UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

ANÁLISE DE CUSTOS DOS CONCORRENTES: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Rodrigo Pinto dos Santos

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

São Paulo
2010

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornachione Junior
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

RODRIGO PINTO DOS SANTOS

ANÁLISE DE CUSTOS DOS CONCORRENTES: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

São Paulo

2010

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Santos, Rodrigo Pinto dos
Análise de custos dos concorrentes : um estudo exploratório entre teoria e prática / Rodrigo Pinto dos Santos. -- São Paulo, 2010.
228 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2010.
Orientador: Welington Rocha.

1. Contabilidade de custo 2. Contabilidade estratégica 3. Competição econômica 4. Inteligência competitiva I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade II. Título.

CDD – 657.42

Aos meus pais Jorge, Maria, Edalmo (*in memoriam*) e Táta, exemplos de amor, carinho e compreensão.

Agradeço, primeiramente, a Deus pelo dom da vida, pelas oportunidades, por me dar 2 pais e 2 duas mães e por nunca desamparar este filho rebelde. Obrigado por iluminar a minha vida.

Ao Sr. Jorge, meu pai, que me ensinou a valorizar as pessoas, a gratidão e o trabalho honesto. À D. Maria, minha mãe, por formar meu caráter para que eu encarasse a vida com honestidade, dignidade e retidão. Obrigado pelo amor incondicional; abrir mão e ceder a presença do filho mais velho para que este alcançasse as oportunidades que Deus mandou é um tremendo gesto de altruísmo. Amo vocês.

Ao Dr. Edalmo *in memoriam*, mais que um padrinho, um pai, meu exemplo masculino de vida que sempre deu as respostas para aquele garotinho curioso que queria saber o porquê das coisas. À D. Táta, madrinha com status de mãe, que com amor me ensinou que laços de criação são tão fortes quanto os de sangue. Obrigado, o trabalho de vocês valeu a pena!

Aos meus irmãos mais velhos, Dada e Tania, pelo carinho e exemplo que vocês sempre me deram. Aos meus irmãos caçulas, Ricardo e Rafael, pelo carinho e compreensão da minha ausência; quero ser para vocês o que o Dada e a Tania foram para mim.

À minha família, tios, tias, sobrinhos, cunhadas, primos, primas, avós, meus alicerces. Seja de sangue ou de criação, sempre terão papel especial na minha vida.

À Mônica, companheira, guerreira, por fazer minha vida voltar a ter sentido. Obrigado por fazer parte da minha vida!

Ao professor Welington, meu orientador, pela paciência, ensinamentos, dedicação e por me privilegiar com seu convívio, compartilhando conhecimento e experiências. Obrigado por respeitar minhas idéias e meu jeito de trabalhar!

Aos professores Marco e Márcio, por fazerem parte da banca de qualificação e pela cessão de tempo. Suas sugestões e contribuições colaboraram muito para o resultado final deste trabalho. Obrigado pela habitual ajuda na dissertação entre tantas outras!

Agradeço aos exigentes e eficazes Professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, em especial, àqueles que participaram do meu aprendizado no mestrado: Ariovaldo, Bruno, Nelson Carvalho, Reinaldo Guerreiro, Fábio Frezatti, Gilberto Martins, Welington Rocha, Carlos Alberto e Gerlando. Obrigado pela honra de ser aluno de vocês!

Agradeço, especialmente, ao professor Kassai, pelo apoio, pelas oportunidades e espaço no laboratório de Contabilidade e Meio Ambiente. Obrigado pelo incentivo!

A todos os colegas da pós-graduação e mestres, que várias vezes foram meus professores e em especial aos que emprestaram o ombro amigo, leram os rascunhos, primeiras versões da dissertação ou foram coautores de artigos. Mesmo sabendo que vou cometer algumas injustiças, por esquecer alguns, tenho de agradecer de forma especial a: Diana, Douglas Leal, Mitsue, Pedro, Renata, Renato, Sarah e Tânia. Obrigado pelo crescimento pessoal e profissional!

Aos funcionários do EAC/FEA/USP e da Fipecafi, por toda ajuda e bons momentos vividos, diariamente, em quase três anos de convívio: Belinda, Cris, Rodolfo, Juliana, Jaime. Obrigado pelo suporte!

Agradeço à FIA, em particular aos professores, funcionários, auxiliares docentes e coordenadores do Proced, pelos quais tenho profundo carinho e admiração. Aos professores coordenadores Almir, Adelino e Eduardo Armando, agradeço por todas as condições proporcionadas, pela experiência em educação executiva, por me abrir as portas da docência. Obrigado pela confiança!

Agradeço muitíssimo às pessoas que viabilizaram os contatos para que as entrevistas fossem realizadas, bem como às empresas participantes da pesquisa pela partilha da riqueza do conhecimento.

À Olivia, pelo suporte no começo dessa jornada e pela revisão final do texto. Tudo deu certo afinal.

Ao FutFEA, pela honra de voltar a usar o manto sagrado, pelas emoções que só o nobre esporte bretão pode causar, mais que um time, uma família. Um por todos, todos por um!

Aos meus amigos-irmãos de todas as horas, os parceiros nos crimes: David, Gabi, Luciano, Marcelo, Paulo, Tico e Wilson. Amigos são o tesouro de um homem.

Enfim, agradeço a todos que direta ou indiretamente tornaram possível a realização deste trabalho. Do fundo do meu coração: obrigado!!!!!

"Nada é impossível para aquele que persiste."

Alexandre, o Grande

RESUMO

A problemática fundamental desta pesquisa consiste no fato de que o arcabouço teórico sobre análise de custos dos concorrentes não está consolidado, visto que há escassez de trabalhos que desenvolvam o campo teórico e que evidenciem o que de fato acontece nas organizações em relação à análise de custos dos concorrentes. Assim, o que se fez neste trabalho foi: (i) sistematizar o conhecimento sobre análise de custos dos concorrentes em uma estrutura conceitual denominada referencial teórico de análise de custos dos concorrentes e (ii) investigar a realidade das práticas de análise de custos dos concorrentes em três empresas privadas que atuam no Brasil. Com o objetivo de verificar se, e em que medida, os elementos que compõem este referencial teórico refletem as práticas de análise de custos dos concorrentes das empresas investigadas, o estudo desenvolveu um exercício formal, organizando e sistematizando uma estrutura teórica. Tendo como elemento metodológico predominante a pesquisa de campo e o método dialético, a pesquisa realizada é de natureza empírico-teórica e utilizou-se de uma abordagem qualitativa para um Estudo de Caso exploratório conduzido por meio de diversas fontes de dados e informações: levantamento bibliográfico, questionário, roteiro de entrevistas, observação direta e análise de relatórios. No trabalho de campo, foram estudadas três organizações, sendo uma do setor de agronegócios e duas da indústria farmacêutica. Com o trabalho de campo, foi possível cruzar as informações obtidas na literatura com a realidade empresarial pesquisada. Quanto aos achados, o primeiro é que se conseguiu sistematizar o referencial teórico em quatro perspectivas: (i) freqüência de uso da análise de custos dos concorrentes, (ii) percepção da utilidade, (iii) quatro abordagens de estratégias pesquisadas (posicionamento estratégico, VBR, missão estratégica e tipologia estratégica) e (iv) variáveis contingenciais (tamanho, tipo de indústria, competição, existência de área de Inteligência Competitiva, área responsável pela Inteligência Competitiva, treinamento em Inteligência Competitiva e treinamento em Contabilidade) apontadas pela literatura. O segundo achado é que elementos que compõem o referencial teórico da análise de custos dos concorrentes estão refletidos nas práticas das organizações objeto de estudo, sejam os elementos incentivadores, sejam os elementos inibidores.

ABSTRACT

The fundamental problem of this research lies in the fact that the theoretical frame upon competitors' costs analysis is not consolidated, as there are few studies that develop the theoretical and evidence of what actually happens in organizations in relation to the competitors' cost analysis. So what has this work was: (i) systematizing knowledge on competitors' cost analysis in a conceptual framework called the theoretical competitors' cost analysis and (ii) to investigate the reality of practical competitors' cost analysis three private companies operating in Brazil. Aiming to verify whether and to what extent the elements of this theoretical framework reflects the practical competitors' cost analysis of the investigated companies, the study developed a formal exercise, organizing and systematizing a theoretical framework. Taking as a methodological element predominant field research and the dialectical method, the research is theoretical-empirical and has used a qualitative approach to an exploratory case study conducted through various sources of data and information: bibliographic, questionnaire, guided interviews, direct observation and report analysis. During the fieldwork, three organizations have been studied, one of the agribusiness industry and two in the pharmaceutical industry. With the fieldwork, it was possible to compare the information obtained from literature to business reality searched. As for the findings, the first is that it could systematize the theoretical framework of four perspectives: (i) frequency of use of competitors' cost analysis, (ii) perception of the utility, (iii) four approaches to search strategies (strategic positioning, RBV, strategic mission and competitive strategy) and (iv) contingency variables (size, type of industry, existence of Competitive Intelligence area, the responsible department for Competitive Intelligence area, Competitive Intelligence training and Accounting training) in literature. The second finding is that the components of the theoretical analysis of competitors' costs are reflected in the practices of the organizations studied, the elements are encouraging and inhibitors.

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS 3
1 INTRODUÇÃO 5
1.1 Antecedentes 5
1.2 Situação-Problema 7
1.3 Questão de Pesquisa 11
1.4 Objetivos 12
1.5 Justificativa 12
1.6 Contribuições da Pesquisa 15
1.7 Metodologia 16
2 REFERENCIAL TEÓRICO 19
2.1 Estratégia 19
2.1.1 Posicionamento Estratégico 26
2.1.2 Visão Baseada em Recursos 30
2.1.3 Missão Estratégica 32
2.1.4 Tipologia Estratégica 34
2.2 Concorrentes 38
2.2.1 Seleção de Concorrentes 39
2.3 Gestão Estratégica de Custos 44
2.4 Inteligência Competitiva 46
2.5 Análise de Custos dos Concorrentes 50
2.5.1 Guilding 55
2.5.2 Heinen e Hoffjan 61
2.5.3 Hesford 74
2.6 Fontes de Dados e Informações 88
2.7 Síntese da estrutura conceitual de análise de custos dos concorrentes 96
3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO 99
3.1 Estratégia de Pesquisa 99
3.2 Projetando Estudo de Caso 100
3.2.1 Projeto do Estudo de Caso 103
3.2.2 Universo da Pesquisa 106
3.2.3 Definição da amostra da pesquisa 106
3.3 Protocolo do Estudo de Caso 106
3.3.1 Visão Global 108
3.3.2 Procedimentos de Campo 108
3.3.2.1 Técnicas de coleta de dados 110
3.3.2.2 Técnica de Análise de Dados 111
3.3.3 Questões do Estudo de Caso 113
3.3.4 Guia para o relatório de um Estudo de Caso 117
4 TRABALHO DE CAMPO 119
4.1 Realização do Trabalho 119
4.2 Apresentação e Análise de Dados 119
4.2.1 Deméter 120
4.2.1.1 Pontos convergentes: Teoria x Deméter 134
4.2.1.2 Pontos divergentes: Teoria x Deméter 137
4.2.1.3 Síntese 139
4.2.2 Sulis 140
4.2.2.1 Pontos convergentes: Teoria x Sulis 156

4.2.2.2 Pontos divergentes: Teoria x Sulis 158
4.2.2.3 Síntese 160
4.2.3 Argante 161
4.2.3.1 Pontos convergentes: Teoria x Argante 178
4.2.3.2 Pontos divergentes: Teoria x Argante 180
4.2.3.3 Síntese 181
4.3 Casos Cruzados 183
4.3.1 Análise Cruzada dos Resultados 190
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS 195
5.1 Considerações sobre os objetivos da pesquisa 195
5.2 Considerações sobre a questão de pesquisa 196
5.3 Considerações específicas 197
5.4 Sugestões para estudos futuros 198
REFERÊNCIAS 201
APÊNDICE 1 208
APÊNDICE 2 220

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificação das pesquisas e enquadramento da dissertação 18
Quadro 2 – Dez Escolas de Estratégia 24
Quadro 3 – Abordagens Estratégicas 25
Quadro 4 - Posições Estratégicas 28
Quadro 5 – Características dos recursos 31
Quadro 6 – Características das Missões Estratégicas..... 33
Quadro 7 – Características da Tipologia Estratégica 36
Quadro 8 – Classificação das Abordagens Estratégicas..... 37
Quadro 9 – Identificação dos Concorrentes 40
Quadro 10 – Benefícios Estratégicos 42
Quadro 11 – Práticas de Análise de Custos dos Concorrentes..... 57
Quadro 12 – Resumo dos Achados do estudo de Guilding (1999) 60
Quadro 13 – Métodos de Análise dos Custos dos Concorrentes de Heinen e Hoffjan (2005) 64
Quadro 14 – Resumo das Hipóteses de Heinen e Hoffjan (2005) 72
Quadro 15 – Determinantes do Uso de Informações Contábeis 75
Quadro 16 – Resumo das Hipóteses de Hesford (2008) 81
Quadro 17 – Resumo dos Achados de Hesford (2008)..... 84
Quadro 18 – Análise das Covariâncias 85
Quadro 19 – Resumos dos aspectos-chave da estrutura conceitual – Dimensão: Práticas 96
Quadro 20 – Resumos dos aspectos-chave da estrutura conceitual – Dimensão: Estratégia... 97
Quadro 21 – Resumos dos aspectos-chave da estrutura conceitual – Dimensão: Variáveis Contingenciais 98
Quadro 22 – Tático do Estudo de Caso para quatro testes de projeto..... 101
Quadro 23 – Níveis das questões 113
Quadro 24 – Práticas de análise de CFC: Empresa Deméter 121
Quadro 25 – Práticas de análise de CFC: Teoria x Empresa Deméter..... 122
Quadro 26 – Estratégias: Empresa Deméter 124
Quadro 27 – Estratégias: Teoria x Empresa Deméter 125
Quadro 28 – Variáveis Contingenciais: Empresa Deméter..... 127
Quadro 29 – Identificação dos Concorrentes: Deméter 127
Quadro 30 – Variáveis Contingenciais: Teoria x Empresa Deméter 128
Quadro 31 – Identificação dos Concorrentes: Teoria x Empresa Deméter..... 129
Quadro 32 – Fontes de Dados: Empresa Deméter 131
Quadro 33 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Empresa Deméter..... 132
Quadro 34 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Teoria x Empresa Deméter 132
Quadro 35 – Tomada de Decisão: Empresa Deméter 133
Quadro 36 – Pontos convergentes: Teoria x Deméter..... 135
Quadro 37 – Pontos divergentes: Teoria x Deméter 137
Quadro 38 – Práticas de análise de CFC: Empresa Sulis..... 141
Quadro 39 – Práticas de análise de CFC: Teoria x Empresa Sulis 143
Quadro 40 – Estratégias: Empresa Sulis 144
Quadro 41 – Estratégias: Teoria x Empresa Sulis..... 145
Quadro 42 – Variáveis Contingenciais: Empresa Sulis 147
Quadro 43 – Identificação dos Concorrentes: Sulis..... 148
Quadro 44 – Variáveis Contingenciais: Teoria x Empresa Sulis..... 150
Quadro 45 Identificação dos Concorrentes: Teoria x Empresa Sulis..... 151
Quadro 46 – Fontes de Dados: Empresa Sulis 152

Quadro 47 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Empresa Sulis 154
Quadro 48 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Teoria x Empresa Sulis 154
Quadro 49 – Tomada de Decisão: Empresa Sulis 155
Quadro 50 – Pontos convergentes: Teoria x Sulis 156
Quadro 51 – Pontos divergentes: Teoria x Sulis 159
Quadro 52 – Práticas de análise de CFC: Empresa Argante 162
Quadro 53 – Práticas de análise de CFC: Teoria x Empresa Argante 164
Quadro 54 – Estratégias: Empresa Argante 166
Quadro 55 – Estratégias: Teoria x Empresa Argante 167
Quadro 56 – Variáveis Contingenciais: Empresa Argante 169
Quadro 57 – Identificação dos Concorrentes: Argante 169
Quadro 58 – Variáveis Contingenciais: Teoria x Empresa Argante 171
Quadro 59 – Identificação dos Concorrentes: Teoria x Empresa Argante 172
Quadro 60 – Fontes de Dados: Empresa Argante 174
Quadro 61 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Empresa Argante 176
Quadro 62 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Teoria x Empresa Argante 176
Quadro 63 – Tomada de Decisão: Empresa Argante 177
Quadro 64 – Pontos convergentes: Teoria x Argante 178
Quadro 65 – Pontos divergentes: Teoria x Argante 181
Quadro 66 – Uso das práticas de CFC Teoria x Unidades de Caso 183
Quadro 67 – Utilidade percebida das práticas de CFC: Teoria x Unidades de Caso 184
Quadro 68 – Estratégias: Teoria x Unidades de Caso 185
Quadro 69 – Variáveis Contingências: Teoria x Unidades de Estudo 188

1 INTRODUÇÃO

1.1 Antecedentes

As organizações, inseridas em um ambiente econômico de mercado caracterizado por acirrada concorrência, direcionam esforços ao planejamento e controle dos seus fatores de produção, geradores de custos e receitas. Neste ambiente, o recurso informação adquire conotações de cunho estratégico e operacional.

