos possuem maior facilidade para compartilhar informações, quando do estabelecimento de alianças estratégicas. Da mesma forma, podem praticar a *Open Book Accounting*, que se refere a ação de abrir as suas informações aos parceiros da cadeia de suprimentos, com o objetivo de encontrar uma forma eficiente e eficaz na redução de custos e realização das transações (MUNDAY, 1992; CARR; NG, 1995; MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001; KAJÜTER; KULMALA, 2005; HÅKANSSON; LIND, 2006; ANDERSON; DEKKER, 2009; FAYARD et al., 2012).

Desta forma, a GCI pode ser considerada uma extensão externa das práticas de gestão interna de custos (COOPER; SLAGMULDER, 1997; 2004). Assim, as habilidades e conhecimentos de processamento e controles essenciais para o desenvolvimento da gestão interna de custos podem ser aplicadas igualmente para a prática de GCI (COOPER; SLAGMULDER, 2004).

Neste contexto, espera-se que nas empresas pesquisadas que possuam uma gestão interna de custos, esse recurso sirva como facilitador e potencial influenciador para a adoção de práticas interorganizacionais de gestão de custos. Desta forma, a primeira hipótese de pesquisa versa: *H₁- Há uma relação positiva entre a Gestão Interna de Custos e a Gestão de Custos de Interorganizacionais.*

A capacidade absorptiva é vista como um recurso que permite o desenvolvimento de outros recursos, exigindo para tal o conhecimento acumulado pela organização (ZAHRA; GEORGE, 2002; FAYARD et al., 2012).

No contexto específico da gestão de custos sob a perspectiva interorganizacional, a literatura tem abordado a temática capacidade absorptiva classificando-a em três aspectos principais, capazes de influenciar positivamente a adoção de tais práticas de gestão, sendo estes: clima de comunicação, rede de comunicação e busca de conhecimento (TU et al., 2006). Neste caso, a capacidade absorptiva é resultante da combinação destes três elementos (FAYARD et al., 2012).

O clima de comunicação é primordial no desenvolvimento de RIs e, por conseguinte, para a gestão conjunta dos custos da cadeia de suprimentos a qual as organizações parceiras pertencem, uma vez que inclui aspectos como confiança entre as empresas parceiras e sua disposição para partilhar informações (TU et al., 2006). Assim, quando há o estabelecimento de um canal de comunicação aberto com o seu parceiro e quando se conhece as pessoas certas

para compartilhar informações entre estas organizações, o acesso a informação estratégica de custos é partilhado nestes relacionamentos (DYER; SINGH, 1998; TU et al., 2006).

Transações quando realizadas com frequência trazem melhorias no processo de planejamento conjugado (uma atividade da GCI), alavancando assim o desempenho da empresa e da cadeia de suprimentos em que esta está inserida (ITTNER et al., 1999). Também sugerem que um bom clima de comunicação, com confiança, é necessário para o sucesso da gestão dos custos em conjunto.

Assim, a rede de comunicação, que viabiliza a partilha de tais informações, constitui-se um recurso efetivo para o desenvolvimento de práticas de GCI (COOPER; SLAGMULDER, 2004). Contudo, esta deve estar apoiada na busca constante pelo conhecimento, o qual contribuirá para o aumento da capacidade absorptiva organizacional (ZAHRA; GEORGE, 2002; TU et al., 2006).

A literatura contábil sobre a relação da capacidade absorptiva e sua influência na adoção de tais práticas de gestão ainda é incipiente (FAYARD et al., 2012). O estudo de FAYARD et al. (2012) sugere que organizações que possuem capacidade absorptiva, caracterizada pela capacidade de reconhecer e absorver um recurso externo e adaptá-lo para que possa ser utilizado na organização, são mais suscetíveis a adotarem medidas de gestão de custos interorganizacionais. Deste modo, assumindo-se que a capacidade absorptiva é um potencial recurso facilitador à adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais, estabeleceu-se a seguinte hipótese de pesquisa: *H₂. Há uma relação positiva entre a Capacidade Absortiva da empresa e a adoção de práticas de Gestão de Custos Interorganizacionais.*

Entende-se que os conhecimentos acumulados sobre as práticas de gestão interna de custos podem vir a desempenhar um papel fundamental no desenvolvimento da capacidade absorptiva das empresas, uma vez que a acumulação de conhecimentos prévios é apontada por Cohen e Levinthal (1990) como uma condição para o desenvolvimento de tais capacidades. A existência de conhecimentos prévios sobre a gestão de custos tende a facilitar a criação de práticas de gestão sob a perspectiva interorganizacional, o que favorece o compartilhamento de informações e a aquisição de novos conhecimentos (FAYARD et al., 2012). Por consequência, também tendem a influenciar de um modo indireto a adoção de práticas de GCI (HÅKANSSON; LIND, 2006).

