

Influência da capacidade absorptiva na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária e o desempenho gerencial

Vinicius Costa da Silva Zonatto (UFSM) - viniciuszonatto@gmail.com

Luiz Henrique Figueira Marquezan (UFSM) - luiz_marquezan@yahoo.com.br

LORIMAR FRANCISCO MUNARETTO (UFSM) - franciscmunaretto@gmail.com

Adriano Mendonça Souza (Instituição - a informar) - amsouza.sm@gmail.com

Resumo:

Esta pesquisa analisa a influência da capacidade absorptiva na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária e o desempenho de gestores de organizações industriais brasileiras em atividades orçamentárias. Pesquisa descritiva foi realizada, por meio de levantamento e abordagem quantitativa dos dados, com 100 gestores responsáveis pela gestão orçamentária das organizações em que atuam. Os resultados encontrados revelam que os conhecimentos em gestão de custos exercem influência no desenvolvimento da capacidade absorptiva dos gestores. Por consequência, tendem a influenciar o seu desempenho gerencial em atividades orçamentárias. Em contrapartida, os efeitos dos conhecimentos em gestão orçamentária não são significativos na amostra analisada. Estes achados revelam que os conhecimentos em gestão de custos constituem-se importantes antecedentes a capacidade dos indivíduos em reconhecer o valor de novas informações disponíveis no ambiente, para que possam adquirir, assimilar, transformar e aplicar tais informações em suas atividades de gestão orçamentária. Do mesmo modo, revelam que essa capacidade determina a influência de tais conhecimentos no desempenho dos gestores em atividades orçamentárias. Estes resultados permitem concluir que a capacidade absorptiva dos indivíduos influencia a forma como estes gestores irão utilizar novos conhecimentos em suas atividades de trabalho, determinando seu desempenho. Estes achados revelam importantes implicações ao campo de estudos, uma vez que chamam a atenção a elementos cognitivos ainda pouco investigados neste campo de estudos, capazes de influenciar o desempenho do gerente no trabalho.

Palavras-chave: *Conhecimentos em gestão de custos. Capacidade absorptiva. Desempenho gerencial em atividades orçamentárias.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Influência da capacidade absorptiva na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária e o desempenho gerencial

Resumo

Esta pesquisa analisa a influência da capacidade absorptiva na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária e o desempenho de gestores de organizações industriais brasileiras em atividades orçamentárias. Pesquisa descritiva foi realizada, por meio de levantamento e abordagem quantitativa dos dados, com 100 gestores responsáveis pela gestão orçamentária das organizações em que atuam. Os resultados encontrados revelam que os conhecimentos em gestão de custos exercem influência no desenvolvimento da capacidade absorptiva dos gestores. Por consequência, tendem a influenciar o seu desempenho gerencial em atividades orçamentárias. Em contrapartida, os efeitos dos conhecimentos em gestão orçamentária não são significativos na amostra analisada. Estes achados revelam que os conhecimentos em gestão de custos constituem-se importantes antecedentes a capacidade dos indivíduos em reconhecer o valor de novas informações disponíveis no ambiente, para que possam adquirir, assimilar, transformar e aplicar tais informações em suas atividades de gestão orçamentária. Do mesmo modo, revelam que essa capacidade determina a influência de tais conhecimentos no desempenho dos gestores em atividades orçamentárias. Estes resultados permitem concluir que a capacidade absorptiva dos indivíduos influencia a forma como estes gestores irão utilizar novos conhecimentos em suas atividades de trabalho, determinando seu desempenho. Estes achados revelam importantes implicações ao campo de estudos, uma vez que chamam a atenção a elementos cognitivos ainda pouco investigados neste campo de estudos, capazes de influenciar o desempenho do gerente no trabalho.

Palavras-chave: Conhecimentos em gestão de custos. Capacidade absorptiva. Desempenho gerencial em atividades orçamentárias.

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1 Introdução

O orçamento é um importante instrumento de gestão organizacional, utilizado para diferentes fins, como avaliação de desempenho, comunicação de objetivos e metas organizacionais, formação da estratégia das empresas e planejamento operacional (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004; COVALESKI et al., 2007). Sob a abordagem comportamental da contabilidade, o orçamento tem sido utilizado para se avaliar o desempenho gerencial, bem como se compreender fatores que afetam as cognições, o comportamento e o desempenho dos indivíduos no trabalho (DERFUSS, 2016; DANI; ZONATTO; DIEHL, 2017).

A abordagem comportamental da contabilidade tem se dedicado a investigar, dentre outros aspectos, diferentes fatores cognitivos que afetam o desempenho do indivíduo no trabalho (BIRNBERG; LUFT; SHIELDS, 2007; BIRNBERG, 2011). Contudo, poucos são os estudos que utilizam variáveis de conhecimentos para se avaliar os efeitos da configuração orçamentária adotada pela empresa no desempenho gerencial em atividades orçamentárias (AGBEJULE; SAARIKOSKI, 2006; SANTOS; LAVARDA; MARCELLO, 2014; ZONATTO, 2014; GAGO-RODRÍGUEZ; PURDY, 2014).