As decisões empresariais, respaldadas por informações ágeis e confiáveis, revestem-se de um aceitável grau de segurança e objetividade, permitindo o alcance do efeito decisório desejado (BALDUÍNO, 2003, p. 1).

Neste ambiente, as empresas competem entre si em busca do valor ótimo de seus produtos e serviços, e aquelas que mais se aproximam desse valor têm a preferência dos consumidores, cumprindo sua missão e garantindo a continuidade de suas atividades (ROCHA *et al*., 2000, p. 3).

Neste sentido, os tomadores de decisão estão preocupados em obter recursos e produzir bens e serviços em condições vantajosas perante as demais organizações, visando maximizar o valor da empresa e a riqueza do acionista, de forma sustentável (MILANI FILHO *et a*l., 2007, p. 1) e acima do custo de oportunidade.

Diante desta dinâmica, em que as organizações buscam conquistar vantagens competitivas e atingir mais participação no mercado por meio de ações que, direta ou indiretamente, impactam a rentabilidade dos concorrentes, o tomador de decisão precisa obter informações relevantes para reagir adequadamente aos movimentos dos demais participantes ou mesmo assumir atitude pró-ativa em relação a eles.

Com efeito, conhecer e acompanhar o mercado e seus concorrentes são elementos fundamentais para elaboração de estratégias e obtenção de vantagens competitivas, visando atingir metas que maximizem o valor da empresa (MILANI FILHO *et al*., 2007).

Em tempos de turbulência econômica, a busca por vantagens competitivas levou vários pesquisadores a sugerir a análise dos concorrentes como um componente fundamental da gestão estratégica (SUBRAMANIAN; ISHAK, 1998; ANDERSON; GUILDING, 2006; MILANI FILHO *et al.*, 2007, entre outros). Essa visão parece estar por trás de um crescente interesse na análise da concorrência entre os pesquisadores de estratégia e gestores (GUILDING, 1999; ANDERSON; GUILDING, 2006). Esse interesse é exemplificado pelos trabalhos de Porter (1986; 1989) que promovem a análise dos concorrentes como "precursor-chave para conhecer a formação da estratégia competitiva."[1] (ANDERSON; GUILDING, 2006, p. 206).

No final do século XX, Subramanian e Ishak (1998) apresentaram evidências que sugerem um crescimento na aplicação de análises dos concorrentes. Subramanian e Ishak (1998, p. 20) identificaram taxas crescentes de empresas que obtêm informações de seus concorrentes, por meio de novas tecnologias disponíveis – sistemas, internet, dentre outras. Os autores também notaram uma relação positiva entre aplicação de um sistema de análise dos concorrentes e desempenho organizacional (SUBRAMANIAN; ISHAK, 1998, p. 21).

Milani Filho *et al*. (2007) replicaram o trabalho supracitado e verificaram que, nos EUA, as empresas analisam informações sobre seus concorrentes com mais freqüência do que o grupo brasileiro pesquisado. Anderson e Guilding (2006) citam seis critérios que podem ser usados para avaliar a análise dos concorrentes e concluíram que as disciplinas mais pertinentes para enquadrá-la são Gestão Estratégica, Economia Industrial e Comportamento Organizacional. Estes critérios são:

a) Informações sobre os concorrentes: informações atuais e históricas devem ser incluídas;

b) A natureza dos concorrentes: os concorrentes devem ser vistos como organizações complexas, em vez de indivíduos ou grupos de pessoas;

c) A natureza do comportamento dos concorrentes analisados: (assim como o mercado) estratégia corporativa deve ser considerada;

[1] Livre tradução: "*as a key precursor to informed competitor strategy formation*."

d) Perspectiva dos participantes: a ênfase deve ser sobre o comportamento dos concorrentes e não sobre seus processos;

e) Teor de decisão: a atenção da análise deve ser dada ao conteúdo das decisões dos concorrentes;

f) Processo de tomada de decisão: a atenção da análise deve ser dada para processar as decisões dos concorrentes.

Os autores incluem na disciplina de Gestão Estratégica a Contabilidade Gerencial e seus sistemas de informações os quais se adéquam aos seis critérios analisados (ANDERSON; GUILDING, 2006, p. 209). Nota-se o papel importante que a Contabilidade pode assumir para o desenvolvimento do tema.

1.2 Situação-Problema

A situação-problema, objeto de estudo de um trabalho científico, ganha corpo quando o pesquisador se vê diante de um estado em que há situações mal resolvidas, carentes de solução, inquietando-o e o levando à busca de solução. Nesse sentido, Castro (1978, p. 78) afirma que uma tese deve ser original, importante e viável e que a dificuldade está em satisfazer esses três critérios.

Com efeito, não se deve concluir que a finalidade única de um trabalho acadêmico seja satisfazer necessidades de cunho pessoal e intelectual do pesquisador. Deve ser, primeiramente, o resultado da pesquisa útil na medida em que ajude a solucionar os problemas do mundo real. Ainda mais quando se trata de ciências aplicadas, como no caso é a Contabilidade. Kerlinger (1980) afirma que um problema é uma questão que mostra uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução. O autor continua: “um problema é uma questão que pergunta como as variáveis estão relacionadas.” (KERLINGER, 1980, p. 35).

Retomando o tópico anterior, segundo Guilding (1999), tanto entre acadêmicos quanto entre profissionais ligados à gestão há um crescente interesse na análise sobre os concorrentes. Tal interesse é fortemente influenciado pelos escritos de Porter (1986; 1989) os quais sugerem que análises sobre os concorrentes são fundamentais para alcançar vantagens competitivas. Casella (2008, p. 17) corrobora tal idéia ao afirmar que "[...] é cada vez mais necessário antecipar os movimentos dos concorrentes para o alcance ou manutenção da vantagem competitiva."

Uma forma de se entender vantagem competitiva é apresentada por Porter (1986; 1989). Segundo o autor, uma organização atinge uma vantagem competitiva de custo "[...] se seu custo cumulativo da execução de todas as atividades de valor for mais baixo do que os custos dos seus concorrentes." (PORTER, 1989, p. 89).

A preocupação com custos não dever ser restrita ao caso de vantagem de custos. As estratégias, que buscam vantagens de diferenciação, para serem bem-sucedidas, segundo Porter (1986; 1989) pressupõem que se atinja "paridade – proximidade" em custos.

De acordo com Porter (1986. p. 61), "[...] a estratégia competitiva envolve o posicionamento de um negócio de modo a maximizar o valor das características que o distinguem de seus concorrentes." Nota-se que um ponto chave da formulação estratégica, a qual visa manter uma vantagem competitiva, é a análise detalhada da concorrência.

Rocha *et al*. (2000, p. 3) afirmam que a análise detalhada da concorrência tem como objetivo desenvolver um perfil da natureza e do sucesso das prováveis mudanças estratégicas que cada concorrente possa adotar, das possíveis respostas dos concorrentes em relação aos movimentos das demais empresas e a reação dos concorrentes ao conjunto de alterações da indústria e demais variáveis ambientais que podem ocorrer.

Para fornecer subsídios informacionais aos gestores para tomada de decisões estratégicas, visando a manutenção da competitividade da empresa e suas respectivas lideranças frente aos concorrentes, Rocha *et al*. (2000, p. 4) mostram a necessidade de sistema de informação que dê adequado suporte ao processo de gestão estratégica.

De acordo com Rocha (1999, p. 88), o Sistema de Informação de Gestão Estratégica é um conjunto formalizado de recursos intelectuais, materiais, financeiros, tecnológicos, informacionais e de procedimentos para coletar, analisar e selecionar dados, gerar e transmitir informações estratégicas.

Dado que as decisões são tomadas em ambientes desestruturados e que envolve grande quantidade de variáveis, os gestores necessitam de um sistema que lhes ofereça um número cada vez mais amplo de tipos de informações e variáveis (ROCHA *et al.*, 2000, p. 4).

Neste sistema de informação, pode-se destacar o sistema de Inteligência Competitiva que, de acordo com Rouach e Santi (2001, p. 553), é o processo de coleta, processamento e armazenamento de informações a serem disponibilizadas para as pessoas em todos os níveis da empresa para auxiliar a construir o seu futuro e proteger das ameaças da concorrência.

De acordo com Hesford (2008, p. 17), a Inteligência Competitiva envolve dois pontos-chave, a saber: coleta sistemática e análise de informações sobre concorrentes. O autor explica que, dentre os vários tipos de informação que um sistema de Inteligência Competitiva pode coletar, uma delas são as informações contábeis. Em seu estudo, Hesford (2008, p. 17) pesquisou, dentre as possíveis informações contábeis usada pelos praticantes de Inteligência Competitiva, a coleta e estimativa de informações de custo dos concorrentes. Moon e Bates (1993) constataram que é possível inferir sobre a estrutura de custos dos concorrentes utilizando as demonstrações contábeis e financeiras.

Em seu ensaio, Simmonds (1981, p. 26) afirmou que estimativas estratégicas de custos, preços e fluxo de caixa dos concorrentes são representações contábeis da realidade. E é a Contabilidade Gerencial e a Controladoria que possuem a habilidade técnica fundamental para obter tais informações. O autor tem seu mérito ao identificar um campo vasto de pesquisa; contudo, em seu estudo, seus achados não são validados por meio de testes empíricos.

Jones (1988) discutiu amplamente as vantagens de se estimar os custos dos concorrentes como forma de melhorar a eficiência da própria organização; o autor afirma que a Contabilidade Gerencial deve atuar, principalmente, na busca de informações sobre os custos dos concorrentes e esta responsabilidade “[...] não pode ser abdicada.” (JONES, 1988, p.33). Coube a Jones (1988) trazer uma experiência prática de como a Contabilidade Gerencial e

Controladoria podem desempenhar um papel chave no provento de dados e análise dos custos dos concorrentes; porém, Jones não sistematizou o desenvolvimento deste papel chave.

Já Guilding (1999), por meio de um levantamento de dados em empresas australianas e neozelandesas, apreciou as taxas de adoção das práticas de Contabilidade aplicadas à estimativa de custo dos concorrentes, assim como a percepção dos próprios participantes do mercado de como a análise de custos dos concorrentes pode ser útil para as organizações. Ainda que superficialmente, Guilding (1999) listou cinco práticas ou formas de se avaliar o custo dos concorrentes.

Hesford (2008) investigou o uso da informação contábil dos concorrentes por indivíduos que atuam em Inteligência Competitiva. O autor identificou que, quanto mais voltada ao mercado e mais desenvolvida a área de Inteligência Competitiva nas organizações, mais é feito o uso da informação contábil para estimar o custo dos concorrentes. Porém, neste estudo, o autor tem a limitação de, na sua amostra, apenas atingir profissionais envolvidos no processo de Inteligência Competitiva.

Desta maneira, percebe-se que a literatura contábil vem discutindo a importância da Contabilidade Gerencial e da Controladoria para auxiliar os gestores na obtenção de informações externas às organizações – tais como avaliação dos concorrentes (SIMMONDS, 1986; HESFORD, 2008). A literatura ainda sugere a importância do uso de informações contábeis na avaliação de custo dos concorrentes (SIMMONDS, 1981; JONES, 1988; MOON; BATES, 1993; GUILDING, 1999; BALDUÍNO, 2003; CASELLA, 2008). Finalmente, os profissionais também têm interesse na interface entre Inteligência Competitiva e Contabilidade (BERNHARDT, 1994; CHEN, 1996; MILANI FILHO *et al*., 2007; HESFORD, 2008; entre outros).

Apesar da sua importância tanto teórica quanto a sua percepção de valor prática, as evidências, consistentemente, têm mostrado que as informações contábeis são ignoradas ou mesmo usadas minimamente para estimativa dos custos dos concorrentes (PORTER, 1989; MARREN, 1998; GUILDING, 1999; ANDERSON; GUILDING, 2006; HESFORD, 2008).

Em sua pesquisa, Hesford (2008, p. 38) verificou que “[...] as informações sobre custos dos concorrentes são importantes, mas raramente monitoradas.” Guilding (1999, p. 584) constatou

que não foi encontrada, na literatura, nenhuma tentativa de síntese das práticas de análise de custo dos concorrentes.

Borinelli (2006, p. 14) afirma que ao se discutir determinado assunto cientificamente não se pode querer entender algo em sua abordagem realista se não baseado em um referencial teórico. Nesse sentido, quando se vai à literatura para estudar o tema análise de custos dos concorrentes, depara-se com uma situação singular: a falta de uma teoria sobre o tema, se é que existe uma teoria de análise de custos dos concorrentes.

Nota-se que diversos estudos internacionais (SIMMONDS, 1981, 1986; JONES, 1988; MOON; BATES, 1993; WARD, 1993; SUBRAMANIAN; ISHAK, 1998; GUILDING, 1999; HEINEN; HOFFJAN, 2005; HESFORD, 2008, dentre outros) colhem evidências empíricas sobre o tema; contudo, para a realidade brasileira, são escassas as investigações científicas que, utilizando-se de abordagem empírica, evidenciem, de fato, qual o papel da análise de custos dos concorrentes.

Dessa forma, verifica-se uma lacuna existente, tanto do ponto de vista acadêmico quanto do ponto de vista empresarial, de um estudo que, de um lado, apresente um arcabouço teórico sobre análise de custos dos concorrentes e, de outro, investigue a realidade das práticas de análise de custos dos concorrentes em empresas no Brasil.

Em suma, a situação-problema desta pesquisa consiste no fato de que há escasso desenvolvimento no campo teórico, ou seja, no arcabouço teórico em que se assentam as discussões sobre análise de custos dos concorrentes e a necessidade de se evidenciar, do ponto de vista científico, o que de fato acontece nas organizações no que tange ao tema.

1.3 Questão de Pesquisa

Após a identificação de um tema, segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 5), o pesquisador deve problematizá-lo, ou seja, formular, com as devidas clareza e precisão, um problema concreto a ser estudado. Preferencialmente, a questão de pesquisa pode ser expressa em forma

interrogativa, buscando o relacionamento entre duas ou mais variáveis (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 5).