Neste contexto, espera-se que as empresas, ao longo de um determinado período, adquiram experiência em gestão, utilizando práticas de gestão interna de custos, o que irá contribuir para o aumento da sua capacidade absorptiva. Assim, estabeleceu-se a seguinte hipótese: *H₃. Há uma relação positiva entre a Gestão Interna de Custos e a Capacidade Absortiva da empresa.*

3 Método e procedimentos da pesquisa

Para analisar os efeitos dos recursos de gestão interna de custos e capacidade absorptiva na adoção de práticas de GCI, a pesquisa delinea-se quanto aos objetivos como exploratória, quanto aos procedimentos como uma pesquisa de levantamento ou *survey* e quanto à abordagem do problema de pesquisa, classifica-se como uma pesquisa quantitativa. A abordagem quantitativa se dá a partir da utilização de ferramentas e métodos estatísticos como a análise de trajetórias, mais conhecida como *path analysis*.

A população objeto deste estudo compreende as maiores indústrias do Brasil, classificadas pelo faturamento anual, listadas entre as Maiores e Melhores Empresas da Revista Exame (2014). A amostra da pesquisa foi composta por cem indústrias de diferentes segmentos. A escolha por essas organizações se deu em razão destas empresas serem potenciais participadoras de RIs. Este procedimento é convergente ao adotado por Fayard et al. (2012), para a investigação dos efeitos de determinados recursos sobre a adoção de práticas de GCI em alianças estratégicas.

Os sujeitos respondentes da pesquisa foram os gestores responsáveis pelo setor de custos destas empresas. O número de informações coletadas é adequado para a utilização do procedimento estatístico adotado (*path analysis*), utilizado para avaliar as interações existentes entre os constructos investigados na pesquisa. Desta forma, a amostra selecionada para a realização do estudo pode ser considerada adequada aos requisitos mínimos estabelecidos por Hair Jr., et al., (2009) para a análise de trajetórias.

Para se investigar tais relacionamentos, foi elaborado o constructo da pesquisa, o qual está dividido em três dimensões. Para identificar a capacidade absorptiva das empresas pesquisadas, utilizou-se o constructo formativo proposto por Tu et al. (2006), composto por três variáveis: busca de conhecimento, rede de comunicação e clima de comunicação. Este instrumento de pesquisa também foi utilizado em outros estudos desenvolvidos na área contábil, como Fayard et al. (2012), Zhang, Xue & Dhaliwal (2015) e Fang, Li & Lu (2016).

Para a identificação das práticas de gestão interna de custos e práticas de gestão de custos interorganizacionais adotadas pelas empresas participantes da pesquisa, utilizou-se o conjunto de práticas adotadas no estudo desenvolvido por Fayard et al. (2012).

A coleta dos dados deu-se a partir da aplicação de um questionário, construído a partir das pesquisas acima identificadas. Após a seleção das variáveis utilizadas nestes estudos, promoveu-se a tradução do instrumento de pesquisa a ser utilizado. A tradução foi revisada por profissional especializado, com experiência na língua inglesa e conhecimento da língua portuguesa. Na sequência, o instrumento de pesquisa foi submetido à apreciação de um professor pesquisador da área de custos de outra universidade, que atua na contabilidade, sendo este Doutor em Ciências Contábeis e especialista nesta temática. Tal procedimento foi adotado para análise da tradução realizada e a verificação da necessidade de eventuais adaptações nas afirmativas que compõe o instrumento utilizado na pesquisa.

Após realizou-se o pré-teste estatístico, buscando validar os constructos investigados a partir da análise do teste de confiabilidade alfa de cronbach e da análise fatorial exploratória. Neste caso, o instrumento de pesquisa foi aplicado inicialmente a uma amostra de 10 organizações industriais, o que corresponde a 10% da amostra final (100 respondentes) analisada nesta pesquisa. De posse dessas informações, realizou-se a tabulação e análise destes dados, sendo validados pelo teste de confiabilidade alfa de cronbach e a observância do agrupamento destes indicadores nos respectivos constructos de mensuração. Não necessitando de alterações, assim, efetuou-se a aplicação dos questionários e a realização da coleta de dados junto a amostra selecionada para a realização desta pesquisa, desprezando-se os resultados coletados na etapa do pré-teste.

A coleta dos dados deste estudo foi realizada com o auxílio do Centro de Estudos e Pesquisas em Administração (CEPA), órgão vinculado à Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (EA/UFRGS). O questionário utilizado foi aplicado por dois entrevistadores, por meio telefônico, no decorrer dos meses de março e abril de 2016. Para tal, os entrevistadores receberam uma capacitação inicial, onde foram apresentados os objetivos da pesquisa e o instrumento de coleta de dados. Na sequência, destacou-se cada questionamento, com o intuito de explicar o significado de cada questão para a realização da pesquisa e esclarecer eventuais dúvidas dos entrevistadores. Para todos os participantes da pesquisa, assegurou-se o anonimato. Tais procedimentos são convergentes aos adotados em outros estudos desenvolvidos na área contábil, como Zonatto (2014) e Guidini (2016).