Os conhecimentos referem-se a capacidades cognitivas intelectuais que conferem aos indivíduos habilidades para tratar determinado tema. No contexto orçamentário, dois

conhecimentos são importantes para o desenvolvimento das atividades orçamentárias, sendo estes os conhecimentos em gestão de custos e os conhecimentos em gestão orçamentária.

Os conhecimentos em gestão de custos estão associados a capacidade intelectual do gestor em produzir e gerir informações de custos, úteis ao processo de planejamento e controle orçamentário, bem como ao processo de tomada de decisão (AGBEJULE; SAARIKOSKI, 2006; SANTOS; LAVARDA; MARCELLO, 2014; ZONATTO, 2014). Já os conhecimentos em gestão orçamentária, referem-se aos conhecimentos intelectuais desenvolvidos pelos gestores para produzir e gerir informações relacionadas a gestão orçamentária (GAGO-RODRÍGUEZ; PURDY, 2014).

O desenvolvimento destas capacidades é importante para que os gestores orçamentários possam desenvolver adequadamente as previsões orçamentárias estabelecidas pelas organizações, bem como influenciar o nível de utilização do orçamento no processo de gestão organizacional. O uso adequado do orçamento tem sido apontado na literatura contábil como capaz de produzir importantes benefícios ao processo de gestão (COVALESKI et al., 2007).

Contudo, nem todos os gestores conseguem desenvolver tais capacidades e processar o conjunto de informações disponíveis no ambiente organizacional. Isto ocorre em função das limitações cognitivas dos indivíduos. Uma vez que os indivíduos possuem sua racionalidade limitada, é possível se admitir que nem todos os gestores conseguem gerir uma eventual sobrecarga informacional, bem como adquirir, assimilar, transformar e aplicar informações e conhecimentos úteis que possam qualificar o processo de gestão orçamentária.

Neste contexto, um elemento que tende a influenciar a relação entre tais conhecimentos e o desempenho gerencial em atividades orçamentárias, refere-se à capacidade de absorção de conhecimentos externos, também denominada de capacidade absorptiva. A capacidade absorptiva refere-se à capacidade de um indivíduo ou organização de explorar um conhecimento externo em suas atividades de trabalho (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002).

A disponibilidade por si só da informação ou conhecimento pode não ser suficiente para assegurar que esta será utilizada adequadamente no processo de gestão organizacional. Evidências encontradas na literatura (COHEN; LEVINTHAL, 1990; ZAHRA; GEORGE, 2002; FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO, 2017) têm sugerido que esta apropriação tende a ser influenciada pela capacidade absorptiva do indivíduo em processar tais informações, bem como da existência de conhecimentos prévios.

A existência de conhecimentos prévios confere ao indivíduo uma capacidade intelectual para adquirir, assimilar, transformar e aplicar comercialmente os novos conhecimentos existentes (ZAHRA; GEORGE, 2002). Conhecimentos prévios favorecem o desenvolvimento das habilidades que permitem ao indivíduo reconhecer o valor de novas informações, assimilá-las e aplicá-las para fins comerciais (COHEN; LEVINTHAL, 1990; MICHELS; ZONATTO, 2017).

Assim sendo, depreende-se que a existência de conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária tendem a influenciar positivamente a capacidade absorptiva dos gestores orçamentários de organizações industriais brasileiras, bem como que tal capacidade tende a influenciar a forma como tais conhecimentos impactarão no desempenho gerencial em atividades orçamentárias. Uma vez que tais relacionamentos não foram investigados anteriormente, busca-se com esta pesquisa responder a seguinte questão de estudo:

Qual a influência da capacidade absorptiva na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária e o desempenho gerencial em atividades orçamentárias? O objetivo central deste estudo consiste em analisar a influência da capacidade absorptiva na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária e o desempenho de gestores de organizações industriais brasileiras em atividades orçamentárias.

A pesquisa justifica-se por fornecer evidências dos efeitos de conhecimentos em gestão de custos e de gestão orçamentária no desenvolvimento da capacidade absorptiva de gestores

orçamentários de organizações brasileiras, bem como seu desempenho gerencial em atividades orçamentárias. Do mesmo modo, fornece evidências dos efeitos da capacidade absorptiva destes indivíduos em tal desempenho, bem como na relação existente entre estes conhecimentos e o desempenho gerencial em atividades orçamentárias.