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 63) e Yin (2005, p. 26), a definição da questão de pesquisa é o passo mais importante a ser considerado em qualquer estudo científico. A questão de pesquisa norteadora deste trabalho é:

- Os elementos que compõem o referencial teórico de análise de custo dos concorrentes refletem as práticas adotadas pelas empresas objeto de estudo desta dissertação?

1.4 Objetivos

O objetivo principal deste trabalho é verificar se os elementos que compõem o referencial teórico refletem as práticas das empresas objeto de estudo desta dissertação no que tange à análise de custos dos seus concorrentes.

Como objetivos secundários, a pesquisa visa:

- Sistematizar o conhecimento sobre análise de custos dos concorrentes em uma estrutura conceitual denominada referencial teórico de análise de custos dos concorrentes e;

- Investigar a realidade das práticas de análise de custos dos concorrentes em três empresas privadas que operam no Brasil.

1.5 Justificativa

Pesquisas científicas precisam evidenciar as razões que justifiquem sua realização (BORINELLI, 2006, p. 31). Lakatos e Marconi (2006, p. 221) definem a justificativa como "[...] exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem

prática que tornam importante a realização da pesquisa". Este tópico é dedicado a apresentar as razões que justificam esta dissertação.

A primeira justificativa relaciona-se com a plataforma teórica que se pretende construir com este trabalho. Como apontado no tópico anterior, a plataforma teórica de análise de custos dos concorrentes carece de algum grau de sistematização; conforme mencionado por Bleil *et al*. (2008, p. 55) análise de custos dos concorrentes é um campo da Gestão Estratégica de Custos "em que há ainda muito a evoluir".

Para Lakatos e Marconi (2006, p. 116), sob o aspecto científico, teoria é a relação entre observações empiricamente verificadas. Dessa forma, discutir criticamente a teoria, no estágio a qual se encontra e compará-la com a prática empresarial, pode ajudar no desenvolvimento desse arcabouço teórico. No Brasil, os estudos relacionados ao tema análise de custos dos concorrentes ainda são incipientes. Por isso, ao se sistematizar o referencial teórico de análise de custos dos concorrentes, ele precisa ser colocado à prova; sendo assim, esta dissertação se justifica, pois busca contribuir para isso, conforme visto no tópico anterior.

Uma segunda justificativa diz respeito à apresentação do estágio de desenvolvimento do tema, assim como à forma de apresentá-lo. A respeito disso, Lakatos e Marconi (2006, p. 118) explicam que "A teoria serve para resumir sinteticamente o que já se sabe sobre o objeto de estudo." No entanto, não basta mostrar que o conhecimento está exposto dessa ou daquela forma. "É mister que o estágio atual seja evidenciado no intento de se atribuir algo novo." (BORINELLI, 2006, p. 32).

Corroborando com o parágrafo anterior, Lakatos e Marconi (2006, p. 119) apontam que:

> A teoria serve para, baseando-se em fatos e relações já conhecidos, prever novos fatos e relações – a teoria torna-se um meio de prever fatos, pois resume os fatos já observados e estabelece uma uniformidade geral que ultrapassa as observações imediatas.

Esta dissertação se justifica pela necessidade de organizar o arcabouço teórico de análise de custos dos concorrentes, por meio da organização do referencial teórico, à luz da observação verificada na realidade das organizações estudadas.

Além disso, no Brasil, os estudos relacionados ao tema ainda estão dando os primeiros passos. Assim, nesta dissertação, pretende-se contribuir nesse sentido, dada a demanda identificada, gerando, portanto, elementos para se entender o estágio da análise de custos dos concorrentes em três organizações que operam no país. O que é um benefício tanto em termos acadêmicos, quanto em termos empresariais, demonstrando a originalidade do estudo.

Nessa linha de raciocínio, podem-se visualizar duas justificativas – a acadêmica e a empresarial. A acadêmica, no sentido de oferecer uma plataforma teórica sistematizada, que pode ser melhorada e criticada pelos pesquisadores interessados na discussão de análise de custos dos concorrentes e, com isso, alcançar, quem sabe, uma teoria ampla e consistente com a realidade.

Lakatos e Marconi (2006, p. 120) explicam que “A teoria serve para indicar os fatos e as relações que ainda não estão satisfatoriamente explicados e as áreas da realidade que demandam pesquisas.”

Já a justificativa desta dissertação do ponto de vista empresarial diz respeito à contribuição que o meio acadêmico pode oferecer ao ambiente empresarial, ao procurar apresentar um retrato do que é feito na realidade que compreende o recorte da pesquisa, possibilitando às entidades conhecerem a realidade à sua volta e não somente o horizonte intramuros em particular. Isso significa que a dissertação vai ajudar as organizações que assim desejarem a tomar conhecimento de certas práticas de análise de custos dos concorrentes utilizadas em outras entidades.

Em outro plano, ante o cenário cada vez mais complexo e concorrencial em que as organizações estão inseridas, não se pode negar que informações sobre os custos dos concorrentes podem ser um fator determinante do sucesso das entidades empresariais.

Esses aspectos, em conjunto, são suficientes para justificar a relevância para a ampliação do foco de atuação da Gestão Estratégica de Custos, no que tange à análise de custos dos concorrentes. De forma complementar, as contribuições desta dissertação são apresentadas na seqüência.

1.6 Contribuições da Pesquisa

De acordo com Lakatos e Marconi (2006; p. 103), "[…] as contribuições teóricas que a pesquisa pode trazer […]" são: confirmação geral; confirmação na sociedade na qual a pesquisa está inserida; especificações para casos particulares; clarificação da teoria; resolução de pontos obscuros, dentre outros (BORINELLI, 2006, p. 34). No que se refere a este trabalho, consideram-se três dimensões de contribuições que contemplam os seguintes aspectos apresentados por Lakatos e Marconi (2006): contribuições relativas ao que se faz na prática; aquelas provenientes da plataforma teórica a ser explorada; e as decorrentes da consolidação da análise de custos dos concorrentes como corrente teórica. Cada uma das dimensões será detalhada a seguir.

Segundo Borinelli (2006, p. 34), "[…] é preciso considerar que a Ciência Contábil como um todo, mas de forma especial no Brasil […]" passa por um momento de busca e validação empírica de suas proposições. Isso apresentado, levando-se em conta que esta dissertação usará uma abordagem empírica para examinar uma parte da realidade da Contabilidade no Brasil, oferece-se uma contribuição na forma de referencial teórico, ou seja, uma teoria que seja consistente e possa explicar a realidade que a cerca.

O produto da pesquisa visa contribuir para acrescentar ao arcabouço teórico existente um processo de sistematização do tema. Dessa forma, uma das contribuições buscadas é que se possa produzir ciência, mais especificamente na parte das Ciências Contábeis que verse sobre análise de custos dos concorrentes.

Em outra dimensão, esta dissertação tem sua contribuição, também, por sua relevância social, pois se trata de interesse comum às organizações. A segunda contribuição se ancora no fato de que, com o produto aqui gerado, as entidades que optarem por monitorar, avaliar e analisar os custos dos concorrentes poderão saber o que se faz em outras empresas que operam no Brasil, bem como conhecer a base conceitual.

A explicação da realidade é outra contribuição. Ao se considerar que as entidades pesquisadas são empresas globais e/ou fazem negócios mundialmente, a relevância desta dissertação ultrapassa o escopo geográfico do Brasil. Embora a pesquisa empírica se aplique a empresas

que atuam no Brasil, no tocante aos achados, entidades de outros países podem ter interesse em saber como as organizações operantes no país tratam as questões relacionadas à análise de custos dos concorrentes.

Enfim, a contribuição desta dissertação se ancora em desenvolver um exercício científico formal que visa organizar e sistematizar uma estrutura empírico-teórica que auxilie na consolidação da análise de custos dos concorrentes como teoria.

1.7 Metodologia

Borinelli (2006, p. 57-58) utilizou seis classificações para enquadrar um trabalho científico, a saber: os objetivos da pesquisa; a natureza do problema de pesquisa; a abordagem do problema e a natureza das variáveis pesquisadas; as estratégias de pesquisas; método de abordagem da pesquisa e ambiente de pesquisa. O Quadro 1 apresenta um resumo dessas classificações e como foram utilizadas neste presente trabalho.

Quanto aos objetivos da pesquisa, trata-se de um estudo exploratório, em que são comparadas teoria e prática, no que se refere à análise de custos dos concorrentes. Lakatos e Marconi (2006, p. 190) explicam que estudos exploratórios "[...] são investigações de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema." As autoras apresentam três finalidades para a pesquisa exploratória: desenvolver hipóteses; aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno para a realização de pesquisas futuras mais precisas ou modificar e clarificar conceitos.

Quanto à natureza do problema de pesquisa, esta dissertação pode ser classificada como empírico-teórica, pois se entende que esta pesquisa visa verificar se os elementos que compõem o referencial estão presentes na realidade prática de entidades que atuam no Brasil. Segundo Castro (1978, p. 71), a pesquisa empírico-teórica "[...] é o caminho mais trilhado na evolução da ciência e na expansão do conhecimento."

Quanto à abordagem do problema e a natureza das variáveis pesquisadas, as pesquisas podem ser quantitativas ou qualitativas (MARTINS; TEÓPHILO, 2007, p. 103; BORINELLI, 2006,

p. 52). As pesquisas quantitativas são aquelas em que os dados e as evidências podem ser quantificados e mensurados e as análises e as interpretações se orientam por meio de entendimento e conceituação de técnicas e métodos estatísticos (MARTINS; TEÓPHILO, 2007, p. 135). No entanto, nesta dissertação, o tipo de informações, dados e evidências obtidas não são passíveis dessa mensuração. O presente trabalho tem características de uma pesquisa qualitativa.

Quanto ao método de abordagem da pesquisa, esta dissertação, ao comparar teoria e prática, utilizou-se do método dialético. Segundo Lakatos e Marconi (2006, p. 101-102), a dialética compreende o mundo como um conjunto de processos que se relacionam e se transformam. Todo movimento, seja transformação ou desenvolvimento, opera-se por meio das contradições ou mediante a negação de uma coisa – essa negação se refere à transformação das coisas em seu contrário (LAKATOS; MARCONI, 2006, p. 102).

Quanto ao ambiente de pesquisa, esta dissertação é uma pesquisa de campo. Lakatos e Marconi (2006, p. 188) apontam que pesquisa de campo é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimento de um problema, de uma hipótese, ou descobrir novos fenômenos ou relações entre eles.

Quanto às estratégias de pesquisas, para se atingir os objetivos este trabalho foi construído por meio da estratégia de pesquisa Estudo de Caso. A escolha dessa estratégia de pesquisa se deu pelo tipo de questão de pesquisa apresentado, pela extensão de controle sobre os eventos e pelo grau de enfoque temporal dos acontecimentos (YIN, 2005, p. 23). Segundo Yin (2005, p. 23), em um estudo, em que o tipo de questão conduza à pesquisa exploratória, pode-se utilizar Estudo de Caso.

O mesmo autor justifica a escolha da estratégia de Estudo de Caso quando se examinam acontecimentos contemporâneos, mas não se podem manipular comportamentos relevantes. Embora o Estudo de Caso conte com muitas técnicas utilizadas pelas pesquisas históricas, aquele acrescenta duas fontes de evidências que usualmente não são incluídas pelos historiadores: observação direta dos acontecimentos e entrevistas (YIN, 2005, p. 26). O diferencial do Estudo de Caso é sua capacidade de lidar com uma ampla variedade de evidências.

Como se verificou, esta pesquisa recebeu diversas classificações a partir de Borinelli (2006). Por essa razão, apresenta-se o Quadro 1, que contempla a tipologia e evidencia a classificação na qual esta dissertação se enquadra.

Quadro 1 – Classificação das pesquisas e enquadramento da dissertação

CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO DAS PESQUISAS	TIPOS DE PESQUISA	CLASSIFICAÇÃO NESTA DISSERTAÇÃO
Quantos aos objetivos da pesquisa	Exploratória	Exploratória
	Descritiva	
	Explicativa	
Quanto à natureza do problema de pesquisa	Básica (pura, fundamental, teórica, ou não empírica)	Empírico-teórica ou teórico--aplicada
	Aplicada ou empírica	
Quanto à abordagem do problema e a natureza das variáveis pesquisadas	Avaliação Quantitativa	Qualitativa
	Avaliação Qualitativa	
Quanto às estratégias de pesquisas	Experimento, quase--experimento, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa *ex--post facto*, levantamento, estudo de caso, pesquisa--ação e pesquisa participante	Estudo de Caso
Quanto ao método de abordagem da pesquisa	Dedutivo	Dialético
	Indutivo	
	Hipotético-dedutivo	
	Dialético	
Quanto ao ambiente de pesquisa	De campo	De campo
	De laboratório	

FONTE: Adaptado de Borinelli (2006, p. 58)

Inicialmente, realizou-se uma pesquisa bibliográfica com o intuito de construir a plataforma teórica do estudo. Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 54), uma pesquisa bibliográfica procura a explicação e discussão de um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, entre outras. A pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica como parte indispensável de qualquer trabalho científico (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 54).

Em seguida, buscou-se definir a estratégia de pesquisa – Estudo de Caso. Esboçaram-se as bases para coleta de dados e informações, contidas no Protocolo do Estudo de Caso que apresenta a descrição dos instrumentos de coleta, as estratégias, análises e possíveis triangulações de dados e evidências (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 54). Visa-se, desta forma, explicar o objeto de estudo. Mais detalhes sobre este processo encontram-se no Capítulo 3 Proceder Metodológico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O objetivo deste capítulo é esclarecer quais são alguns dos fundamentos, os autores e demonstrar como o tema é utilizado nas pesquisas relativas à Contabilidade Gerencial e Controladoria, formando, pois, o referencial teórico de análise de custo dos concorrentes. O referencial teórico foi dividido em sete partes. Na primeira, discute-se estratégia dentro de quatro abordagens que auxiliam o estudo do tema. Já na segunda seção, o conceito de concorrente é apresentado.

Na terceira parte, tem-se uma breve discussão sobre Gestão Estratégica de Custos que, somada à quarta parte, na qual há discussão sobre Inteligência Competitiva, introduz a quinta parte destinada à análise de custos dos concorrentes – em que se apresenta o referencial teórico do tema. Na sexta parte são apresentadas fontes de dados e informações utilizadas na análise de custos dos concorrentes. A sétima parte constrói um esquema conceitual em que se resumem os aspectos-chave da análise de custos dos concorrentes em cada uma das três dimensões estudadas.

2.1 Estratégia

No campo da Controladoria, estudos recentes avaliam a importância de instrumentos que identifiquem as abordagens estratégicas das organizações para a prática de gestão estratégica (DIEHL *et al.*, 2009, p. 1). Borinelli (2006) apontou a necessidade da área de Controladoria incorporar uma visão estratégica.

Estratégia é um termo emprestado dos militares (FISCHMANN, 1987; LORD, 1996; BOAVENTURA; FISCHMANN, 2003; DIEHL *et al*., 2009). É definida como a arte de como mover ou eliminar tropas, navios ou aeronaves para impor ao inimigo um lugar, tempo e condições de lutas que sejam preferidas por si mesmo (LORD, 1996, p. 347).

Aplicando a definição ao ambiente de negócios, em que se denomina estratégia empresarial, é comum, segundo Boaventura e Fischmann (2003, p. 3), atribuir-se categorias que funcionam

como níveis; conforme os autores, os níveis mais usuais de estratégia são: corporativa, de uma unidade de negócios e funcional ou operacional.

A estratégia corporativa aparece quando a organização tem várias unidades de negócios e refere-se ao modelo de decisões que determina e revela seus objetivos, propósitos ou metas; produz as principais políticas e planos para atingir essas metas e define o escopo de negócios, o tipo de organização econômica que a corporação vai adotar, isto é, do grupo como um todo e não apenas àquelas específicas de cada unidade de negócio isoladamente (BOAVENTURA; FISCHMANN, 2003, p. 4; MINTZBERG; QUINN, 2001, p. 78).