A análise dos dados se deu inicialmente, por meio da análise estatística descritiva dos dados coletados. Na sequência, verificou-se o coeficiente do alfa de Cronbach, estabelecendo-se assim a confiabilidade dos constructos que mensuram as variáveis observadas no instrumento de pesquisa, bem como o agrupamento das variáveis observadas a partir da análise fatorial exploratória dos constructos. Por fim, utilizou-se do método multivariado da análise de trajetórias (*path analysis*) para se inferir sobre os relacionamentos testados no estudo.

4 Descrição e análise dos resultados

4.1 Caracterização inicial e validação dos constructos de mensuração

As indústrias participantes deste estudo são de diversos setores e podem ser agrupadas em 6 atividades econômicas principais, as quais representam 67% do grupo de empresas que compõe a amostra da pesquisa. Ao serem questionados sobre sua principal atividade econômica, 19% dos respondentes mencionaram ser do setor têxtil e 18% possuem suas atividades relacionadas com montagem de veículos ou fabricação de peças para tal. Tais atividades predominam na amostra deste estudo (37%). Dentre as demais atividades identificadas na pesquisa, são encontradas empresas do ramo de implementos rodoviários, construção civil, cerâmica, indústrias de móveis, porcelanatos, fabricação de fios, cabos e condutores elétricos, e de tubos e conexões, as quais perfazem os demais 33% da amostra.

Quanto ao tamanho das empresas, verificou-se que apenas 16% destas apresentaram um faturamento anual de aproximadamente R\$ 90 milhões de reais. As demais, 35% faturaram no ano anterior (2015) entre R\$ 90 milhões e R\$ 300 milhões de reais, e 49% mais de R\$ 300 milhões anuais. No que se refere ao número de funcionários dessas organizações, 59% possuem mais e 1000 colaboradores, sendo que deste total quatro empresas têm número superior a 10 mil empregados em seu quadro funcional, das quais duas contam com 40 mil empregados cada. Entre as empresas que compõem a amostra da pesquisa, 86% destas possuem mais de 25 anos de existência, sendo sete empresas centenárias.

Observou-se que todos os respondentes possuem responsabilidade na gestão de custos da organização, sendo que dentre as quatro áreas de atuação identificadas na pesquisa, a que predomina (43%) está relacionada à área de controladoria, em que os gestores ocupam cargos denominados de gestor, analista ou supervisor de custos, ou de controller. Quanto a formação acadêmica, 94% dos gestores possuem ensino superior nas áreas de Administração e/ou Ciências Contábeis. Para analisar a validação do constructo formativo capacidade absorptiva, realizou-se os testes de confiabilidade e validade do constructo de mensuração, em que os resultados são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Análise fatorial do constructo teórico de Capacidade Absortiva

Constructo	Alfa de Cronbach	KMO	Teste de Esf. Bartlett	Var. Total Explicada	Variável	Carga Fatorial	Com.
Busca de Conhecimento (CAC)	0,750	0,697	98,832 (0,000)*	57,76%	CAC 1	0,777	0,604
					CAC 2	0,665	0,442
					CAC 3	0,751	0,565
					CAC 4	0,837	0,700
Rede de Comunicação (CAR)	0,923	0,500	129,647 (0,000)*	92,87%	CAR 5	0,964	0,929
					CAR 6	0,964	0,929
Clima de Comunicação (CACL)	0,819	0,761	196,264 (0,000)*	58,95%	CACL 7	0,668	0,446
					CACL 8	0,758	0,574
					CACL 9	0,858	0,737
					CACL10	0,806	0,650
					CACL11	0,735	0,541

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos resultados encontrados nos testes apresentados na Tabela 1, pode-se verificar que o coeficiente do Alfa de Cronbach é adequado nas três subcategorias, estando todos os valores acima de 0,60. O teste KMO indicou valores adequados para esta investigação. As cargas fatoriais encontradas na análise fatorial foram todas satisfatórias, sendo superiores ao que foi estipulado como critério estabelecido para o estudo, considerando o tamanho da amostra selecionada para a realização desta pesquisa (0,55). Assim, diante dos testes de validade e confiabilidade aplicados aos dados do constructo de capacidade absorptiva, evidenciou-se que os mesmos são considerados aptos, sendo todas as variáveis mantidas para compor a análise de trajetórias. A Tabela 2 apresenta os resultados relacionados ao constructo de mensuração da Gestão Interna de Custos.

Tabela 2 - Análise Fatorial do constructo teórico de Gestão Interna de Custos

Constructo	Alfa de Cronbach	KMO	Teste de Esf. Bartlett	Var. Total Explicada	Variável	Carga Fatorial	Com.
Gestão Interna de Custos (GIC)	0,799	0,766	382,066 (0,000)*	31,10%	GIC 1	0,179	0,032
					GIC 2	0,374	0,140
					GIC 3	0,500	0,250
					GIC 4	0,523	0,273
					GIC 5	0,619	0,383
					GIC 6	0,371	0,138
					GIC 7	0,718	0,515
					GIC 8	0,502	0,252
					GIC 9	0,679	0,461
					GIC 10	0,673	0,452
					GIC 11	0,661	0,436
					GIC 12	0,606	0,367
					GIC 13	0,587	0,344
Gestão Interna de Custos (GIC)	0,783	0,829	177,922 (0,000)*	46,19%	GIC 5	0,676	0,457
					GIC 7	0,642	0,412
					GIC 9	0,730	0,534
					GIC 10	0,728	0,530
					GIC 11	0,652	0,426
					GIC 12	0,663	0,440
					GIC 13	0,660	0,436