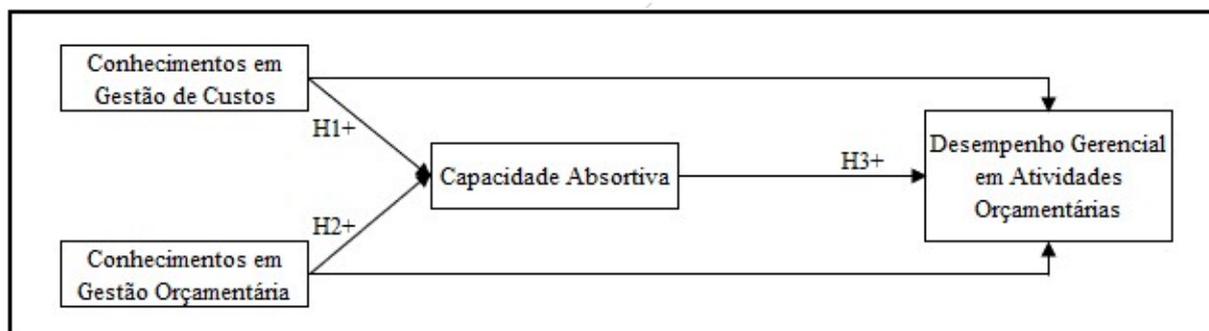
Como contribuições teóricas, a pesquisa fornece evidências das interações existentes entre as variáveis de conhecimentos em gestão de custos, conhecimentos em gestão orçamentária, capacidade absorptiva e o desempenho gerencial. Também revelam indícios de potenciais fatores determinantes ao desenvolvimento da capacidade absorptiva de gestores e sua influência no seu desempenho gerencial em atividades orçamentárias.

Como contribuições práticas, tais resultados oportunizam a gestores e organizações avaliar os efeitos da configuração orçamentária adotada em suas organizações no desenvolvimento de importantes capacidades intelectuais dos gestores, bem como em seu desempenho gerencial. Assim, permitem a realização de novas intervenções, quando pertinentes, visando a qualificação profissional, o aperfeiçoamento de processos de gestão e a busca por melhor desempenho. A seguir, apresenta-se a base teórica adotada para o estudo.

2 Modelo teórico de análise e hipóteses da pesquisa

Para que se possa investigar a influência da capacidade absorptiva de gestores de organizações industriais brasileiras na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária e o desempenho gerencial em atividades orçamentárias, estabeleceu-se o seguinte modelo teórico de análise, a ser utilizado nesta pesquisa:

Figura 1 – Modelo teórico de análise



Fonte: elaborado pelos autores

A primeira relação analisada nesta pesquisa está relacionada aos antecedentes ao desenvolvimento da capacidade absorptiva dos gestores participantes do estudo. Nesta investigação, tais antecedentes são avaliados a partir de conhecimentos em gestão de custos e conhecimentos em gestão orçamentária. Em seguida, procede-se a análise do efeito destas variáveis no desempenho, de maneira direta e indireta, mediado pela capacidade absorptiva.

Evidências encontradas na literatura (AGBEJULE; SAARIKOSKI, 2006; SANTOS; LAVARDA; MARCELLO, 2014; ZONATTO, 2014) têm sugerido que, no contexto orçamentário, os conhecimentos em gestão de custos constituem-se importantes antecedentes ao alcance de melhor desempenho gerencial. Isto ocorre porque o desenvolvimento de tais conhecimentos tende a influenciar a capacidade dos gestores em avaliar e utilizar tais informações em suas atividades de trabalho (SHIELDS; YOUNG, 1994), o que tende a qualificar os processos de gestão orçamentária da organização.

Assim sendo, torna-se possível se admitir que, ao influenciar as capacidades cognitivas dos gestores, tende a influenciar sua percepção sobre a utilidade de novas informações e conhecimentos, necessários para a qualificação dos processos de gestão. Ao compreender

adequadamente a importância de se identificar novos conhecimentos existentes, bem como desenvolver condições para que se possa adquiri-los, assimilá-los, transformá-los internamente e explorá-los em suas atividades de trabalho, o gestor tende a desenvolver sua capacidade de absorção de novos conhecimentos (ZAHRA; GEORGE, 2002; FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO, 2017).

Neste contexto, a primeira hipótese a ser testada no estudo versa sobre a influência de conhecimentos em gestão de custos no desenvolvimento da capacidade absorptiva dos gestores.

H1. Conhecimentos em gestão de custos influenciam a capacidade absorptiva dos gestores.

O mesmo se espera em relação ao desenvolvimento de conhecimentos em gestão orçamentária. Evidências encontradas na literatura também sugerem que o desenvolvimento de tais conhecimentos potencializa a compreensão dos indivíduos em relação aos processos de gestão organizacional (POELS et al. 2004; GAGO-RODRÍGUEZ; PURDY, 2014). Quando isto ocorre, torna-se mais fácil ao gestor identificar informações que possam qualificar os processos de gestão orçamentária.

Gestores que conseguem compreender adequadamente políticas e processos organizacionais, possuem maior facilidade para promover mudanças, refletir sobre demandas e necessidades informacionais de outros gestores e estabelecer ações visando a qualificação dos processos de gestão orçamentária sob sua responsabilidade. Portanto, nestas condições, espera-se que o desenvolvimento de tais conhecimentos esteja positivamente relacionado ao desempenho do gestor nestas atividades.

Contudo, conforme explicam Poels et al. (2004) e Gago-Rodríguez e Purdy (2014), isto só ocorre quando os gestores compreendem adequadamente a informação contábil disponível. Assim sendo, torna-se possível se admitir que a capacidade absorptiva dos gestores tende a influenciar a forma como estes acessarão e utilizarão o conjunto de informações disponíveis no ambiente de trabalho.