Conforme Boaventura e Fischmann (2003, p. 4), a estratégia corporativa ocupa-se das estratégias nos campos financeiro, de aquisições, organizacionais e de estilo de administração. Já a estratégia de unidade de negócio envolve-se com questões relacionadas a preços, custos e concorrentes.

Os autores apresentam a estratégia operacional, que se relaciona à forma pela qual os "componentes da organização, em termos de recursos, processos, pessoal e suas habilidades" contribuem para direcionar a empresa rumo às estratégias da unidade de negócios e corporativa (BOAVENTURA; FISCHMANN, 2003, p. 4-5).

Para Boaventura e Fischmann (2003, p. 7), o conteúdo de estratégia pode ser dividido em quatro grandes grupos. No primeiro, estão os estudiosos que relacionam estratégias com os objetivos ou metas das empresas numa relação de causa e efeito (BOAVENTURA; FISCHMANN, 2003, p. 8). Na literatura há um segundo grupo que tem como pressuposto que a estratégia deve estar orientada para alcançar e manter uma vantagem competitiva (BOAVENTURA; FISCHMANN, 2003, p. 11).

Um terceiro grupo de pensadores preocupa-se com a relação entre estratégia e competências essenciais, isto é, uma visão de que eventuais vantagens competitivas ou vantagens na interação com concorrentes são decorrentes das competências da organização (BOAVENTURA; FISCHMANN, 2003, p. 12). O último grupo defende a idéia da inter-relação entre estratégia e interação com os concorrentes. De certa forma, este grupo prioriza questão das ações e reações dos competidores, tentando, pois, obter vantagens na interação (BOAVENTURA; FISCHMANN, 2003, p. 13).

Nota-se, dessa forma, que estratégia de negócio não é simplesmente planejamento de longo prazo, mas, também, devem ser considerados: o plano dos competidores, o objetivo e as competências da organização a fim de localizar e manter uma posição de vantagem competitiva à empresa.

Para Mintzberg e Quinn (2001, p. 24), a palavra estratégia é usada implicitamente de diferentes maneiras e pode ser definida de cinco maneiras, a saber: plano, pretexto, padrão, posição e perspectiva.

Como plano, as estratégias têm duas características essenciais: são criadas antes das ações às quais vão se aplicar e se desenvolvem consciente e propositalmente. Nesta definição, segundo Mintzberg e Quinn (2001, p. 24), as estratégias podem ser gerais ou específicas.

Os autores apresentam que, do ponto de vista de plano, a estratégia pode ser um pretexto, isto é, “uma manobra” específica para superar um oponente ou concorrente (MINTZBERG; QUINN, 2001, p. 24).

Mintzberg e Quinn (2001, p. 24) citam como exemplo uma empresa que ameaça expandir a capacidade de produção para desencorajar um concorrente de construir uma nova fábrica. Nota-se que a estratégia real – como plano, ou seja, intenção real – é a ameaça, não a expansão em si, sendo, pois, um pretexto.

As estratégias podem ser pretendidas – sejam como planos gerais, sejam como pretextos específicos –; contudo, podem ser realizadas. A terceira definição proposta por Mintzberg e Quinn (2001, p. 24) é estratégia como padrão, ou seja, uma corrente de idéias. Nessa definição, estratégia incorpora o comportamento resultante, ou seja, avança no sentido da realização, aplicação prática de planos e pretextos.

A quarta definição de estratégia de Mintzberg e Quinn (2001, p. 26) é a de posição, isto é, um meio de localizar uma organização no ambiente. A estratégia torna-se a força mediadora entre a organização e o ambiente, entre o contexto interno e externo. Mintzberg e Quinn (2001, p. 26) afirmam que em termos ecológicos a estratégia torna-se um nicho; em termos econômicos, um local que gera renda (retorno); em termos administrativos, um domínio de produto-mercado em que os recursos estão concentrados.

Observa-se que essa definição de estratégia pode ser compatível com as anteriores. Pode-se selecionar uma posição e atingi-la por meio de um plano (ou pretexto) e pode ser alcançada por meio de um padrão de comportamento (MINTZBERG; QUINN, 2001, p. 26).

Enquanto a quarta definição de estratégia tem um olhar para fora, buscando localizar a empresa no ambiente externo, a quinta retoma o olhar para dentro da organização. Nesse sentido, a estratégia é uma perspectiva, ou seja, o seu conteúdo consiste não apenas de uma posição escolhida, mas também de uma maneira fixa de olhar o mundo.

Esta quinta definição sugere que estratégia é um conceito (MINTZBERG; QUINN, 2001, p. 27). Nesse sentido, estratégia é abstração que existe na cabeça das partes interessadas, isto é, uma perspectiva compartilhada pelos membros de uma organização, por suas intenções e/ou ações.

Embora existam várias relações entre as diferentes definições, nenhuma relação, tampouco qualquer definição de estratégia, tem precedência sobre as demais (MINTZBERG; QUINN, 2001, p. 28). De fato, por um lado, essas definições concorrem entre si – pelo fato de algumas poderem ser substituídas por outras – do outro, de maneira tão importante, elas se complementam, cada definição acrescenta elementos importantes ao entendimento do tema.

A partir do que fora exposto anteriormente, a seguinte questão surge: qual o papel a ser desempenhado pela Controladoria e Contabilidade no processo de tomada de decisões estratégicas? Lord (1996, p. 347) comparou a relação entre a estratégia de negócio e a Contabilidade Gerencial com a relação entre a estratégia militar e sua inteligência.

Dessa forma, a Controladoria e a Contabilidade Gerencial podem avaliar o impacto estratégico da informação gerada internamente pela organização e coletar dados sobre a posição dos concorrentes, "sintetizando a informação e torná-la disponível para o processo estratégico."[2] (LORD, 1996. p. 347).

Segundo Diehl *et al*. (2009, p. 1), dado o ambiente competitivo, caracterizado por grande aumento na intensidade e velocidade das mudanças empresariais, a empresa que possuir as

[2] Livre tradução de: "[…] *synthesising the resultant information and making it available to the strategic process."*

estratégias adequadas, “terá vantagem competitiva sobre as demais”. Neste sentido, os autores identificaram a necessidade de se conhecer, dentre outras práticas, a opção estratégica adotada pela organização e seus concorrentes.

Nota-se que o conceito de estratégia é um dos mais estudados, difundidos e pesquisados quando se trata de gestão (DIEHL *et al.*, 2009, p. 1; BOAVENTURA; FISCHMANN, 2003, p.3). Mintzberg *et al*. (2000) caracterizaram dez diferentes escolas sobre estratégia, a saber: Escola do Design, cuja formulação de estratégia é um processo de concepção; Escola do Planejamento, a qual estratégia é vista como um processo formal; Escola do Posicionamento em que a estratégia se formula como um processo analítico; a Escola Empreendedora formula estratégia como um processo visionário; Escola Cognitiva cuja formulação de estratégia é vista como um processo mental; Escola de Aprendizado em que estratégia se dá como um processo emergente; a Escola do Poder que baseia estratégia como um processo de negociação; a oitava escola é a Cultural, cuja formulação de estratégia se dá num processo coletivo; a Escola Ambiental é a nona e a formulação de estratégia se dá num processo reativo; a décima escola é a de Configuração, em que a estratégia se formula como um processo de transformação (MINTZBERG *et al*., 2000, p. 13-14).

Tais escolas surgiram em estágios diferentes do desenvolvimento da administração estratégica (MINTZBERG *et al*., 2000, p. 15), o detalhamento de cada escola encontra-se no Quadro 2. Cada uma dessas escolas capta a visão que os autores têm do processo de formação estratégica (BOAVENTURA; FISCHAMANN, 2003, p. 6). Da mesma forma, diversas pesquisas em Gestão Estratégica de Custos (GEC) foram conduzidas sob diferentes caracterizações de estratégia (SHANK; GOVIDARAJAN, 1997; COOPER; SLAGMULDER, 2004; dentre outras).

Quadro 2 – Dez Escolas de Estratégia

ESCOLAS	DISCIPLINA DE BASE	CATEGORIA DA ESCOLA	PALAVRAS-CHAVE	ESTÁGIO (MAIS PROVÁVEL)
Design	Nenhuma (arquitetura como metáfora)	Prescritiva	Congruência/encaixe, competência distintiva, SWOT, formulação, implementação	Reconcepção
Planejamento	Algumas ligações com engenharia, planejamento urbano, teoria de sistemas, cibernética	Prescritiva	Programação, orçamentação, cenários	Programação estratégica
Posicionamento	Economia (organização industrial), história militar	Prescritiva	Estratégia genérica, grupo estratégico, análise competitiva, portfólio, curva de experiência	Avaliação
Empreendedora	Nenhuma (embora os escritos iniciais sejam de economistas)	Descritiva (algumas vezes prescritiva)	Golpe ousado, visão, critério	Início de vida, reformulação, pequeno porte sustentado
Cognitiva	Psicologia (cognitiva)	Descritiva	Mapa, quadro, conceito, esquema, percepção, interpretação, racionalidade, estilo	Concepção original, reconcepção, inércia
Aprendizado	Nenhuma (talvez ligações periféricas com a teoria do aprendizado em psicologia e educação); teoria do caos	Descritiva	Incrementalismo, estratégia, fazer sentido, espírito empreendedor, aventura, defensor, competência essencial	Evolução, em especial mudança precedente
Poder	Ciência política	Descritiva	Barganha, conflito, coalizão, interessados, jogo político, estratégia coletiva, rede, aliança	Desafio político (micro), obstrução, cooperação (macro)
Cultural	Antropologia	Descritiva	Valores, crenças, mitos, cultura, ideologia, simbolismo	Reforço, inércia
Ambiental	Biologia, Sociologia, Política	Descritiva	Adaptação, evolução, contingência, seleção, complexidade, nicho	Maturidade, morte
Configuração	História	Descritiva e prescritiva	Configuração, arquétipo, período, estágio, ciclo de vida, transformação, revolução, revitalização	Foco especial em transformação (reformulação, revitalizção), caso contrário, qualquer um acima, desde que isolável, de preferência em seqüência identificável

FONTE**:** Adaptado de Mintzberg *et al*. (2000)

Com efeito, os conceitos de estratégia são fartos e com algumas diferenças (DIEHL *et al*., 2009, p. 2; MINTZBERG; QUINN, 2001). Enquanto alguns autores adotam definições mais restritas, outros consideram uma gama maior de elementos para conceituar e definir estratégia. De todos os conceitos encontrados na literatura, os mais genéricos e difundidos, segundo Diehl *et al*. (2009, p. 2), enfatizam que estratégia é o "caminho escolhido pela organização para o alcance de seus objetivos". Isto é, toda organização busca atingir certos objetivos e, para tal fim, dispõem de estratégias sobre como alcançá-los. Estas estratégias envolvem maneiras, modos, caminhos de como utilizar os recursos internos da organização e aproveitar as oportunidades surgidas no ambiente externo.

Desta forma, percebe-se que estratégia envolve alternativas gerais de decisão sobre o que fazer em relação à corporação, a um grupo determinado de unidades de negócios e à operação. Mintzberg *et al*. (2000) apresentam dez escolas de estratégia. Destas dez escolas, quatro abordagens são do interesse desta pesquisa: posicionamento estratégico, visão baseada em recursos (VBR), missão estratégica e tipologia estratégica (DIEHL *et al*., 2009), conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Abordagens Estratégicas

ABORDAGEM	ESCOLAS	CARACTERÍSTICAS
Posicionamento Estratégico	Posicionamento	Estratégias Genéricas; contexto econômico e competitivo, análise, cadeia de valor, foco no ambiente
Visão Baseada em Recursos	Cultural, Aprendizado	Pacote de recursos tangíveis e intangíveis, foco interno
Missão Estratégica	Planejamento, Posicionamento	Planejamento formal; planejamento de portfólio
Tipologia Estratégica	Configuração	Integração, transformação

FONTE: Adaptado de Mintzberg *et al*. (2000); Mintzberg ; Quinn (2001)

Essas abordagens foram utilizadas em outras pesquisas sobre análise de custos dos concorrentes (HESFORD, 2008; HEINEN; HOFFJAN, 2005; GUILDING *et al.*, 2000; GUILDING, 1999; entre outros) e se mostraram relevantes para o desenvolvimento do tema. No Posicionamento Estratégico, por meio do conjunto das estratégias genéricas, das noções da cadeia de valor e da análise competitiva, as análises se baseiam na estrutura do mercado no qual as empresas operam. No contraponto da análise do ambiente externo, a Visão Baseada em Recursos foca o ambiente interno das organizações, ou seja, as capacidades internas que

são capazes de criar e seguir estratégias eficazes. A Missão Estratégica desenvolve procedimentos para explicar e quantificar as metas (objetivo) da unidade de negócio. Já a Tipologia Estratégica permite entender a relação entre a estratégia adotada pela empresa e a posição de mercado escolhida, bem como a sua configuração de tecnologia, estrutura e processo.

2.1.1 Posicionamento Estratégico

Segundo Porter (1986, p. 1), a escolha da estratégia competitiva se baseia em duas questões centrais. A primeira é a atratividade das indústrias em termos de rentabilidade a longo prazo e os fatores que determinam esta atratividade.

A atratividade da indústria é o determinante fundamental da lucratividade de uma firma, segundo Porter (1986), e depende do efeito de “cinco forças competitivas” que devem orientar a estratégia competitiva de uma empresa: entrada de novos competidores, substitutos, poder de barganha de clientes e de fornecedores, e a rivalidade existente entre os competidores. Tais forças influenciam preços, custos e o investimento necessário, afetando conseqüentemente a lucratividade da indústria.

A segunda questão central são os determinantes da posição competitiva relativa dentro de um setor. Conforme apontado por Porter (1986: p. 1) “algumas empresas são muito mais rentáveis do que outras”, independentemente de qual possa ser a rentabilidade média do setor. Do ponto de vista estratégico, segundo Porter (1986, p. 9), o posicionamento estratégico determina se a rentabilidade da organização está abaixo ou acima da média do setor. Porter (1986) afirma que existem três formas para a empresa criar, no longo prazo, uma posição defensável que seja capaz de sobressair-se perante seus concorrentes, obtendo, pois, uma vantagem dentro de um setor ou indústria. Tais estratégias genéricas são: diferenciação, liderança em custos e enfoque.

Na liderança de custos, o foco da organização volta-se em produzir com custo abaixo daquele praticado no seu setor ou indústria, isto é, praticar um custo menor em relação aos concorrentes. Para atingir tal vantagem, a entidade objeto de análise deve adotar um conjunto de políticas funcionais voltadas para esse objetivo, bem como desenvolver atividades

econômicas e tecnológicas com custo menor do que a concorrência (PORTER, 1986; DIEHL *et al*., 2009).

O custo mais baixo funciona como um mecanismo de defesa da entidade contra a rivalidade de seus concorrentes, especialmente no tocante à guerra de preços no setor. Se pressionada por fornecedores poderosos, ou seja, formadores de preço, a empresa de custo mais baixo terá mais fôlego para continuar na indústria do que seus competidores sujeitos à pressão destes fornecedores.

Já a diferenciação, segunda estratégia genérica enunciada por Porter (1986), consiste em criar produtos que sejam únicos no mercado; isto é, apresentar uma vantagem de diferenciar seus produtos de tal forma que possa cobrar um preço-prêmio, pois os clientes percebem um valor exclusivo, nos produtos da organização – em relação aos concorrentes – fundamentados em atributos considerados importantes, capazes de satisfazer singularmente necessidades dos clientes (PORTER, 1986, p. 12).