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 1 evidenciam que o constructo gestão interna de custos é originalmente composto por 13 questões. No entanto, 6 destas foram excluídas (GIC_1 determinação de custos fixos e variáveis; GIC_2 utilizações de normas e orçamentos; GIC_3 custeios por atividades (ABC); GIC_4 custeios de atividades e processos (ABM); GIC_6 utilização de custeio alvo durante o processo de produção; e, GIC_8 reengenharia), por apresentarem carga fatorial inferior ao estipulado para a pesquisa (0,55) e/ou agruparem em um segundo fator.

Verificando-se a confiabilidade deste constructo, percebe-se que o coeficiente de alfa de cronbach (0,783) atendeu ao critério mínimo estabelecido (0,60). O teste de KMO, que alcançou um coeficiente de 0,829, indica um adequado poder de explicação entre os fatores que compõe o constructo de mensuração da variável gestão interna de custos, sendo que as variações explicadas pelas questões remanescentes perfazem o total de 46,19%. Portanto, a partir destes testes de validação, pode-se considerar que as variáveis mantidas no construto são adequadas para compor a análise de trajetórias. A Tabela 3 expõe os resultados da análise fatorial realizada para a validação do constructo da GCI.

Tabela 3 - Análise fatorial do constructo de Gestão de Custos Interorganizacionais

Constructo	Alfa de Cronbach	KMO	Teste de Esf. Bartlett	Var. Total Explicada	Variável	Carga Fatorial	Com.
Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI)	0,884	0,869	769,334 (0,000)*	41,37%	GCI 1	0,603	0,603
					GCI 2	0,597	0,597
					GCI 3	0,579	0,579
					GCI 4	0,790	0,790
					GCI 5	0,493	0,493
					GCI 6	0,471	0,471
					GCI 7	0,692	0,692
					GCI 8	0,683	0,683
					GCI 9	0,652	0,652
					GCI 10	0,635	0,635
					GCI 11	0,725	0,725
					GCI 12	0,637	0,637
					GCI 13	0,303	0,303
					GCI 14	0,754	0,754
					GCI 15	0,696	0,696
					GCI 16	0,789	0,789

Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI)	0,905	0,870	673,61 (0,000)*	47,15%	GCI 1	0,604	0,364
					GCI 2	0,613	0,376
					GCI 3	0,587	0,344
					GCI 4	0,778	0,605
					GCI 7	0,704	0,496
					GCI 8	0,701	0,491
					GCI 9	0,651	0,424
					GCI 10	0,613	0,375
					GCI 11	0,733	0,537
					GCI 12	0,640	0,410
					GCI 14	0,749	0,561
					GCI 15	0,707	0,500
					GCI 16	0,804	0,646

Fonte: Dados da pesquisa.

Como pode-se verificar a partir dos resultados apresentados na Tabela 3, o constructo de GCI é originalmente formado por 16 questões. No entanto, três indicadores foram excluídos do constructo (GCI_05 processos de melhoria para controle dos custos interorganizacionais; GCI_06 utilização do custeio alvo na cadeia de suprimentos; GCI_13 troca de funcionários entre as empresas parceiras), por não alcançarem cargas fatoriais mínimas desejadas para a pesquisa (0,55) e/ou agruparem em um segundo fator. Da mesma forma que o observado com os constructos anteriores, os indicadores de mensuração remanescentes desta variável também podem ser considerados adequados e aptos a realização da análise de trajetórias. Os resultados das análises realizadas são apresentados a seguir.

4.2 Efeitos da Gestão Interna de Custos na Capacidade Absortiva e na Gestão de Custos Interorganizacional

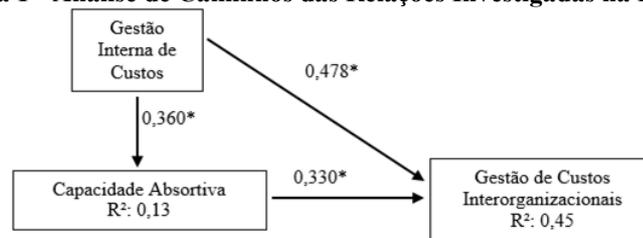
Inicialmente são testados os efeitos da gestão interna de custos, juntamente com a capacidade absorptiva das empresas pesquisadas, em relação a adoção de práticas de GCI, verificando-se de que forma esses recursos influenciam a adoção dessa prática de gestão, de modo direto e/ou indireto. Do mesmo modo, infere-se sobre os efeitos da adoção de práticas de gestão interna de custos sobre a capacidade absorptiva destas empresas. A Tabela 4 evidencia os resultados das regressões lineares efetuadas na análise de trajetórias.