Neste contexto, a segunda hipótese a ser testada nesta investigação versa sobre a influência de conhecimentos em gestão orçamentária no desenvolvimento da capacidade absorptiva dos gestores. **H2. Conhecimentos em gestão orçamentária influenciam a capacidade absorptiva dos gestores.**

Uma vez que se reconhece a influência destas variáveis no desenvolvimento da capacidade absorptiva dos gestores e considerando-se suas limitações cognitivas (BIRNBERG; LUFT; SHIELDS, 2007; BIRNBERG, 2011; DERFUSS, 2016; DANI; ZONATTO; DIEHL, 2017), bem como que nem todos os indivíduos conseguem reconhecer e compreender o valor adequado de uma informação contábil disponível ou necessária (POELS et al. 2004; GAGO-RODRÍGUEZ; PURDY, 2014), depreende-se que a capacidade absorptiva é capaz de mediar a influência de tais conhecimentos no desempenho do gerente em atividades orçamentárias.

Assim, a terceira hipótese testada no estudo estabelece que: **H3. A capacidade absorptiva dos gestores media a influência de conhecimentos em gestão de custos (H3a) e em gestão orçamentária (H3b) no desempenho do gerente em atividades orçamentárias.**

Conforme explicam Qian & Jung (2016), a capacidade de absorção é um mecanismo eficaz para resolver problemas de filtro de conhecimentos, em que as empresas absorvem o que é importante para elas. No contexto da gestão de custos, o desenvolvimento de tal capacidade auxilia os gestores no estabelecimento de um ambiente adequado de controle, a partir da definição de práticas de gestão capazes de atender as demandas informacionais existentes na organização (FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO, 2017).

Desta forma, reconhecendo-se a diversidade de práticas de gestão existentes e possíveis de serem adotadas, sua definição será estabelecida a partir de uma análise detalhada que permite ao gestor e a organização definir e identificar que artefatos de controle podem efetivamente contribuir para com a obtenção de informações úteis e tempestivas, capazes de qualificarem os processos de gestão organizacional, atendendo a necessidades informacionais específicas.

Tais benefícios, quando alcançados, tendem a refletir positivamente também na qualificação dos processos de gestão orçamentária da organização. Nesta perspectiva, entende-se que talvez não haja apenas efeitos diretos de conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária no desempenho gerencial. Mas sim, efeitos indiretos, mediados pela capacidade absorptiva, ou condicionados ao seu desenvolvimento individual, o que afeta a forma como estes indivíduos tratarão informações disponíveis no ambiente de trabalho, refletindo de alguma forma em seu desempenho.

3 Método e procedimentos da pesquisa

A metodologia utilizada nesta pesquisa pode ser caracterizada como uma pesquisa descritiva, realizada por meio de levantamento, com abordagem quantitativa dos dados. A abordagem quantitativa é contemplada a partir da utilização de métodos estatísticos para a análise dos dados, sendo estes: análise estatística descritiva (mínimo, máximo, média e desvio padrão) das variáveis selecionadas para a pesquisa e análise de trajetórias (*path analysis*).

A população objeto de estudo compreendeu os gestores orçamentários das maiores organizações industriais brasileiras. Da listagem das Maiores e Melhores Empresas da Revista Exame (2014), obteve-se o contato de 289 empresas caracterizadas como organizações industriais. Já a amostra analisada, alcançada por acessibilidade, compreendeu os 100 gestores orçamentários que voluntariamente participaram da pesquisa.

Como procedimentos éticos adotados para a realização do estudo, assegurou-se aos respondentes o anonimato de sua identificação e da identificação da empresa em que atua. Do mesmo modo, assegurou-se aos participantes da pesquisa que os dados coletados seriam tratados de maneira consolidada, o que foi observado. Adicionalmente, ao final dos questionamentos realizados, ainda foi apresentado um questionamento final ao participante, de modo que este pudesse inferir se autorizava ou não a utilização de suas respostas as afirmativas apresentadas. Assim, a amostra final analisada na pesquisa compreendeu apenas o conjunto de respostas válidas e devidamente autorizadas pelos gestores participantes da pesquisa.

O instrumento utilizado para a coleta de dados foi o questionário. O questionário utilizado foi elaborado a partir dos constructos teóricos de análise selecionados para esta pesquisa, sendo estes: conhecimentos em gestão de custos, conhecimentos em gestão orçamentária, capacidade absorptiva e desempenho gerencial em atividades orçamentárias. Todos estes constructos são compostos por afirmativas objetivas, de múltipla escolha, utilizando-se escala *Likert* de 7 pontos.

O constructo de conhecimentos em gestão de custos é composto por sete afirmativas, estruturadas conforme o estudo de Shields e Young (1994). Já o constructo de conhecimentos em gestão orçamentária é composto por três questões, elaboradas a partir de Gago-Rodríguez e Purdy (2014). Por sua vez, o constructo de capacidade absorptiva é composto por quatro afirmativas, estruturadas a partir do estudo desenvolvido por Tho (2017). Nestes casos, a escala *Likert* de 7 pontos utilizada investigou o nível de discordância total (1) ou de concordância total (7) dos gestores participantes da pesquisa, em relação a cada uma das afirmativas apresentadas.