A diferenciação oferece à entidade uma defesa contra as forças do ambiente, ainda que de forma diferente daquela permitida pela liderança de custos. A lealdade e a menor sensibilidade de preços – ou seja, clientes e consumidores dispostos a pagar mais para terem um produto que melhor atenda às suas necessidades – isolam, em maior ou menor grau, a organização da rivalidade de seus competidores.

A terceira estratégia, o enfoque, busca a concentração em determinado grupo de compradores, segmento de linha de bens ou serviços ou determinado mercado geográfico. Essa estratégia define a capacidade da entidade em atender determinado público-alvo. Neste sentido, o enfoque volta-se em atender o alvo estratégico melhor do que seus concorrentes, que atuam de forma mais ampla.

A estratégia de enfoque se baseia no fato de a entidade ser capaz de atender melhor ao seu alvo estratégico do que aqueles concorrentes que buscam atender à indústria como um todo (ou a um grande número de segmentos da indústria). O alvo ou escopo estratégico deve ser suficientemente estreito, de forma a permitir que a entidade o atenda mais eficientemente ou mais eficazmente, e pode ser definido sob diversas dimensões: tipo de clientes, linha de produtos, variedade do canal de distribuição, área geográfica. O alvo estreito pode ser

atendido utilizando uma posição de custo mais baixo ou de uma posição de diferenciação, mesmo que a empresa não seja capaz de manter uma destas posições em relação à indústria como um todo (CARNEIRO *et al*., 1997).

Cada uma das estratégias genéricas apresentadas – custo, diversificação e enfoque – envolve um caminho fundamentalmente diverso para a vantagem competitiva, combinando uma escolha sobre o tipo de vantagem competitiva buscada com o escopo do alvo estratégico em que tal vantagem pode ser alcançada (PORTER, 1986, p. 10). O Quadro 4 traz um resumo das posições estratégicas.

Quadro 4 - Posições Estratégicas

POSIÇÕES ESTRATÉGICAS	**CUSTO**	**DIFERENCIAÇÃO**	**ENFOQUE**
Características	Economias de escala; curva de aprendizagem; rígido controle de custos; minimização de custos (P&D, força de vendas, publicidade); baixo custo de insumos; importância dos custos planejados; controle de custo de produção.	Fidelidade à marca; serviço superior aos concorrentes; alta inovação; projeto, características, tecnologia, disponibilidade e flexibilidade de produto.	Atendimento a um segmento específico de mercado, através de custo ou diferenciação
Foco da Gestão	Processo	Produto	Segmento
Decisões de marketing	Foco no custo	Foco na dimensão (produto *global*, qualidade de serviços etc.)	Foco no nicho
Indicadores	Foco em controle de custos	Foco no controle da dimensão competitiva	Foco no controle do nicho
Percepção dos executivos	Foco em custo	Foco em alguma dimensão competitiva diferenciadora no mercado	Foco em um segmento específico de clientes
Importância do custo de produtos como um dado na decisão de preço	Alto	Baixo	Depende do segmento
Importância da análise dos custos de marketing	Geralmente não é feito numa base formal	Crítico para o sucesso	Depende do nicho
Importância da análise de custo do concorrente	Crítico para o sucesso	Alto para muito alto	Alto

FONTE**:** Adaptado de: Diehl e Gonçalo (2005, p. 3); Shank e Govindarajan (1997, p. 20)

Para Porter (1986, p. 10), as estratégias de liderança de custos e de diferenciação buscam vantagens competitivas em um limite amplo de segmentos industriais, enquanto o enfoque

visa uma vantagem de custo ou uma diferenciação num segmento estreito. Segundo o autor, as empresas que apresentariam os melhores desempenhos seriam aquelas que conseguissem aplicar uma, e somente uma, das três estratégias genéricas. Porter (1986, 1989) afirma que empresas que atuam no meio-termo – ou seja, estratégias híbridas de custo, diferenciação ou enfoque – apresentariam resultados aquém aos daquelas que lograssem êxito no desenvolvimento de uma das três estratégias genéricas.

Esta afirmação recebeu várias críticas (MINTZBERG *et al*., 2000; MINTZBERG; QUINN, 2001; dentre outros). Na verdade, os autores argumentam que as empresas podem alcançar as duas formas de vantagens competitivas de Porter (1986) simultaneamente. O próprio Porter (1986, p. 99), que defende que liderança em custos e diferenciação não se sustentam, apresenta o exemplo da *Southwest Airlines*, a empresa que reduziu seus custos ao cortar refeições, reserva de assentos e transferência de bagagem entre as conexões. Contudo, a existência destes serviços, nos concorrentes, representava atrasos nos vôos das outras companhias; aos olhos dos consumidores, a *Southwest Airlines*, que cumpria seus horários, acabou se diferenciando.

Outro exemplo que pode ser citado são os produtos de alta qualidade (ou seja, diferenciados) que podem apresentar custos de produção mais baixos, pois a maior atenção e cuidado dos empregados na produção destes produtos normalmente levam à descoberta e correção de falhas no sistema de produção, resultando numa redução nos custos (efeito da curva de experiência). Reforçando esta visão, citam-se como exemplos os investimentos em controle de estoque *just-in-time* e na gestão pela qualidade total, os quais, além de melhorarem o serviço ao cliente e a qualidade dos produtos, também oferecem oportunidades para redução de custos.

Nota-se que a liderança de custos e a diferenciação não são antagônicas; uma pode ser o meio para alcançar a outra. A análise de custos dos concorrentes é de fundamental importância neste processo (conforme apontado no Quadro 4), pois, a partir dela, podem-se ter subsídios para tomar decisões que obtenham uma vantagem competitiva por meio de diferenciação desde que tal medida não aumente os custos totais acima do incremento do preço prêmio.

2.1.2 Visão Baseada em Recursos

A Visão Baseada em Recursos, do inglês *Resource-based View*, doravante VBR, tornou-se, nas duas últimas décadas, uma perspectiva de relevância, com contribuições no campo teórico da estratégia (OLIVER, 1997; BARNEY *et al*., 2001; HOOPES *et al*., 2003). Com base na abordagem da VBR, as empresas procuram desenvolver ou adquirir os recursos ou capacidades valiosos e difíceis de imitar.

Sob a perspectiva do ambiente interno da empresa, a VBR procura explicar por que algumas empresas têm um desempenho superior ao das outras, considerando que o desempenho de uma firma depende de uma coleção de habilidades e modelos de ações combinados, e não apenas das características do ambiente no qual está inserida. O melhor desempenho das empresas é atribuído à capacidade de criarem vantagens competitivas que lhes permitam distinguir-se de seus concorrentes, gerarem retornos econômicos positivos superiores e sustentar essa distinção de forma continuada (PFEFFER, 1994 *apud* BASSO *et al*., 2006).

Uma empresa possui vantagem competitiva quando adota uma estratégia que cria valor de forma não simultânea a dos outros atuais e potenciais concorrentes. Essa vantagem competitiva torna-se sustentável na medida em que seu concorrente seja incapaz de duplicar os benefícios da estratégia desenhada para a empresa. Todavia, a sustentabilidade da estratégia diz menos respeito ao tempo medido em anos, mas sim à incapacidade das outras empresas duplicarem a estratégia vencedora (BARNEY, 1991).

No contexto da VBR, a vantagem competitiva deriva dos recursos específicos da empresa que são escassos (raros) e com um uso superior em relação a outros. Empresas com recursos superiores podem fornecer mais benefícios para seus clientes por um dado custo ou, ainda, pode fornecer o mesmo nível de benefícios por um menor custo quando comparado aos concorrentes.

Esta visão de eficiência deve ser considerada ampla dado que não está preocupada apenas com baixos custos, mas também com criar maior valor, ou resultado líquido. Desta forma, a VBR está focada nos recursos e competências, controlados pela empresa, que sustentam performances diferenciadas e persistentes entre as empresas.

Embora a VBR tenha surgido como um contraponto aos princípios de Porter (1986), de modo simplificado, segundo Porter (1986), o desempenho de uma firma no mercado depende criticamente das características do ambiente da indústria na qual ela compete. Assim, a estrutura da indústria determina o comportamento (ou seja, a estratégia) das firmas, cujas condutas determinam então os seus desempenhos coletivos no mercado. Nota-se que existe uma relação complementar entre as abordagens, dado que ambas procuram explicar o mesmo fenômeno de interesse – a vantagem competitiva sustentável.

Barney (1991, p. 101) argumenta que os recursos da organização dividem-se em três categorias, a saber:

- Capital físico: inclui a tecnologia, as instalações e equipamentos, a localização geográfica e o acesso à matéria-prima;

- Capital humano: inclui treinamento, experiência, inteligência, relacionamentos e insight dos gestores e trabalhadores no nível operacional;

- Capital organizacional: inclui o planejamento formal e informal, controle, coordenação de sistemas e o relacionamento de grupos com a empresa e da empresa com o ambiente.

A fonte de vantagem competitiva sustentável dos recursos possuídos por uma empresa está pautada, principalmente, na heterogeneidade e na imobilidade dos recursos (Barney, 1991), que podem ser obtidas por meio de informações diferenciadas ou barreiras de entrada (Porter, 1986), por exemplo.

Quadro 5 – Características dos recursos

Recurso possui alto valor?	Recurso é raro?	Recurso é inimitável?	Recurso é insubstituível?	Posição competitiva	Desempenho
Não	Não	Não	Não	Desvantagem competitiva	Abaixo da média
Sim	Não	Não	Não	Paridade competitiva	Mediano
Sim	Sim	Sim	Não	Vantagem competitiva temporária	Acima da média no curto prazo
Sim	Sim	Sim	Sim	Vantagem competitiva sustentável	Acima da média no curto e no longo prazo

FONTE: Adaptado de Barney (1991)

De acordo com a VBR, as organizações podem adquirir ou desenvolver recursos (e capacidades) valiosos e difíceis de imitar. A premissa subjacente à VBR para a vantagem competitiva é: os recursos das organizações são heterogêneos e não transferíveis. Quando os recursos estratégicos estão distribuídos uniformemente por várias organizações e caracterizam-se por serem móveis (isto é, fáceis de adquirir), não é, em geral, de se esperar que possam ser obtidas vantagens competitivas sustentadas a partir da sua utilização.

No entanto, nem todos os recursos têm potencial de contribuir para a vantagem competitiva sustentável. O Quadro 5, anterior, apresenta um resumo das características dos recursos para alcançar uma vantagem competitiva sustentável. Para ter esse impacto estratégico potencial, um recurso deve ter quatro atributos: (a) ser valioso (no sentido de explorar oportunidades e/ou neutralizar ameaças externas), (b) ser raro entre os concorrentes atuais e potenciais, (c) ser "imperfeitamente imitável" e (d) não ter substitutos estratégicos valiosos que sejam não raros ou imitáveis (BARNEY, 1991; DIEHL *et al*., 2009).

2.1.3 Missão Estratégica

Já na missão estratégica, a extensão e a natureza da dependência de uma unidade com outras unidades dentro da mesma organização constituem alguns dos assuntos estratégicos mais críticos em termos de estratégias de unidades de negócios (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984; DIEHL *et al*., 2009). A missão estratégica da unidade de negócio (ou estratégia de portfólio) significa a característica pretendida por uma unidade organizacional na escolha entre crescimento da participação no mercado e a maximização do fluxo de caixa no curto prazo.

Ao desenvolver essa abordagem, Hofer e Schendel (1978) se referiram à missão da unidade de negócio, já que a missão da empresa é a sua razão de ser, vindo muito antes da estratégia, sendo, portanto, mais do que uma escolha. Nesse sentido, a missão estratégica, aqui caracterizada, é a posição competitiva de uma unidade, é uma combinação dessas medidas em que o resultado deve ser uma ordem estratégica em que terá de Construir, Manter ou Colher**,** de acordo com a sua posição dentro da matriz (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984).

Gupta e Govindarajan (1984) concentram seus estudos na implementação de estratégias em empresas que estejam em curso, ou seja, em atividade habitual. Dessa forma o foco desses autores se deu para as estratégias supracitadas. Hofer e Schendel (1978) acrescentam uma quarta estratégia a qual chamam de liquidar ou desinvestir, ou seja, obter maiores ganhos de caixa, enquanto se retira ou passa a unidade de negócio adiante. O quadro a seguir tem o resumo das características das missões estratégicas das unidades de negócios.

Quadro 6 – Características das Missões Estratégicas

MISSÃO	CONSTRUIR	MANTER	COLHER	DESINVESTIR
Características	Busca fatia de mercado e consolidar posição; Construir algum tipo de superioridade competitiva	Manter a participação de mercado e o Retorno sobre o investimento; tendem a operar em mercados de alto crescimento e com alta participação	Foco em resultados de curto prazo; foco em fluxo de caixa	Retirada dos investimentos ou nenhum tipo de investimento
Indicadores				
Participação de mercado	Pequena e tende a crescer	Mantém a participação	Mantém ou reduz; preferência pela lucratividade	Reduzir ou eliminar
Lucratividade	O curto prazo é relegado em relação ao longo prazo	Foco no retorno sobre investimento	Foco no curto prazo	Foco no curtíssimo prazo
Fluxo de caixa	Negativo	Levemente positivo	Altamente positivo	Se possível, positivo, independente do retorno sobre investimento

FONTE: Adaptado de Diehl e Gonçalo (2005)

Para Gupta e Govindarajan (1984), conforme apontado no Quadro 6, de um lado da matriz está Construir – cuja missão da unidade de negócio é aumentar a participação de mercado e a posição competitiva, embora pense ganhar em curto prazo, a geração de caixa pode ser baixa ou mesmo negativa. Além disso, é provável que a entidade que adote esta missão tenha "posições competitivas fracas" em "indústrias relativamente atraentes" (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984, p. 27).

Do outro lado está a estratégia de Colher – em que a missão da unidade é auferir ganhos em curto prazo e o fluxo de caixa, embora possam resultar em perdas na participação de mercado e na posição competitiva da empresa. É provável que essa entidade tenha "posições competitivas fortes" em "indústrias relativamente sem atrativo" (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984, p. 27).

Já no meio, a estratégia Manter – que possui como característica a manutenção da participação no mercado, melhorias de qualidade e campanhas de *marketing* são cruciais para o sucesso; em geral, a empresa que adota essa missão tem elevada participação relativa do mercado e está em indústrias maduras (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984, p. 27).

2.1.4 Tipologia Estratégica

Estratégia competitiva ou tipologia estratégica se relaciona ao modo como as unidades de negócio competem. Esta dimensão de estratégia foi operacionalizada em estudos anteriores, segundo Guilding (1999), usando a medida de Snow e Hrebiniak (1980), baseada nos quatro arquétipos estratégicos de Miles e Snow (1978), a saber: prospector, analista, reativo e defensor.

Segundo Diehl *et al.* (2009, p. 4), tipologia estratégica na visão de Miles e Snow (1978) baseia-se na abordagem que varia em função da dinâmica do processo de adaptação ao ambiente organizacional caracterizado pela sua complexidade e incerteza. Essa variação advém da percepção que os executivos das organizações têm do ambiente e, com base nela, como tomam decisões e fazem escolhas estratégicas para manterem-nas competitivas. Tais comportamentos são denominados de prospector, analista, reativo e defensor.

- Prospector – responde por suas escolhas ambientais com uma maneira que é quase a oposição do defensor. Genericamente, o prospector estabelece um ambiente que é mais dinâmico que outros tipos de organização dentro da mesma indústria. A competência principal é de achar e explorar novos produtos e oportunidades de mercado. Manter a reputação pela busca da inovação em produto e desenvolvimento de mercado pode ser tão importante quanto a lucratividade. Com isso pode encontrar dificuldade de alcançar níveis de lucratividade iguais ao mais eficiente defensor (MILES *et al*., 1978).