Tabela 4 - Resultados da análise de trajetórias

Variáveis dependentes	Variável Independente	t-statistic	P-value	R ²	Erro Padrão	F	Sig. Anova
CAP_ABS	GIC	3,823	0,000	0,130	6,95	14,61	0,000
GCI	GIC	5,926	0,000	0,450	5,44	39,86	0,000
	CAP_ABS	4,096	0,000				

Fonte: Dados da Pesquisa.

Depreende-se na Tabela 4 que todas as regressões realizadas foram significantes. A regressão linear que possuía a capacidade absorptiva (CAP_ABS) como variável dependente obteve um coeficiente de explicação do modelo (R²) de 0,13, denotando que 13% da capacidade absorptiva das organizações participantes da pesquisa é explicada pela adoção de práticas de gestão interna de custos. A segunda regressão apresenta um poder explicativo maior (0,45), o que indica que estes elementos explicam 45% das práticas de gestão de custos interorganizacionais adotadas por estas empresas. O teste de valores parciais “F” encontra-se alto nessa regressão (39,86), demonstrando dessa forma uma alta contribuição da variável GCI. A Figura 1 representa os coeficientes de caminhos (β) resultantes das regressões realizadas.

Figura 1 - Análise de Caminhos das Relações Investigadas na Pesquisa

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

A variável gestão interna de custos (GIC) é uma variável exógena independente (as setas apenas saem dela) e a sua variabilidade não possui razões conhecidas. Já a variável Capacidade Absortiva (CAP_ABS) é classificada como uma variável endógena mediadora (apresenta setas que chegam e saem), enquanto que a variável gestão de custos interorganizacionais (GCI) é uma variável endógena dependente (só possui setas de chegada). A variabilidade não explicada pelas relações causais hipotéticas do modelo constitui o que Marôco (2011), denomina de erro 'e', ou variabilidade não explicada. No caso dessa análise de caminhos, o modelo utilizado para avaliar o efeito da gestão interna de custos sobre a GCI apresenta 'e' de 0,55 (1-0,45) na variável dependente GCI e 'e' de 0,87 (1- 0,13) na variável dependente CAP_ABS.

Nota-se na Figura 1 que todos os caminhos obtiveram coeficientes positivos e significativos ao nível de 1%. A gestão interna de custos, que auxilia a empresa na formação adequada de preços, com vistas a viabilizar o atendimento as demandas dos clientes e assegurar os resultados desejados pela empresa (WOUTERS et al., 2014) relaciona-se de forma direta com a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais, o que implica, dados os coeficientes positivos, que nas empresas participantes da pesquisa quanto maior o nível de gestão interna de custos, maior o nível de adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais. Relaciona-se ainda de forma direta com a capacidade absortiva. Desta forma, organizações que adotam práticas de gestão interna de custos melhoram consideravelmente a sua capacidade absortiva, uma vez que proporciona conhecimento e experiência sobre o assunto.

Além da influência direta da variável GIC sobre a GCI, observa-se uma relação indireta, igualmente positiva, por meio da variável mediadora (capacidade absortiva). O coeficiente é mensurado multiplicando-se os caminhos, sendo que resulta em um coeficiente de 0,118 (0,360 * 0,330). Isso se deve ao fato de que empresas que possuem uma gestão interna de custos, tendem a ter conhecimento sobre tais questões, e assim podem melhor assimilar e utilizar tais informações nas práticas GCI. Uma vez que esta é considerada como uma extensão interorganizacional das práticas de gestão interna de custos (Cooper & Slagmulder, 2004), são requeridas as mesmas habilidades de processamento, planejamento e controle em ambas (FAYARD et al., 2012).

Estes resultados revelam que a adoção de práticas de gestão interna de custos contribui para o desenvolvimento da capacidade de absorção de novos conhecimentos pelas empresas participantes da pesquisa, o que é convergente a abordagem proposta por Zahra e George (2002). Empresas que conseguem adquirir, assimilar, transformar e aplicar conhecimentos externos em suas atividades promovem o desenvolvimento de suas capacidades organizacionais, fortalecendo-se competitivamente e alcançando melhor desempenho (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002).

A teoria da VBR defende a importância dos recursos internos para a criação de vantagem competitiva. A empresa deve utilizar inicialmente os recursos disponíveis e ter como segunda opção a busca de recursos em parcerias (WERNERFELT, 1984; DIERICKX; COOL, 1989; BARNEY, 1991; PETERAF, 1993). Esta teoria preconiza ainda a possibilidade da combinação de recursos para a obtenção de novos. Assim, como evidenciado na Figura 1, observa-se que o desenvolvimento do recurso gestão interna de custos estimula o desenvolvimento da capacidade

absortiva da empresa, que combinado a esta, propicia o acesso a novas informações e o desenvolvimento de práticas de gestão de custos interorganizacionais.