Em relação ao constructo de desempenho gerencial em atividades orçamentárias, utilizou-se da versão adaptada por Zonatto (2014), a partir do estudo de Mahoney, Jerdee e Carrol (1965), que busca auto avaliar o desempenho do gestor em oito diferentes atividades de trabalho e a avaliação do desempenho global. Para tanto, a escala *Likert* de 7 pontos utilizada investiga a avaliação do desempenho gerencial nestas atividades, comparativamente ao desempenho médio de gestores do mesmo nível hierárquico ao respondente.

Tais instrumentos de coleta de dados tem sido utilizados na investigação comportamental da contabilidade, relacionadas a temática conhecimentos em gestão de custos (AGBEJULE; SAARIKOSKI, 2006; SANTOS; LAVARDA; MARCELLO, 2014;

ZONATTO, 2014), conhecimentos em gestão orçamentária (GAGO-RODRÍGUEZ; PURDY, 2014), capacidade absorptiva (STULOVA; RUNGI, 2017; THO, 2017) e desempenho gerencial (AGBEJULE; SAARIKOSKI, 2006; SANTOS; LAVARDA; MARCELLO, 2014; ZONATTO, 2014).

Os dados coletados foram tabulados em planilhas eletrônicas e importados no software SPSS versão 22 para tratamento estatístico. A análise de trajetórias investigou as relações observadas em todos os caminhos analisados no modelo teórico de análise elaborado para a pesquisa (Tabela 1), sendo as hipóteses testadas a partir da estatística *t* e da significância estatística (*p-value*). Como limitações da pesquisa, destaca-se que os dados analisados se referem a um grupo específico de gestores e organizações, o que, apesar de revelar evidências consistentes de tais relacionamentos para a amostra analisada, pode não representar outras populações ou amostras de gestores com responsabilidade orçamentária.

Os resultados encontrados são apresentados a seguir.

4 Apresentação e análise dos resultados

Em relação a caracterização das organizações estudadas e dos gestores participantes da pesquisa, verificou-se que dentre as 100 indústrias listadas no Ranking Maiores e Melhores Empresas da Revista Exame (2014), em que seus gestores responderam voluntariamente as questões de pesquisa, encontram-se organizações industriais que exploram seis atividades econômicas principais, sendo estas: indústrias de alimentos; carvão mineral, mineração, aço, metalurgia, metal mecânica; têxtil; agropecuária, agroindústria; madeira, papel, embalagens, cerâmica, porcelanato; e, montadoras de veículos ou fabricação de peças de veículos.

A maioria das empresas que compõe a amostra analisada apresentou faturamento anual superior a R\$ 90 milhões de reais, atuando no mercado interno e no mercado externo. A maioria destas organizações também possuem em seu quadro funcional mais de 1000 funcionários empregados. Os gestores participantes da pesquisa possuem formação em nível superior predominantemente na área de gestão e negócios, sendo do gênero masculino, possuindo mais de 35 anos e estando na organização a mais de 5 anos. Realizada a caracterização inicial, a seguir apresentam-se os resultados das relações teóricas investigadas no estudo.

Inicialmente procurou-se compreender a configuração orçamentária das organizações em que os gestores participantes da pesquisa atuam. Verificou-se que esta difere entre a amostra analisada, havendo organizações que adotam uma configuração orçamentária participativa e outras não. Nestes casos, a participação dos demais gestores subordinados é cerimonial, em que os gestores apenas são comunicados das informações orçamentárias pela alta gestão, mesmo sendo responsáveis pela gestão orçamentária da empresa. Em contrapartida, quando a configuração orçamentária adotada é participativa, estes gestores subordinados tendem a exercer determinada influência no orçamento elaborado em suas unidades de trabalho, o que indica maior participação.

Procurando-se compreender o comportamento das respostas obtidas junto aos gestores participantes da pesquisa na amostra analisada, a seguir procedeu-se a análise estatística descritiva das somas das respostas obtidas para os questionamentos apresentados a estes gestores em cada constructo de mensuração. Uma síntese destes resultados é apresentada na Tabela 1.

Tabela 1 - Estatística descritiva dos constructos de mensuração

Constructos		Total de Questões	Alcance Teórico	Alcance Observado	Média Geral	Desvio Padrão
CGC	Conhecimentos em Gestão de Custos	7	7-49	19-49	40,49	5,80
CGO	Conhecimentos em Gestão Orçamentária	3	3-21	8-21	17,34	2,94

CA	Capacidade Absortiva	4	4-28	11-28	22,69	3,77
DGAO	Desempenho Gerencial em Atividades Orçamentárias	9	9-63	14-63	53,60	7,52

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados encontrados revelam que nem todos os gestores participantes da pesquisa revelaram possuir conhecimentos e experiência profissional em gestão de custos e em gestão orçamentária. Da mesma forma, revelam que nem todos os gestores utilizam informações de custos para avaliar o desempenho orçamentário. Na amostra analisada, verificou-se também que nem todos os gestores gerenciam custos, comparando os montantes gastos em vários itens, contra os montantes orçados para cada um desses itens no orçamento.