- Defensor – preocupa-se com a estabilidade, isto é, como “isolar uma parcela do mercado para criar um domínio estável [...] um conjunto limitado de produtos é dirigido para um segmento estreito no mercado potencial” (MILES *et al*., 1978, p. 550). Dentro desse domínio limitado, o defensor tenta, agressivamente, impedir que os

concorrentes entrem em seu “terreno”. Tais comportamentos incluem ações econômicas para competir por preço ou produtos de alta qualidade. Mas os defensores tendem a ignorar desenvolvimentos e tendências fora de seus domínios.

- Analista – “baseada em pesquisas próprias, o Defensor e o Prospector parecem resistir em oposição final de um contínuo ajustamento da estratégia […]” (MILES *et al*., 1978). Isto é, a empresa opera em dois tipos de domínio produto-mercado, um relativamente estável e outro em permanente mudança. Entre esses dois extremos, numa combinação das duas tipologias apresentadas, o Analista é a única combinação que representa uma alternativa viável dentre essas duas outras estratégias. Na verdade, o analista é uma organização que procura minimizar o risco, enquanto maximiza oportunidades de lucro. Ele busca combinar as forças entre Prospector e Defensor dentro de um sistema simples. Em suas áreas mais turbulentas, os gestores observam de perto as novas idéias de seus concorrentes, adotando rapidamente aquelas que aparentam ser mais promissoras. Essa estratégia é difícil de praticar, principalmente em indústrias caracterizadas pelo mercado ágil e de mudanças tecnológicas. Para Miles *et al*. (1978), a palavra que melhor o descreve é “Equilíbrio”.

- Reativo – Exibe um padrão de ajuste ao seu ambiente que é inconsistente e instável, falta um conjunto de mecanismos de resposta que pode conscientemente colocar em efeito, quando defronta uma mudança ambiental, ou seja, não apresenta relação coerente entre estratégia e estrutura, tendo reações impulsivas diante de eventos do ambiente, denominadas reativas. Como conseqüência, o Reativo está em quase um estado de perpétua instabilidade, com respostas inapropriadas e incertas, resultando performance pobre em que reluta em agir agressivamente no futuro, caracterizando assim uma estratégia residual (MILES *et al*., 1978).

Quadro 7 – Características da Tipologia Estratégica

TIPOLOGIA	PROSPECTOR	ANALISTA	DEFENSOR	REATIVO
Características	Estrutura flexível; busca inovação de produtos e oportunidades; marketing e P&D são funções dominantes; maior ênfase em liderança e inovação; menor ênfase em lucratividade e eficiência.	Minimiza risco; maximiza o lucro; busca estabilidade e flexibilidade; o crescimento é estável; planejamento entre marketing e operações; intensidade nos domínios estáveis.	Busca estabilidade; atua com qualidade ou preços competitivos; busca eficiência tecnológica e controles rigorosos; áreas críticas: finanças, produção e engenharia; pouca ênfase em marketing e P&D; estrutura organizacional especializada em produtos, mercados e tecnologia.	Ao contrário dos outros três, reage ao ambiente. Abordagem inconsistente e instável. Coleção de respostas inadequadas.
Indicadores				
Participação de mercado	Há procura contínua por novos produtos, criam incertezas no mercado.	Procura minimizar o risco e, ao mesmo tempo, maximizar a oportunidade de lucro.	Poucas linhas de produtos; baixo desenvolvimento de produtos e mercados.	Estratégia residual que surge quando uma das outras três estratégias são seguidas de maneira inadequada.

FONTE: Adaptado de Diehl e Gonçalo (2005); Mintzberg *et al*. (2000);

Nota-se, conforme apontado no Quadro 7, que a tipologia estratégica consiste de quatro categorias: defensores, prospectores, analistas e reativos. Nestas, há a busca pelo alinhamento entre seus elementos: estratégia, tecnologia, estrutura e processos. A organização é vista como um todo, integrada dinamicamente com seu ambiente; exceto pela quarta categoria – denominada de “reativos” que consiste em falha estratégica. Nela, existem inconsistências entre os elementos do modelo, os quais podem levar à inviabilidade da organização (MILES; SNOW, 1978).

O quadro a seguir apresenta um resumo com as principais características das quatro abordagens de estratégias estudadas que auxiliam no estudo da análise de custos dos concorrentes:

Quadro 8 – Classificação das Abordagens Estratégicas

ESTUDO	VARIÁVEL	PADRÕES	CARACTERÍSTICAS
Miles e Snow (1978)	Tipologia Estratégica	Defensor	Domínio estável, gama de produto limitada, compete por baixo custo ou qualidade alta, eficiência superior, estrutura centralizada.
		Prospector	Domínio turbulento, produtos novos, busca de oportunidades de mercado, ambiente incerto, estrutura flexível.
		Analista	Híbrido, produtos tradicionais; entra em mercados novos depois de viáveis, estrutura de matriz.
		Reativo	Falta estratégia coerente, estrutura imprópria ao propósito, perde oportunidades, malsucedido.
Porter (1989)	Posicionamento Estratégico	Diferenciação	Liderança em produtos "únicos" conduz a preços mais altos, ênfase em marketing e pesquisa.
		Liderança em Custos	Preço baixo, foco em alta participação de mercado, produtos unificados, economias de escala.
		Enfoque	Foco em grupo definido de compradores, linha de produto ou mercado geográfico.
Hofer e Schendel (1978); Gupta e Govindarajan (1984)	Missão Estratégica	Construir	Aumentar participação de mercado, capacidade de investimentos, baixa participação relativa de mercado, alto crescimento da indústria.
		Manter	Manter a sua participação do mercado, melhorias de qualidade e campanhas de marketing são cruciais para o sucesso; alta participação relativa do mercado e indústrias maduras.
		Colher	Maximizar ganho no curto prazo, investimentos diminui rapidamente; alta participação relativa do mercado, indústrias declinantes.
		Desinvestir	Visa obter os maiores ganhos possíveis de curto prazo, enquanto se retira ou planeja repassar o negócio.
Barney (1991); Grant (1992, 1991)	Visão Baseada em Recursos	Capital Físico	Incluem tecnologia utilizada, instalações e equipamentos numa organização; sua localização geográfica e o acesso a matérias-primas.
		Capital Humano	Incluem o treinamento, a experiência, a inteligência, as relações e as visões individuais dos trabalhadores de uma organização.
		Capital Organizacional	Incluem a estrutura formal da organização, seus sistemas de planejamento, controle e coordenação, bem como relações informais existentes entre seus diferentes grupos e entre esta e o seu ambiente.

FONTE: Adaptado de Kald, Nilsson e Rapp (2000); Diehl *et al*. (2009).

Para ajudar a integrar essas abordagens, o Quadro 8 apresenta as diferenças e similaridades entre as abordagens de estratégia consideradas, identificando o posicionamento estratégico da unidade de negócio baseada no modelo de Porter (1986; 1989). Também, procurou-se identificar as características associadas ao modelo de Missão Estratégica (HOFER; SCHENDEL, 1978; GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984) e a abordagem da VBR (BARNEY, 1991).

Segundo Diehl *et al*. (2009, p. 14), em vista das opções estratégicas da organização e seu alinhamento ou não com o modelo teórico proposto, pode-se estabelecer quais informações serão importantes para a avaliação do desempenho; incluem-se nessas informações as de custos dos concorrentes.

2.2 Concorrentes

Apesar de aparente trivialidade, o termo concorrente ainda é um conceito virtualmente indefinido. São tantos enfoques, abrangências e preocupações às quais se buscam associá-lo que não é sem razão que os trabalhos sobre o tema geralmente têm por norma tomar o conceito como dado.

No dicionário Houaiss (2009), concorrente diz-se do produtor, comerciante, empresa que compete com outro(s), pela clientela, no mercado. Nota-se que, neste enfoque, concorrente é visto sob a visão de desempenho, isto é, de alguma forma, expressa-se pela participação de mercado (*market share*) de uma firma ou conjunto de firmas (indústria).

Segundo Kotler (2006, p. 340), os concorrentes de uma empresa são "aqueles que procuram satisfazer os mesmos consumidores e necessidades com ofertas similares". Este autor desloca a discussão de concorrente não apenas sob o aspecto setorial, ou seja, contemplando determinado grupo de firmas que oferecem produto ou uma gama de produtos substitutos entre si, mas sim sob a preocupação do mercado, em que os concorrentes são aqueles que atendem às mesmas necessidades dos clientes.

Num segundo momento, Kotler (2006, p. 340) completa a definição de concorrente da seguinte forma:

> Porém uma empresa também deve prestar a atenção nos seus concorrentes latentes, os quais podem oferecer maneiras novas ou diferentes de satisfazer as mesmas necessidades.

Este ponto de vista é interessante uma vez que demonstra a importância de se conhecer e identificar os concorrentes reais e potenciais, sejam sutis, sejam explícitos. Contudo, o ponto

de vista é incompleto uma vez que o autor não considera a competição entre concorrentes por recursos.

A preocupação de incluir a competição por recursos encontra-se em Rocha (1999, p. 111). Segundo o autor, concorrentes

> Competem, também, para obter recursos – materiais, humanos, financeiros e tecnológicos – em melhores condições de qualidade, custo e tempo; neste sentido, estão competindo não só com os concorrentes, mas até mesmo com seus clientes e fornecedores.

Para Porter (1986, p. 24), a concorrência "age continuamente no sentido de diminuir a taxa de retorno sobre o capital investido [...]". O autor afirma que as cinco forças competitivas – entrantes, substitutos, poder de negociação dos compradores, poder de negociação dos fornecedores e rivalidade entre os atuais concorrentes – refletem o fato de que a concorrência "[...] em uma indústria não está limitada aos participantes estabelecidos." (PORTER, 1986, p. 24).

Porter (1986, p. 24) não só corrobora com a visão de Rocha (1999), como a completa já que para Porter (1986, p. 24), concorrentes são "Clientes, fornecedores, substitutos e os entrantes potenciais", podendo cada um ter mais ou menos importância, dependendo de cada circunstância. Num sentido mais amplo, portanto, concorrência se define como rivalidade ampliada (PORTER, 1986, p. 24).

Desta forma, para este trabalho, concorrentes são as organizações que competem, por um lado, pela participação de mercado e, por outro, pela obtenção de recursos e agem para diminuir a rentabilidade das demais entidades abaixo do custo de oportunidade do capital investido.

2.2.1 Seleção de Concorrentes

Retomando o tópico anterior, há cinco forças que determinam a atratividade de um mercado ou segmento de mercado: concorrentes do setor, novos concorrentes potenciais, substitutos, compradores e fornecedores (KOTLER, 2006, p. 336). As ameaças que essas forças representam são: rivalidade intensa no segmento, novos concorrentes, produtos substitutos, poder de barganha dos compradores e poder de barganha dos fornecedores (PORTER, 1986; 1989).

Segundo Kotler (2006, p. 338), pode parecer simples para uma entidade identificar seus concorrentes, mas na verdade, a faixa de concorrentes, tanto reais quanto potenciais, de uma empresa é bem mais ampla.

Após identificar os principais concorrentes, a entidade pode utilizar recursos para descobrir suas estratégias, seus objetivos, suas forças e suas fraquezas (KOTLER, 2006, p. 340). De acordo com Kotler (2006, p. 344), a entidade pode concentrar seus esforços para o "ataque" em um dos seguintes grupos de concorrentes: fortes e fracos, próximos e distantes e bons e maus.

A partir da idéia de Kotler (2006), podem-se classificar os concorrentes em três categorias, a saber: quanto à intensidade – fortes e fracos; quanto à semelhança – próximos ou distantes; e quanto à qualidade – bons e maus. O quadro 9 apresenta um resumo desta classificação.

Quadro 9 – Identificação dos Concorrentes

CATEGORIAS	CONCORRENTES	
Qualidade	Bons	Maus
Semelhança	Próximos	Distantes
Intensidade	Fortes	Fracos

FONTE**:** adaptado de Kotler (2006)

Ao analisar o Quadro 9, percebe-se que as categorias são independentes, ou seja, um bom concorrente pode ser próximo ou distante, forte ou fraco e assim por diante.

Em relação à intensidade, três variáveis devem ser analisadas para seleção dos concorrentes:

I) Participação de mercado, isto é, a fatia do concorrente no mercado-alvo;
II) *Share-of-mind*, ou seja, o porcentual de clientes que mencionam o nome dos concorrentes quando perguntados sobre a primeira empresa que vem à mente, lembrança espontânea do concorrente; e,

III) Participação de preferência (*share-of-heart*), ou seja, o porcentual de clientes que mencionam o nome do concorrente quando perguntados sobre preferências de aquisição de produtos (KOTLER, 2006).

Quanto maior for a participação, nessas variáveis, mais forte um concorrente será neste mercado. O inverso será verdade, isto é, quanto menor a participação nas variáveis supracitadas, mais fraco será o concorrente neste mercado.

Em relação à semelhança, a maioria das empresas compete com os concorrentes que mais se parecem com elas (KOTLER, 2006, p. 344). Estes são os concorrentes próximos, ou seja, são aqueles que estão no mesmo segmento que os concorrentes potenciais. Como ilustração, cita-se o exemplo da Ford que concorre com a Chevrolet, mas não com a Ferrari.

No entanto, conforme discutido no item anterior, existem os concorrentes latentes que embora sejam distantes da empresa, atendem às mesmas necessidades. Kotler (2006, p. 344) cita como exemplo os museus que se preocupam com os parques e *shoppings center* temáticos e, ainda, os celulares que atuam como substitutos para as câmeras digitais.

Finalmente, quanto à qualidade, via de regra, os concorrentes são vistos, pela maioria das empresas, como uma ameaça. Os concorrentes são taxados como inimigos e devem ser eliminados. Ainda que os concorrentes possam representar ameaças, “bons concorrentes” podem fortalecer a posição competitiva de uma empresa em muitas indústrias (PORTER, 1989, p. 187).

Bons concorrentes podem atender vários propósitos estratégicos que ampliam e asseguram a sustentabilidade de uma vantagem competitiva, além de melhorar a estrutura do setor. Neste sentido, Porter (1989, p. 187) aconselha as empresas a terem um ou alguns bons concorrentes e ao mesmo tempo concentrarem esforços no ataque aos “maus” concorrentes, ainda que mantenham a posição relativa em relação aos bons.

A presença de bons concorrentes, segundo Porter (1989, p. 188), produz uma variedade de benefícios que se enquadram em quatro categorias gerais descritas no Quadro 10, a seguir:

Quadro 10 – Benefícios Estratégicos

CATEGORIAS GERAIS
Ampliar a Vantagem Competitiva
Melhorar a Atual Estrutura Industrial
Ajudar no Desenvolvimento do Mercado
Deter a entrada

FONTE: adaptado de Porter (1989: p. 188)

Quanto a ampliar a vantagem competitiva, Porter (1989, p. 188) descreveu as características e mecanismos – apresentados no Quadro 10 – que tornam valiosa a existência de bons concorrentes, permitindo que a empresa amplie sua vantagem competitiva.

Bons concorrentes absorvem flutuações de demanda, possibilitando à empresa utilizar sua capacidade mais plenamente no decorrer do tempo. Sendo assim, a concorrência é uma forma que permite controlar os determinantes de custos, sobretudo os de capacidade (PORTER, 1986, p. 188).

Em outro sentido, concorrentes podem intensificar a habilidade de uma organização para diferenciar-se, ou seja, o concorrente funciona como um padrão de comparação, um marco para medir desempenho relativo, permitindo, pois, que a empresa demonstre sua superioridade ou reduza os custos da diferenciação.