Esta complementariedade de recursos em alianças estratégicas, quando alcançada, contribui para o fortalecimento da cooperação estabelecida entre as empresas parceiras, bem como a socialização de conhecimentos e o compartilhamento de informações, o que favorece a adoção de sistemas integrados de gestão. Portanto, constitui-se um atributo de valor a gestão de custos nestas organizações, capaz de contribuir para a geração vantagem competitiva, podendo ser considerado um recurso estratégico desenvolvido por estas empresas.

Os resultados encontrados nesta pesquisa fornecem evidência de que a existência de práticas de gestão interna de custos em empresas brasileiras também facilita a propensão da adoção de práticas de gestão de custos de forma conjunta com a cadeia de suprimentos nestas organizações. Tais evidências permitem confirmar as hipóteses elaboradas para este estudo.

A hipótese H1 suporta que existe relação positiva e significativa entre a utilização da gestão interna de custos e a gestão de custos de interorganizacionais. No modelo teórico de análise dos efeitos diretos e indiretos do recurso gestão interna de custos sobre a gestão de custos interorganizacionais, observou-se efeitos positivos e significativos nas duas formas (direta e indireta, mediada pela capacidade absorptiva). Estes achados revelam que as empresas brasileiras que possuem gestão interna de custos estão mais propensas a adotarem práticas de gestão de custos interorganizacionais, resultados convergentes aos encontrados no estudo de Fayard et al. (2012). Assim, infere-se que o conhecimento prévio em gestão interna de custos serve como base para o desenvolvimento da gestão de custos interorganizacionais.

A gestão interna de custos é importante para as organizações, uma vez que esta possibilita um melhor controle dos custos nas empresas e serve como base para o processo de tomada de decisões. A literatura descreve a GCI como sendo uma extensão externa (interorganizacional) das atividades de gestão interna de custos (COOPER; SLAGMULDER, 1997; 2004), o que é corroborado pelos achados encontrados nesta pesquisa.

Em relação a H₂, argumenta-se que também há relação positiva e significativa entre a capacidade absorptiva da empresa e a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais. A capacidade absorptiva é um recurso fundamental para as organizações, uma vez que está relacionada a capacidade da empresa de identificar um novo recurso, assimilá-lo e aplicá-lo para seu usufruto (COHEN; LEVINTHAL, 1990). Nesta pesquisa, na maioria dos casos analisados, o clima comunicação (que inclui a confiança como um aspecto da capacidade absorptiva), o compartilhamento de informações e a busca de conhecimentos apresentam-se como recursos particularmente importantes na colaboração e cooperação interorganizacional estabelecida entre estas empresas e o seu principal parceiro. Por consequência, constitui-se um recurso explorado por empresas brasileiras para o desenvolvimento de ações conjuntas de gestão, como a adoção de práticas de GCI, com o objetivo final de aumentar o valor das empresas na cadeia de suprimentos.

Especificamente sobre tais relacionamentos, os achados desta pesquisa convergem aos encontrados por Elbashir, Collier e Sutton (2011), que concluíram que a capacidade absorptiva é fundamental para a assimilação de novos mecanismos de controle de gestão dos parceiros. Além disso, os achados de Fayard et al. (2012) também encontraram relação direta entre a capacidade absorptiva e a adoção de práticas de gestão de custos interorganizacionais. Assim, evidencia-se que no contexto brasileiro, empresas com maiores níveis de capacidade absorptiva também são mais propensas, quando em RIs, a desenvolverem e praticarem ações de gestão de custos interorganizacionais

Tais resultados também permitem a confirmação da terceira hipótese elaborada para a pesquisa (H₃), que versa sobre a influência positiva e significativa da gestão interna de custos sobre o desenvolvimento da capacidade absorptiva das empresas. Esta relação se assemelha com os achados de Fayard et al. (2012), as quais podem ser explicadas pelo fato de que a capacidade

absortiva da empresa é resultante do conhecimento prévio existente nas organizações. Assim, a experiência que a organização possui com aquela prática de gestão (gestão interna de custos) favorece o desenvolvimento de novas capacidades relacionadas a gestão de custos.

5 Considerações finais

Esta pesquisa objetivou avaliar os efeitos da gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absorptiva e da gestão de custos interorganizacionais de organizações industriais sediadas no Brasil. Realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de um levantamento e abordagem quantitativa dos dados, junto a uma amostra composta por 100 respondentes voluntários com responsabilidade pelo setor de custos nas empresas pesquisadas.

A partir da análise de trajetórias, avaliou-se a influência direta e combinada desses recursos (GIC e CAP_ABS) na adoção de práticas GCI. Os resultados encontrados revelaram a influência direta dos recursos gestão interna de custos e capacidade absorptiva na gestão de custos interorganizacionais, o que sugere que empresas que possuem esses recursos são mais propensas a utilizarem a gestão de custos juntamente com seus principais parceiros. A existência de tais recursos também contribui para o desenvolvimento da capacidade absorptiva destas empresas.