Estes resultados sugerem que em algumas organizações o processo de gestão orçamentária não utiliza frequentemente informações de custos e de previsões orçamentárias no processo de gestão, o que podem impactar negativamente no desempenho do gerente em atividades orçamentárias. A não realização de tal análise pode indicar uma baixa utilização do orçamento para fins de avaliação de desempenho. Do mesmo modo, pode indicar uma utilização cerimonial deste artefato de controle (DERFUSS, 2016; DANI; ZONATTO; DIEHL, 2017).

A criação de folga orçamentária por parte dos gestores também pode explicar esta despreocupação de alguns gestores para com a análise dos valores gastos e sua relação previsto x realizado (variações orçamentárias). A folga orçamentária é utilizada pelo gestor para assegurar que, considerando determinada variação, este ainda assim assegurará o alcance dos resultados desejados. Contudo, tais ações comprometem a qualidade do planejamento orçamentário adotado pela organização.

Os benefícios alcançados a partir do uso do orçamento estão relacionados a qualificação dos processos de gestão (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004; COVALESKI et al., 2007). Contudo, quando sua utilização não ocorre de maneira adequada, tais aspectos podem não ser percebidos pelo gestor, razão pela qual seu uso não se torna efetivo e institucionalizado na organização.

No que se refere a capacidade de absorção de conhecimentos, os achados encontrados também revelam que alguns gestores não conseguem identificar e reconhecer o valor de conhecimentos externos, de modo a adquirir e assimilar novos conhecimentos, a fim de integrá-los em suas atividades de trabalho e aplicá-los nos processos de gestão orçamentária. Tais questões também tendem a influenciar o desempenho dos gestores em atividades orçamentárias.

Estes achados reforçam as evidências encontradas na literatura (POELS et al. 2004; GAGO-RODRÍGUEZ; PURDY, 2014) das restrições (limitações) cognitivas existentes no âmbito organizacional, as quais afetam o julgamento de utilidade da informação contábil produzida, bem como sua utilização. Estudos recentes (FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO, 2017) desenvolvidos nesta área têm chamado a atenção sobre a importância de se investigar os fatores antecedentes que afetam o desenvolvimento da capacidade absorptiva e seu impacto consequente em outras variáveis presentes no ambiente organizacional.

Da mesma forma, revelam a necessidade de se promover entre gestores orçamentários, ações para capacitação e treinamento para o desenvolvimento adequado de conhecimentos e habilidades de gestão de informações relacionadas ao orçamento, a gestão de custos e ao processo de gestão organizacional, de modo a se promover o desenvolvimento das cognições destes gestores, suas capacidades cognitivas e habilidades para reconhecer o valor de uma determinada informação, a fim de tratá-la adequadamente para que se possa qualificar os processos de gestão orçamentária, os processos de gestão organizacional e a gestão de conhecimentos no ambiente de trabalho. Tais aspectos, além de influenciar o desenvolvimento da capacidade absorptiva dos gestores, tendem a impactar positivamente no seu desenvolvimento intelectual, bem como no seu desempenho gerencial em atividades orçamentárias, influenciando também o desempenho da organização.

De maneira geral, considerando-se os resultados divergentes identificados entre as respostas obtidas junto aos gestores participantes da pesquisa, pode-se verificar a relevância da investigação proposta, que oportuniza a compreensão das interações existentes entre as variáveis objeto de estudo. Assim sendo, considerando-se sua relevância e a oportunidade de pesquisa identificada na literatura, torna-se oportuno analisar a influência da capacidade absorptiva na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária e o desempenho de gestores de organizações industriais brasileiras em atividades orçamentárias. A Tabela 2 apresenta os resultados da análise realizada.

Tabela 2 - Resultados das relações teóricas investigadas na pesquisa

Variáveis Dependentes	Variáveis Independentes	Coefficiente Padronizado	<i>t-statistic</i>	<i>P-value</i>	R ²	Erro Padrão	F	Sig Anova
CAP_ABS	CGC	0,772	5,393	0,000	0,594	2,389	14,632	0,000
	CGO	0,011	0,078	0,000				
DGAO	CGC	0,116	0,444	0,662	0,476	2,634	5,743	0,006
	CGO	-0,214	-1,280	0,216				
	CAP_ABS	0,548	2,100	0,049				

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados encontrados na primeira análise realizada revelam que os conhecimentos em gestão de custos influenciam o desenvolvimento da capacidade absorptiva dos gestores. No entanto, não se pode inferir sobre os efeitos dos conhecimentos em gestão orçamentária nesta variável, uma vez que a relação entre tais conhecimentos e a capacidade absorptiva não é significativa.

Estes resultados revelam que, na amostra analisada, a maioria dos gestores que possuem conhecimentos em gestão de custos são aqueles que apresentam maiores níveis de capacidade absorptiva. Portanto, torna-se possível aceitar a primeira hipótese elaborada para o estudo: H1. Conhecimentos em gestão de custos influenciam a capacidade absorptiva dos gestores.

Estes achados revelam que a capacidade dos gestores em produzir e utilizar informações de custos (AGBEJULE; SAARIKOSKI, 2006; SANTOS; LAVARDA; MARCELLO, 2014; ZONATTO, 2014) contribui para com o desenvolvimento de sua capacidade cognitiva relacionada a aquisição, assimilação, transformação e aplicação de novos conhecimentos em suas atividades de trabalho (ZAHRA; GEORGE, 2002; FAYARD et al., 2012; MICHELS; ZONATTO, 2017). Do mesmo modo, tendem a influenciar positivamente o seu desempenho.