Os concorrentes que se satisfazem em atender a segmentos considerados desinteressantes pela empresa são bons; porque, de outra forma, a empresa estaria forçada a atendê-los como medida a ter acesso aos segmentos desejados ou para defendê-los (PORTER, 1989, p. 189). Segmentos desinteressantes são aqueles em que o atendimento é dispendioso, a posição não é sustentável ou a participação destrói a posição em segmentos mais atrativos.

Bons concorrentes podem fornecer proteção para os custos. Um concorrente de alto custo, que fixe seus preços no mesmo patamar ou em nível aproximado de seus custos, permite ao concorrente de baixo custo impulsionar sua rentabilidade, basta que se equiparem os preços.

Contudo, para que esta estratégia tenha êxito, segundo Porter (1989, p. 191), algumas barreiras de entrada devem existir.

A existência de bons concorrentes pode facilitar as negociações com trabalhadores, sindicatos, agências reguladoras e governo. A presença de concorrência pode ter o efeito moderador sobre algumas exigências, sobretudo, se o concorrente for menos rentável, capitalizado ou tiver posição inferior (PORTER, 1989, p. 191).

A presença de concorrentes reduz o risco de instauração de processos antitrustes, tanto em ações públicas quanto particulares, os quais consomem recursos e desviam a atenção do negócio. A presença de um concorrente viável, segundo Porter (1989, p. 191), atenua tal situação.

Nota-se que nem todos os concorrentes são igualmente atrativos ou desinteressantes. Um bom concorrente desempenha as funções acima descritas sem, contudo, representar uma ameaça no longo prazo. Porter (1986, p. 196) diz que “Um bom concorrente desafia a empresa a não ser complacente, mas é um concorrente com a qual a empresa pode atingir um equilíbrio industrial estável e rentável [...]”, sem que haja a necessidade de guerra prolongada.

De modo geral, os maus concorrentes têm horizonte de tempo longo para travar batalhas que visam atacar a posição de uma ou mais empresas da indústria e pouca necessidade, no curto prazo, de fluxo de caixa (PORTER, 1989, p. 199). Além disso, um mau concorrente está disposto a assumir riscos substanciais que visem desequilibrar a indústria como um todo.

Os concorrentes nunca possuem todas as características de um bom concorrente. Eles quase sempre têm algumas características de bons concorrentes e algumas de maus concorrentes (PORTER, 1986, p. 196).

Na prática, as entidades precisam compreender onde seus concorrentes se enquadram no espectro de bons e maus, identificando sua semelhança e analisando a sua intensidade, para que os bons concorrentes sejam preservados e os maus atacados.

2.3 Gestão Estratégica de Custos

Os últimos anos mostraram um interesse crescente na chamada Gestão Estratégica de Custos (GEC). A GEC é uma área de pesquisa que tem atraído o interesse de muitos profissionais (DIEHL; GONÇALO, 2005, p. 1). De acadêmicos a gestores, todos se preocupam como alinhar os sistemas de custos à estratégia organizacional.

Essa preocupação surge do fato, segundo Diehl e Souza (2007, p. 234), do aumento da competição entre as empresas que são forçadas a ficar mais inovadoras e criativas, não apenas em termos de produzir melhor e mais barato, mas também em relação ao Marketing e Finanças, por exemplo; ou seja, a busca por competitividade se torna presente em todas as áreas da empresa.

Em função da necessidade das organizações se tornarem mais inovadoras e criativas na forma de realizar e conduzir suas atividades e tarefas, a Contabilidade Gerencial e a Controladoria, como geradoras de uma gama de informações que subsidiam todo o processo de gestão dos negócios, também passaram a ser questionadas quanto à validade e utilidade de suas práticas (DIEHL; SOUZA, 2007, p. 234).

A GEC torna-se necessária pelo fato de possibilitar o entendimento e a análise de toda estrutura de custos da entidade, com o objetivo de apresentar informações que sejam subsídios para que os gestores possam desenvolver estratégias e reduzir as incertezas no que tange à tomada de decisão (BLEIL *et al.*, 2008, p. 49).

A vasta literatura sobre estratégia proporciona recursos para o desenvolvimento de mecanismos para sustentação de vantagens competitivas. Utilizar a gestão de custos, no contexto estratégico, para gestão de negócios pode ser uma das melhores decisões na sustentação de vantagem competitiva em uma organização.

Dentre as principais práticas de GEC tem-se: custeamento e orçamento baseado em atividades; custeamento por ciclo de vida dos produtos; custeio-alvo; análise de custos da cadeia de valor; custos logísticos internos de distribuição; custos da qualidade; custos para o

consumidor; análise dos determinantes de custos; análise de custos dos concorrentes, dentre outras (DIEHL; SOUZA, 2007, p. 234; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Dessa forma, a GEC, segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 13) e Casella (2008, p. 17), difere da análise de custos tradicional por ser mais ampla, em que o foco é mais estratégico e menos operacional.

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 13) é o resultado da conexão de três temas subjacentes, a saber: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise de direcionadores de custos.

Com base no exposto anteriormente, entende-se que a análise de custos tem como foco a estrutura de custos da entidade e seu ambiente operacional; já a GEC envolve análises mais amplas, abordando temas mais estratégicos, tais como cadeia de valor, alianças estratégicas, custo de oportunidade etc. (BLEIL *et al.*, 2008, p. 49).

Em Cooper e Slagmulder (2004, p. 23), os autores apontam que não é suficiente meramente reduzir custos; ao invés disto, custos devem ser gerenciados estrategicamente. Gestão Estratégica de Custos é a aplicação de técnicas de gestão de custos de modo a melhorar, simultaneamente, a posição estratégica da empresa e reduzir seus custos.

Esses autores apresentam uma visão correta sobre a GEC uma vez que, de fato, trata-se de um artefato para melhorar a posição estratégica da empresa perante seus concorrentes; contudo, não se trata de um programa que visa apenas reduzir custos.

Segundo Souza e Rocha (2009, p. 15) uma das maneiras de se melhorar o resultado é o gerenciamento de custos. Todavia, dado o cenário de forte competição e ambiente volátil em que as empresas estão inseridas, a simples redução de custos é “uma visão míope e já não suficiente”.

O processo de gestão estratégica de custos, praticado de maneira ampla e abrangente, pode ser realizado de cinco maneiras: eliminação, redução, moderação, aplicação e troca compensatória (SOUZA; ROCHA, 2009, p.20). Neste sentido, a GEC visa otimizar os custos,

ou seja, incentivar os custos em que os clientes enxerguem valor e minimizar aqueles que destroem valor.

Ao analisar as definições de todos os autores supracitados, percebe-se que a GEC aplica técnicas de gestão de custos para melhorar, simultaneamente, a posição estratégica da entidade e gerenciar seus custos por meio de uma visão de todas as forças que impactam o ambiente o qual a entidade está inserida.

Neste tópico, foi apresentada a GEC; no tópico seguinte, tem-se a Inteligência Competitiva.

2.4 Inteligência Competitiva

A idéia de se antecipar aos movimentos dos concorrentes faz com que as organizações adotem estruturas formais de Inteligência Competitiva (CASELLA, 2008, p. 19). A Inteligência Competitiva (IC) segundo Gordon (2004) é o processo para obtenção e análise de informações publicamente disponíveis que possam contribuir para a consecução dos objetivos competitivos de uma empresa por meio da facilitação de outros processos como aprendizagem e aperfeiçoamento organizacional, criação de diferenciação e administração da concorrência (GORDON, 2004, p. 22).

Nota-se uma preocupação ética pelo autor uma vez que a IC obtém e analisa informações que são públicas e disponíveis, ou seja, utiliza-se de meios lícitos e corretos – tanto do ponto de vista moral quanto do ponto de vista legal – para coletar as informações sobre os concorrentes, visando obter uma vantagem competitiva.

Por outro lado, o autor limita a atuação da IC apenas aos concorrentes. A análise da IC é mais ampla, constituindo numa visão do ambiente como todo, ou seja, pela análise dos concorrentes, fornecedores, clientes, consumidores, governo e demais participantes.

Deschamps e Ranganath Nayak (1995) *apud* Rouach e Santi (2001, p. 553-554) classificam três tipos de IC:

1. Inteligência de Mercado – fornece um roteiro das tendências atuais e futuras das necessidades e preferências dos clientes, de novos mercados e oportunidades de segmentação criativa e grandes mudanças no marketing e distribuição.

2. Inteligência de Concorrentes – avalia a evolução da estratégia competitiva ao longo do tempo por meio de mudanças na estrutura de concorrentes, de novos produtos substitutos e novos entrantes.

3. Inteligência de Tecnologia – avalia a relação custo/benefício da atual e das novas tecnologias e faz a previsão da descontinuidade de tecnologias.

Além dessas três categorias, Rouach e Santi (2001, p. 554) acrescentam a inteligência estratégica e social a qual avalia questões de regulação financeira e tributária, questões políticas e econômicas, bem com questões sociais e de recursos humanos. Nota-se que esta quarta categoria de IC observa e analisa, sobretudo, as tendências de comportamento social. Além disso, as quatro categorias, segundos os autores, encontram-se ligadas.

Para Bernhardt (1994, p. 13), a IC é um processo e um produto que se baseia na noção de que um maior conhecimento dos pontos fortes e fracos dos concorrentes leva à formulação de estratégias mais eficazes. Para o autor, IC, portanto, classifica-se como uma das ferramentas estratégicas mais importantes que os gestores possuem. A definição do autor centra-se em dois pontos:

No primeiro, a IC é um processo analítico que transforma dados desagregados dos concorrentes, da indústria e do mercado em conhecimento estratégico acionável a respeito de suas capacidades, intenções, desempenhos e posições, e é, no segundo ponto, também, o produto final, ou de saída, a partir desse processo (BERNHARDT, 1994, p. 13).

Para Casella (2008, p. 20), a utilização de IC permite:

- Identificar os pontos fortes e fracos dos concorrentes, identificando ameaças e oportunidades de colaboração;

- Prever o que os concorrentes farão a seguir;

- Aperfeiçoar e diferenciar estratégias, posicionamentos, operações e desempenho financeiro;

- Competir por insumos e recursos em escassez – pessoas, tempo, dinheiro e conhecimento;

- Evitar os erros do concorrente;

- Manter ou conquistar fatias de mercado.

A autora afirma que, por meio da IC, "é possível traçar e seguir a Estratégia Competitiva da empresa que tem como objetivo atingir vantagem competitiva." (CASELLA, 2008, p. 20). E para se construir uma estratégia competitiva deve-se levar em consideração o ambiente externo à organização do qual a concorrência faz parte.

De acordo com Hesford (2008, p.17), a IC envolve dois pontos chave, a saber: coleção sistemática e análise de informações sobre concorrentes. O autor explica que, dentre os vários tipos de informação que um sistema de IC pode coletar, uma é a informação contábil.

A IC envolve a coleta e análise sistemática de informações sobre os concorrentes e demais agentes do ambiente. A informação é recolhida sob qualquer fator que influencie no ambiente competitivo de uma empresa, tais como questões legais, economia, tecnologia e fatores sociais (HESFORD, 2008, p. 18).

A atividade de monitoramento do ambiente externo constitui-se de uma seqüência de atividades conforme descritas na Figura 1. Definir o problema é o ponto de partida para o planejamento, implantação de atividades operacionais, levantamento de necessidades, definição de fontes e indicadores de informações a serem consultados (BERNHARDT, 1994, p. 7; ROUACH; SANTI, 2001, p. 554).

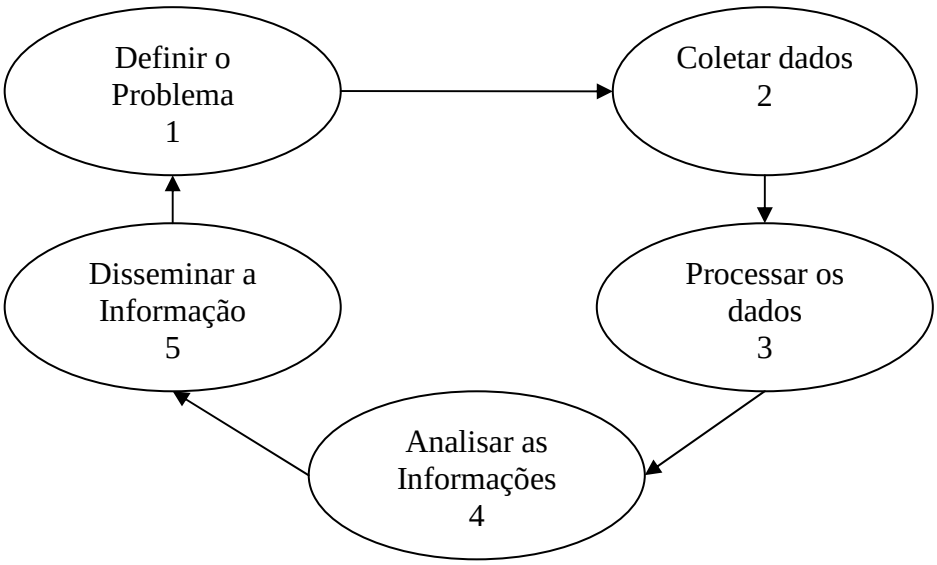

Figura 1 – Ciclo de Inteligência Competitiva
FONTE: Adaptado de Bernhardt (1994, p. 8)

Coletar dados envolve obter os dados brutos para transformá-los em informações, é a fase de pesquisa do ciclo de inteligência (BERNHARDT, 1994, p. 9; ROUACH; SANTI, 2001, p. 555). Na coleta de dados, inicia-se o processo de exploração do ambiente à procura de fontes de informação que forneçam dados relevantes para a entidade, tanto no que se refere ao ambiente interno quanto ao externo. Pode-se dividir o ambiente externo em seis setores: clientes, concorrentes, fornecedores, governo, sociedade e financiadores (NASSIF *et al.*, 2008, p. 111).

A terceira etapa do ciclo consiste em processar os dados obtidos da etapa anterior, aparentemente desconexos, e transformá-los em informações úteis de inteligência. Este processamento representa o "valor adicionado" da IC à entidade; é a partir dessa etapa que surgem as opções e recomendações que os gestores utilizarão para a parte seguinte de análise das informações, formulação de estratégias e tomada de decisão (BERNHARDT, 1994, p. 12).

A quarta parte do ciclo, segundo a literatura (KAHANER, 1996; FULD, 2007; NASSIF *et al.*, 2008, entre outros) é a mais difícil, uma vez que necessita de grandes habilidades dos analistas em avaliar a importância da informação, desenvolver modelos e criar cenários. Essa avaliação deve levar em conta o impacto dos eventos externos para a posição estratégica da entidade (NASSIF *et al.*, 2008; FULD, 2007).

A última etapa do ciclo, a disseminação, envolve a distribuição da informação, devidamente analisada e disponibilizada em formato adequado, aos gestores e demais clientes dessa informação. É o momento em que a informação chega ao usuário, devidamente analisada e contextualizada, com sugestões de possíveis cursos de ação, recomendações e argumentos lógicos (KAHANER, 1996; FULD, 2007; NASSIF *et al.*, 2008; HIRATA; ALMEIDA, 2009).

Nota-se, portanto, que a IC é o processo ético de obtenção de informações públicas, do ambiente externo – incluindo os concorrentes – de forma precisa, concisa, processada, comparada ao ambiente interno e apresentada em tempo suficiente para que haja subsídios à tomada de decisão.

2.5 Análise de Custos dos Concorrentes

A análise de custos dos concorrentes é considerada um tópico pertencente ao campo da GEC (HEINEN; HOFFJAN, 2005; GUILDING *et al.*, 2000; BHIMANI; KESHTVARZ, 1999; DIXON, 1998; LORD, 1996). A análise de custos dos concorrentes é a análise das informações de custos – estimativa do ponto de equilíbrio, cálculo da margem de segurança, preço mínimo que o competidor pode suportar, dentre outras – relativas aos concorrentes (HEINEN; HOFFJAN, 2005; GUILDING *et al*., 2000).