Estes recursos quando desenvolvidos por meio de rotinas institucionalizadas entre as empresas parceiras, agregam valor, oportunizando aprendizagem, bem como a estruturação de sistemas integrados de gestão. Os achados corroboram com as concepções teóricas preconizadas pela VBR, que prescreve que o desenvolvimento de recursos estratégicos contribui para o desenvolvimento das capacidades organizacionais. Contudo, também revelam que nem todas as empresas conseguem desenvolver estes recursos, o que compromete o desenvolvimento de sua capacidade de gestão e a adoção de práticas de GCI. Por consequência, tende a impactar negativamente na capacidade relacional da empresa, no desenvolvimento de suas capacidades organizacionais, em especial as relacionadas a capacidade de absorção de informações para a qualificação dos processos de gestão de custos.

Conclui-se que o desenvolvimento de tais recursos se constituem facilitadores da adoção de práticas de gestão de custos sob a perspectiva interorganizacional em empresas brasileiras. Tais resultados contribuem para o entendimento da influência da adoção de tais práticas de gestão no desenvolvimento da capacidade absorptiva das empresas e sua propensão a adoção de práticas de GCI.

Estes resultados fornecem importantes evidências que estimulam a realização de novos estudos no campo de estudos dos RIs. Compreender as estruturas dos sistemas de controle interorganizacionais estabelecidos entre empresas parcerias constitui-se uma lacuna de pesquisa ainda pouco explorada na área contábil. A observância de variáveis não utilizadas no estudo pode contribuir para o entendimento de outros fatores relacionais que podem influenciar estes relacionamentos, tais como o nível de confiança atribuída ao parceiro, o grau de relacionamento, o nível de compartilhamento de informações e o nível de conhecimentos pré-existentes. Recomenda-se ainda a replicação deste estudo em futuras pesquisas para estabelecer uma análise comparativa de tais resultados, de modo que se possa confirmar ou refutar, no todo ou em partes, os achados desta investigação, o que contribuirá para o avanço do conhecimento existente sobre o tema.

Referências

- ALVAREZ, Sharon A.; BUSENITZ, Lowell W. The entrepreneurship of resource-based theory. **Journal of management**, v. 27, n. 6, p. 755-775, 2001.
- AMBROSINI, V; BOWMAN, C. What are dynamic capabilities and are they a useful construct in strategic management?. **International journal of management reviews**, v. 11, n. 1, p. 29-49, 2009.

- ANDERSON, S. W.; DEKKER, H. C. Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management. **Accounting Horizons**, v. 23, n. 2, p. 201-220, 2009.
- BALESTRIN, A.; VERSCHOORE, J. R. Relações interorganizacionais e complementaridade de conhecimentos: proposição de um esquema conceitual. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 4, 2008.
- BARNEY, J. Firm resources and sustained competitive advantage. **Journal of management**, v. 17, n. 1, p. 99-120, 1991.
- BATARSEH, F. S.; DASPIT, J. J.; USHER, J. M. The collaboration capability of global virtual teams: relationships with functional diversity, absorptive capacity, and innovation. **International Journal of Management Science and Engineering Management**, p. 1-10, 2017.
- BURLAMAQUI, L.; PROENÇA, A. Dinâmica Estratégica e Teoria Econômica: Estratégia Empresarial no Contexto da Economia Evolucionária. In: Encontro anual da associação nacional dos programas de pós-graduação em administração—Enanpad, 27, 2003, Atibaia. **Anais...São Paulo: Atibaia, 2003. CDROM.**
- CARR, C; NG, J. Total cost control: Nissan and its UK supplier partnerships. **Management Accounting Research**, v. 6, n. 4, p. 347-365, 1995.
- COAD, A. F.; CULLEN, J. Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 4, p. 342-369, 2006.
- COHEN, W. M.; LEVINTHAL, D. A. Absorptive capacity: A new perspective on learning and innovation. **Administrative science quarterly**, p. 128-152, 1990.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R.. Interorganizational cost management and relational context. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 1, p. 1-26, 2004.
- COOPER, R; SLAGMULDER, R. R. **Target costing and value engineering**. Portland, OR: Productivity Press, 1997.
- DAS, T. K.; TENG, Bing-Sheng. A resource-based theory of strategic alliances. **Journal of management**, v. 26, n. 1, p. 31-61, 2000.
- DEKKER, H. C. Value chain analysis in interfirm relationships: a field study. **Management accounting research**, v. 14, n. 1, p. 1-23, 2003.
- DIERICKX, I.; COOL, K. Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantage. **Management science**, v. 35, n. 12, p. 1504-1511, 1989.
- DYER, J. H.; SINGH, H. The relational view: Cooperative strategy and sources of interorganizational competitive advantage. **Academy of management review**, v. 23, n. 4, p. 660-679, 1998.
- ELBASHIR, M. Z.; COLLIER, P. A.; SUTTON, S. G. The role of organizational absorptive capacity in strategic use of business intelligence to support integrated management control systems. **The Accounting Review**, v. 86, n. 1, p. 155-184, 2011.
- ESCRIBANO, A.; FOSFURI, A.; TRIBÓ, J. A. Managing external knowledge flows: The moderating role of absorptive capacity. **Research policy**, v. 38, n. 1, p. 96-105, 2009.
- FANG, E. A.; LI, X; LU, J. Effects of organizational learning on process technology and operations performance in mass customizers. **International Journal of Production Economics**, v. 174, p. 68-75, 2016.
- FAYARD, D. et al. 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.
- FLATTEN, T. C. et al. A measure of absorptive capacity: Scale development and validation. **European Management Journal**, v. 29, n. 2, p. 98-116, 2011.
- GUIDINI, A. A. **Efeitos motivacionais, do valor de realização e das funções cognitivas da participação do indivíduo nos processos orçamentários sobre o desempenho gerencial**. 2016. 137f. Dissertação (mestrado) - FURB, Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis e Administração, 2016.
- HAIR Jr., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. São Paulo: Bookman, 2009.