Tal influência é confirmada nesta investigação. Os resultados encontrados para a análise realizada dos fatores que influenciam o desempenho gerencial em atividades orçamentárias revelam que há influência dos conhecimentos em gestão de custos no desempenho. Contudo, tal influência é indireta, mediada pela capacidade absorptiva dos gestores. Tais evidências permitem aceitar a terceira hipótese de pesquisa: H3. A capacidade absorptiva dos gestores media a influência de conhecimentos em gestão de custos no desempenho do gerente em atividades orçamentárias.

Uma vez que os indivíduos possuem sua racionalidade limitada, os efeitos do uso de informações no ambiente de trabalho sofrem influência do seu julgamento de utilidade da informação e sua capacidade para absorver e utilizar a informação disponível ou o conhecimento existente. Desta forma, a disponibilidade por si só de informações no ambiente de trabalho não assegura que todos os gestores conseguirão acessá-las e explorá-las de igual forma, de modo a influenciar positivamente o seu desempenho.

Estes achados apresentam importantes implicações ao campo de estudo, uma vez que enfatizam a importância de se investigar os aspectos cognitivos relacionados ao uso de instrumentos de controle gerencial, bem como a fatores determinantes para a compreensão do uso ou não de informações contábeis para fins gerenciais, e dos condicionantes ao

desenvolvimento cognitivo e intelectual relacionado a gestão orçamentária, e seus efeitos consequentes no desempenho gerencial nestas atividades.

Uma vez que a capacidade absorptiva é determinante para a exploração adequada de informações para fins de gestão orçamentária, ações precisam ser empreendidas em âmbito organizacional de modo que os gestores desenvolvam tais capacidades, compreendam adequadamente como reconhecer o valor de um novo conhecimento externo e consigam explorá-lo em suas atividades de trabalho. O desenvolvimento de tais capacidades pode contribuir também para o desenvolvimento dos processos de gestão orçamentária na organização, a fim de contribuir para o alcance da eficácia organizacional.

No que se refere aos efeitos de conhecimentos em gestão orçamentária, os achados encontrados nesta pesquisa não revelaram influência de seus efeitos no desenvolvimento da capacidade absorptiva dos gestores ou no seu desempenho gerencial. Uma possível explicação para estes resultados pode estar relacionada ao baixo nível deste conhecimento existente em parte dos gestores que compõe a amostra analisada na pesquisa em rotinas e atividades orçamentárias.

A promoção recente de gestores de outras unidades divisionais para a unidade de gestão orçamentária pode demandar maior esforço por parte dos gestores para o desenvolvimento de tais capacidades, o que tente a produzir efeitos futuros e não imediatos no seu desempenho. Portanto, outras variáveis tendem a influenciar tais relacionamentos, como o nível de conhecimentos prévios existentes, a experiência profissional e o nível de utilização do orçamento em suas atividades de trabalho. Uma vez que tais variáveis não foram objetos de estudo nesta pesquisa, constituem-se uma oportunidade a realização de novos estudos.

5 Considerações finais

Esta pesquisa analisou a influência da capacidade absorptiva na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária e o desempenho de gestores de organizações industriais brasileiras em atividades orçamentárias. Pesquisa descritiva foi realizada, por meio de levantamento e abordagem quantitativa dos dados, com 100 gestores responsáveis pela gestão orçamentária das organizações em que atuam.

Os resultados encontrados revelam que os conhecimentos em gestão de custos exercem influência no desenvolvimento da capacidade absorptiva dos gestores. Por consequência, tendem a influenciar o seu desempenho gerencial em atividades orçamentárias. Em contrapartida, os efeitos dos conhecimentos em gestão orçamentária não são significativos na amostra analisada.

Estes achados revelam que os conhecimentos em gestão de custos constituem-se importantes antecedentes a capacidade dos indivíduos em reconhecer o valor de novas informações disponíveis no ambiente, para que possam adquirir, assimilar, transformar e aplicar tais informações em suas atividades de gestão orçamentária. Do mesmo modo, revelam que essa capacidade determina a influência de tais conhecimentos no desempenho dos gestores em atividades orçamentárias.

Estes resultados permitem concluir que a capacidade absorptiva dos indivíduos influencia a forma como estes gestores irão utilizar novos conhecimentos em suas atividades de trabalho, determinando seu desempenho. Estes achados revelam importantes implicações ao campo de estudos, uma vez que chamam a atenção a elementos cognitivos ainda pouco investigados nesta área do conhecimento, capazes de influenciar o desempenho do gerente no trabalho.

As implicações teóricas desta pesquisa fornecem novos *insights* a respeito das interações existentes entre as variáveis de conhecimentos em gestão de custos, conhecimentos em gestão orçamentária, capacidade absorptiva e o desempenho gerencial em atividades orçamentárias. Considerando-se que os conhecimentos podem não exercer influência direta no desempenho, torna-se oportuno quando da realização de novos estudos se observar os efeitos de outras

capacidades psicológicas dos gestores, de modo a se compreender como tais capacidades influenciam a exploração de suas cognições, a absorção de novos conhecimentos e sua exploração no ambiente de trabalho.