- HÅKANSSON, H; LIND, J. Accounting in an interorganizational setting. **Handbooks of management accounting research**, v. 2, p. 885-902, 2006.
- ITTNER, C. D. et al. Supplier selection, monitoring practices, and firm performance. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 18, n. 3, p. 253-281, 1999.
- KAJÜTER, P; KULMALA, H I. Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 2, p. 179-204, 2005.
- LISBOA, J. et al. **Introdução à Gestão de Organizações-3ª Edição**. Vida Economica Editorial, 2011.
- MALHOTRA, A; GOSAIN, S.; SAWY, O. A. El. Absorptive capacity configurations in supply chains: gearing for partner-enabled market knowledge creation. **MIS quarterly**, p. 145-187, 2005.
- MARÔCO, J. **Análise estatística com o SPSS Statistics**. 5. ed. Report Number, Lda, 2011.
- MARQUEZ, A. C; BIANCHI, C; GUPTA, J ND. Operational and financial effectiveness of e-collaboration tools in supply chain integration. **European Journal of Operational Research**, v. 159, n. 2, p. 348-363, 2004.
- MOURITSEN, J; HANSEN, A; HANSEN, C Ø. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 221-244, 2001.
- MUNDAY, M. Accounting cost data disclosure and buyer-supplier partnerships—a research note. **Management Accounting Research**, v. 3, n. 3, p. 245-250, 1992.
- PETERAF, M A. The cornerstones of competitive advantage: A resource-based view. **Strategic management journal**, v. 14, n. 3, p. 179-191, 1993.
- QIAN, Haifeng; ACS, Zoltan J. An absorptive capacity theory of knowledge spillover entrepreneurship. **Small Business Economics**, v. 40, n. 2, p. 185-197, 2013.
- QIAN, H; JUNG, H. Solving the knowledge filter puzzle: absorptive capacity, entrepreneurship and regional development. **Small Business Economics**, v. 48, n. 1, p. 99-114, 2017.
- RICHARDSON, R. J.; PERES, J. A. S. **Pesquisa social: métodos e técnicas**.3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- SALOMO, S; WEISE, J; GEMÜNDEN, H. G. NPD planning activities and innovation performance: the mediating role of process management and the moderating effect of product innovativeness. **Journal of product innovation management**, v. 24, n. 4, p. 285-302, 2007.
- SOUZA, B. C; ROCHA, W. **Gestão de Custos Interorganizacionais**. Gerenciamento de resultados entre organizacionais distintas por meio de ações coordenadas. São Paulo: Atlas, 2009.
- SOUZA, M. A. de; BRAGA, A. V; KRONBAUER, C. A. Mapeamento da gestão de custos interorganizacionais: uma meta-análise envolvendo pesquisadores, métodos e discussões. **ConTexto**, v. 14, n. 28, p. 41-52, 2014.
- TU, Q. et al. Absorptive capacity: Enhancing the assimilation of time-based manufacturing practices. **Journal of operations management**, v. 24, n. 5, p. 692-710, 2006.
- VAN DER MEER-KOOISTRA, J; VOSSelman, Ed GJ. Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance. **Accounting, organizations and society**, v. 25, n. 1, p. 51-77, 2000.
- WERNERFELT, B. A resource-based view of the firm. **Strategic management journal**, v. 5, n. 2, p. 171-180, 1984.
- WOUTERS, M. et al. Methods for Cost Management during Product Development: A Review and Comparison of Different Literatures. In: **Advances in Management Accounting**. Emerald Group Publishing Limited, 2016. p. 139-274.
- ZAHRA, S A.; GEORGE, G. Absorptive capacity: A review, reconceptualization, and extension. **Academy of management review**, v. 27, n. 2, p. 185-203, 2002.
- ZHANG, C; XUE, L; DHALIWAL, J. Alignments between the depth and breadth of inter-organizational systems deployment and their impact on firm performance. **Information & Management**, v. 53, n. 1, p. 79-90, 2016.
- ZONATTO, V. C. S. **Influência de fatores sociais cognitivos de capacidade, vontade e oportunidade sobre o desempenho gerencial nas atividades orçamentárias das maiores empresas exportadoras do Brasil**. 2014. 412 f, il. Tese (doutorado) - Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração 2014.