Da mesma forma, deve-se investigar como conhecimentos prévios existentes, a experiência profissional e o nível de utilização do orçamento em suas atividades de trabalho tendem a influenciar o desenvolvimento de tais capacidades, assim como o seu desempenho gerencial. Há que se considerar ainda que as condições do ambiente e outras variáveis contextuais como dificuldade das tarefas, o dinamismo ambiental e a ambidestria influenciam a disponibilidade e o uso de tais informações, as quais também tendem a refletir, em alguma medida, em tais relacionamentos.

Estas evidências também oportunizam reflexões práticas no ambiente organizacional. Ao revelarem indícios de fatores determinantes ao desenvolvimento da capacidade absorptiva de gestores e sua influência no seu desempenho gerencial em atividades orçamentárias, permitem a organizações e gestores promoverem o desenvolvimento de tais conhecimentos e capacidades em suas organizações. Do mesmo modo, revelam condições em que determinada influência ocorre e seus efeitos na eficácia organizacional. Assim, permitem a realização de novas intervenções visando o desenvolvimento de tais aspectos, seja pela qualificação profissional, pelo aperfeiçoamento de processos de gestão ou a partir da disponibilização de informações capazes de produzir tais efeitos, resultando em melhor desempenho.

Referências

AGBEJULE, A. The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: a research note. **Accounting and Business Research**, v. 35, n. 4, p. 295-305, 2005.

AGBEJULE, A.; SAARIKOSKI, L. The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance. **The British Accounting Review**, v. 38, p. 427-440, 2006.

BIRNBERG, J.G.; A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research. **Behavioral Research in Accounting**. v. 23, n. 1, p. 1-43, 2011.

BIRNBERG, J. G.; LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Psychology theory in management accounting research. In. CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1, cap. 4, p. 113-135, 2007.

COHEN, W. M.; LEVINTHAL, D. A. Absorptive capacity: A new perspective on learning and innovation. **Administrative Science Quarterly**, v. 35, n. 1, p. 128-152, 1990.

COVALESKI, M.; EVANS III, J. H.; LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. In. CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, Cap. 6, p. 587-624, 2007.

DANI, A. C.; ZONATTO, V. C. S.; DIEHL, C. A. Participação orçamentária e desempenho gerencial: uma meta-análise das relações encontradas em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 1, n. 1, 2017.

DERFUSS, K. Reconsidering the participative budgeting–performance relation: A meta-analysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences. **The British Accounting Review**, v. 48, n. 1, p. 17-37, 2016.

FAYARD, D.; LEE, L. S.; LEITCH, R.; KETTINGER, W. Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. **Accounting, Organizations and Society**, p. 168-187, 2012.

GAGO-RODRÍGUEZ, S.; PURDY, D. E. The effects of budgetary knowledge and extrinsic motivation on the importance that managers attribute to their budgets. **Spanish Journal of Finance and Accounting**, p. 1-25, 2014.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 415-439, 2004.

MAHONEY, T. A.; JERDEE, T. H.; CARROLL, S. J. **Development of Managerial Performance: A Research Approach**. Cincinnati, OH: South-Western Publishing, 1963.

MAHONEY, T. A.; JERDEE, T. H.; CARROLL, S. J. The job(s) of management. **Industrial Relations**, v. 4, n. 2, p. 97-110, 1965.

MICHELS, A.; ZONATTO, V. C. S. Efeitos da gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absorptiva e da gestão de custos interorganizacionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXV, 2018, Florianópolis. **Anais...** São Leopoldo: ABCustos, 2017. p. 01-20.

POELS, G.; MAES, A.; GAILLY, F.; PAEMELEIRE, R. **User comprehension of accounting information structures: An empirical test of the REA model**. Gent: Working paper of the Universiteit Gent. 2004.

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, 2016.

SANTOS, A. C.; LAVARDA, C. E. F.; MARCELLO, I. E. Relação do conhecimento de gestão de custos e participação orçamentária como o desempenho dos gestores. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, v. 16, n. 50, p. 124-142, 2014.

SHIELDS, M.; YOUNG, M. Managing innovation costs: a study of cost conscious behavior by R&D professionals. **Journal of Management Accounting Research**, v. 6, p. 175-196, 1994.

STULOVA, V.; RUNGI, M. Untangling the mystery of absorptive capacity: A process or a set of success factors? **The Journal of High Technology Management Research**, v. 28, n. 1, p. 110-123, 2017.

THO, N. D. Knowledge transfer from business schools to business organizations: the roles absorptive capacity, learning motivation, acquired knowledge and job autonomy. **Journal of Knowledge Management**, v. 21, n. 5, p. 1240-1253, 2017.

ZAHRA, S. A.; GEORGE, G. Absorptive capacity: A review, reconceptualization, and

extension. **Academy of Management Review**, v. 27, n. 2, p. 185-203, 2002.

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. 332 f. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2014.