Segundo Heinen e Hoffjan (2005, p. 18), o uso da análise de custos dos concorrentes possibilita: fornecer uma visão atual da situação financeira e dos custos dos concorrentes, determinar a própria posição competitiva da organização e prever o comportamento da estratégia futura dos concorrentes no tocante aos seus custos.

Para Simmonds (1981, p. 26), análise de custos dos concorrentes pode ser definida como a provisão e análise de dados de GEC das empresas em relação à sua concorrência. Esta análise é utilizada para desenvolvimento e acompanhamento da estratégia de negócios, especialmente os níveis relativos à evolução dos custos e os preços, o volume, a quota de mercado, fluxo de caixa e a proporção exigida dos recursos totais de uma empresa e dos seus concorrentes.

A análise de custos de concorrentes inclui uma atualização regular das estimativas de custos dos concorrentes (GUILDING, 1999, p. 585). A avaliação dos custos relativos da empresa

comparados com os dos concorrentes é particularmente importante para tomada de decisão. Os resultados dessa comparação são usados para sensibilização dos gestores, isto é, conhecer as próprias fraquezas, efetuar *benchmarking*, autoconhecimento e tomar decisões.

No caso de desvantagens de custos, de possíveis ameaças dos concorrentes que baixem seus preços abaixo dos custos de longo prazo, estas ameaças podem ser conhecidas em uma fase precoce. Efetuar um *benchmarking* nos custos pode auxiliar a organização a melhorar seus custos futuros por meio do conhecimento da estimativa das relações-chave das estruturas dos custos dos concorrentes (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 18); a entidade pode reavaliar seus próprios direcionadores, adotando as melhores práticas do mercado, podendo criar uma metodologia para otimizar seus processos.

No contexto do autoconhecimento, o conhecimento da situação dos custos dos concorrentes pode justificar sugestões particulares e convencer a organização sobre a viabilidade de programas de reavaliação dos próprios custos (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 18). A importância desse fato é corroborada por Martins (2003, p. 200-201):

> [...] tão importante quanto conhecer a própria estrutura de Custos e Despesas é conhecer também a dos concorrentes. Além de ser obrigatório saber as reações sobre o lucro, sobre o caixa e retorno do investimento trazidas por mudanças nos Custos e Despesas Fixos, nos Variáveis e no Preço de Venda, é também absolutamente necessário conhecer-se as mesmas reações sobre os concorrentes para se ter uma boa idéia das conseqüências sobre cada um.

O conhecimento da situação dos custos dos concorrentes é particularmente significante já que, por exemplo, investimentos em novas tecnologias “amarraram” grandes somas de capital. Estas obrigações constituem um pesado custo na forma de imobilização (JONES, 1988, p. 33). Se os concorrentes fizerem investimento similar, há risco de excesso de capacidade produtiva, sem que haja uma demanda que justifique tal expansão. Devido aos elevados custos fixos desses investimentos, as empresas tentam utilizar de sua capacidade existente, tanto quanto o possível.

Conhecendo a capacidade produtiva da concorrência e o comportamento da demanda, a empresa pode estimar um nível adequado de investimento e produção. Bem planejado, este investimento pode constituir no uso de determinantes e direcionadores de custos mais vantajosos para a entidade em relação ao restante do mercado. Apenas empresas com vantagens de custos sobreviverão à concorrência (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 18).

Já para Casella (2008, p. 22), análise de custos dos concorrentes envolve a análise do posicionamento estratégico relativo da empresa comparada aos seus concorrentes, utilizando-se de GEC e da IC, conforme expresso na Figura 2.

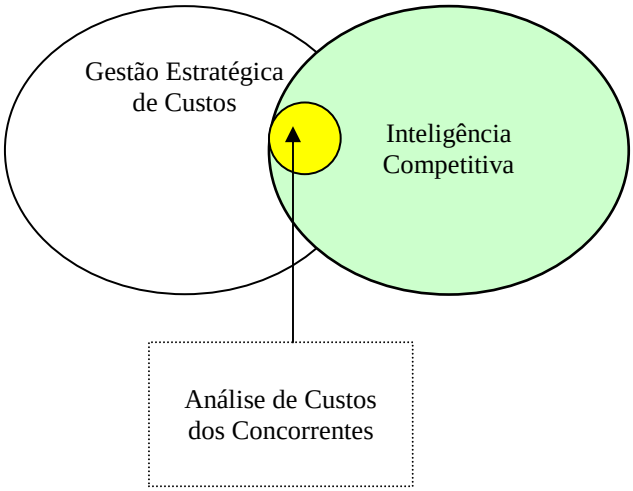

Figura 2 – Gestão Estratégica de Custos, Inteligência Competitiva e Análise de Custos dos Concorrentes
FONTE: Adaptado de Casella (2008, p. 23)

A autora, com propriedade, identificou a interligação entre a GEC e IC a qual a análise de custos dos concorrentes se encontra. Porém, não é a única intersecção que se pode verificar. A análise do ambiente externo à empresa é uma ferramenta muito usada em Estratégia e no Marketing (PORTER, 1986; 1989; KOTLER, 2006). Dentre as possíveis análises do ambiente externo, uma delas é a concorrência; e, nas análises da concorrência, uma muito importante é a de custos.

Há um grande corpo de estudos que apresentam a interface entre Estratégia, M*arketing* e Contabilidade (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 20); desses, encontram-se algumas contribuições sobre análise de custos dos concorrentes, principalmente de natureza empírica. Recentemente, há extensos estudos empíricos relativos aos instrumentos usados para a análise de custos dos concorrentes (GUILDING, 1999; GUILDING *et al*., 2000; CRAVENS; GUILDING, 2001; MEYER 2004; HEINEN e HOFFJAN, 2005; ANDERSON; GUILDING, 2006; MILANI FILHO *et al*., 2007; HESFORD, 2008; CASELLA, 2008; dentre outros).

Portanto, a análise de custos dos concorrentes é o artefato de Contabilidade Gerencial ou Controladoria que utiliza elementos da Inteligência Competitiva (IC), da Gestão Estratégica de Custos (GEC) e da Estratégia – para conquistar, desenvolver e/ou manter uma vantagem competitiva; com o intuito de mensurar, informar e decidir sobre o posicionamento estratégico dos determinantes e direcionadores de custos de uma organização perante a comparação com seus concorrentes. Trata-se, pois, de uma parte da interseção entre Estratégia, IC e GEC, conforme apresentado na Figura 3.

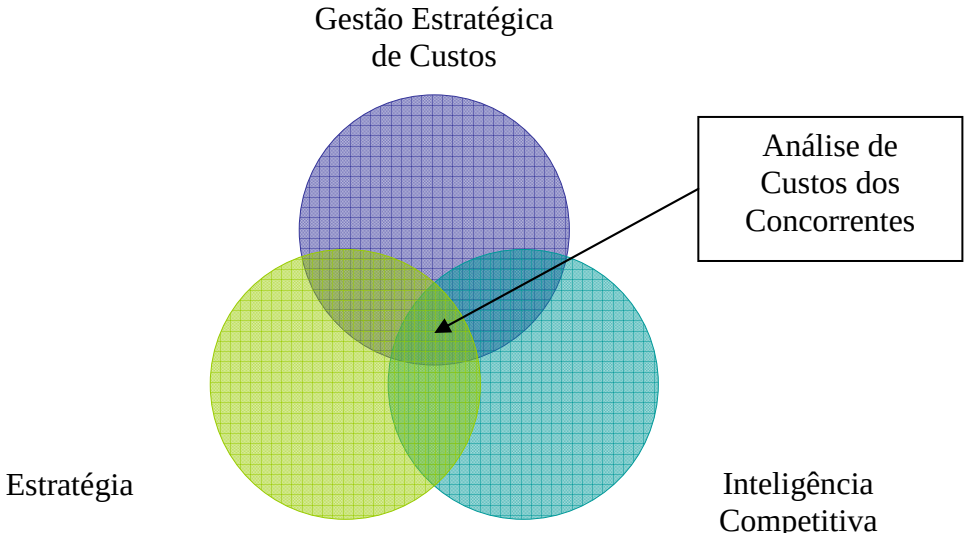

Figura 3 – Gestão Estratégica de Custos, Inteligência Competitiva, Estratégia e Análise de Custos dos Concorrentes

Apesar dos termos utilizados pelos vários autores (contabilidade do concorrente, Contabilidade focada no concorrente e informações contábeis em IC), todos eles demonstram igualmente a relevância prática dos dados contábeis – sobretudo de custos – relativos aos concorrentes. Alguns dos mais importantes resultados de diferentes estudos são apresentados na Linha do tempo da Figura 4, a seguir.

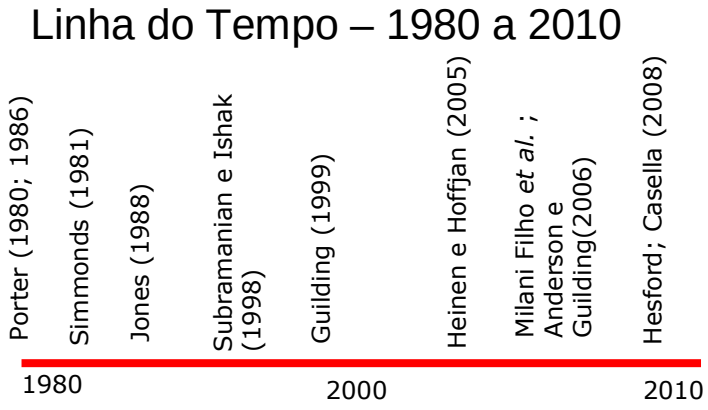

Figura 4 – Linha do tempo de estudos sobre análise de custos dos concorrentes

A Figura 4 indica a linha de tempo de alguns trabalhos que discutem a análise de custos dos concorrentes. Guilding (1999) inicia seu artigo comentando que há um interesse crescente na análise dos concorrentes tanto entre os pesquisadores de estratégia quanto entre os profissionais: gestores e tomadores de decisão. Segundo Guilding (1999), este interesse teve início por influência de Porter (1986; 1989) que sugeriu, no início dos anos 1980, que a análise do concorrente é fundamental na busca de uma vantagem competitiva. Eis o início da literatura, em GEC sobre o tema, a qual Guilding (1999, p. 583) chamou de Contabilidade Focada no Concorrente – CFC.

Nos próximos tópicos são apresentados três estudos que contribuem para o entendimento do tema. Guilding (1999), cujo estudo sintetizou cinco práticas de análise de custos dos concorrentes e trouxe abordagens estratégicas ao tema; o estudo de Heinen e Hoffjan (2005) que apontou evidências de melhor desempenho às entidades que se utilizam de análise de custos dos concorrentes e Hesford (2008) que pesquisou como a IC pode contribuir positivamente para o desenvolvimento do tema.

2.5.1 Guilding

O estudo de Guilding (1999) é dedicado ao uso de análise de custos dos concorrentes em empresas da Nova Zelândia. A amostra foi composta pelas 230 maiores empresas da Nova Zelândia – das quais 200 eram empresas públicas e privadas (medidas por vendas) e 30 instituições financeiras (mensuradas por ativos). Como em 13 das empresas não foi possível fazer contato, estas foram retiradas da amostra, promovendo uma amostra final de 217 empresas e 124 respostas das quais 112 foram completas, representando uma taxa de resposta de 51%.

Guilding (1999, p. 584) traz uma tentativa de síntese das práticas de CFC encontradas na literatura. Para tanto, ao longo de sua pesquisa, desenvolveu uma listagem dessas práticas. Em uma tentativa de delimitar o problema, o autor listou as práticas de CFC mais adotadas na literatura, a saber:

(1) Avaliação dos custos dos concorrentes;

(2) Acompanhamento da posição competitiva;

(3) Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas;

(4) Custeio Estratégico;

(5) Precificação Estratégica.

A **Avaliação dos custos dos concorrentes**, segundo o autor, é a prática de CFC mais referenciada. Entre seus defensores estão Bromwich (1990), Jones (1988), Porter (1989), Simmonds (1981) e Ward (1993). A grande atenção para a avaliação dos custos dos concorrentes pode resultar do aumento dos investimentos devido ao avanço tecnológico. Para o autor, avaliação dos custos dos concorrentes é definida como o fornecimento de uma estimativa regular e atualizada dos custos unitários dos concorrentes (GUILDING, 1999, p. 584).

O **Acompanhamento da posição competitiva**, segundo Guilding, representa uma das mais holísticas práticas de CFC. Esta prática amplia a análise, pois inclui outras informações, tais como: quota de participação de mercado, volume de vendas e custos unitários dos principais produtos dos concorrentes. No artigo, o autor define acompanhamento da posição competitiva como a análise das posições dos concorrentes dentro da indústria por avaliar e acompanhar as tendências, em vendas, dos concorrentes, a quota de mercado, volume, custos unitários, e retorno sobre vendas. Estas informações podem fornecer uma base para a avaliação das estratégias da concorrência (GUILDING, 1999, p. 584).

A **Avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras publicadas** é uma abordagem de CFC que utiliza de técnicas as quais os contadores, tradicionalmente, estão mais bem familiarizados. Moon e Bates (1993), assim como Casella (2008), evidenciaram a possibilidade do uso de Demonstrações Contábeis e Financeiras para inferir sobre os custos dos concorrentes. Esta avaliação pode incluir o acompanhamento de vendas e níveis de lucro, bem como a movimentação de ativos e passivos. Guilding (1999, p. 584) aponta que importantes percepções podem ser obtidas a partir de uma análise adequada das demonstrações publicadas pelos concorrentes. O autor define a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas como estudo dos números contidos nas demonstrações financeiras e não-financeiras dos concorrentes, sendo uma das principais fontes para conhecer os concorrentes (GUILDING, 1999, p. 585).

O **Custeio Estratégico**, técnica desenvolvida por Shank e Govindarajan (1988; 1993), consiste na análise de custos, baseada em conceitos de GEC e Marketing. Neste estudo, os autores analisam um caso em que as abordagens tradicionais de custeio podem levar a decisões abaixo do ponto ótimo. Shank e Govindarajan (1988) empregam uma análise voltada às questões estratégicas e recorrem a conceitos de posicionamento do produto e penetração de mercado para apontar a solução ideal. Neste sentido, custeio estratégico é definido como a utilização de dados de custos com base em informação estratégica e de Marketing para desenvolver e identificar estratégias superiores, o que irá produzir uma vantagem competitiva sustentável (GUILDING, 1999, p. 585).

Sobre a **Precificação Estratégica**, o autor afirma que a literatura – Jones (1988) e Simmonds (1981), dentre outros – demonstra como a decisão de precificação baseada nas análises contábeis tradicionais as quais são alimentadas por informações internas e históricas pode

resultar em decisões subótimas. Já as precificações, que são orientadas pelo mercado, podem resultar em informações mais bem estruturadas. Em sua obra, Guilding (1999, p. 585) define precificação estratégica como a análise dos fatores estratégicos no processo decisório dos preços. Estes fatores podem incluir: reação aos preços dos concorrentes, elasticidade dos preços de mercado, crescimento, as economias de escala e experiência.

O Quadro 11 apresenta resumidamente as cinco práticas de CFC listadas por Guilding (1999), bem como a descrição de cada uma delas:

Quadro 11 – Práticas de Análise de Custos dos Concorrentes

PRÁTICAS OU FORMAS	DESCRIÇÃO
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Fornecimento de uma estimativa atualizada do custo unitário do concorrente.
Acompanhamento da Posição Competitiva	Análise da posição do concorrente perante a indústria e acompanhamento das tendências em relação a vendas, participação no mercado, custo unitário e retorno sobre as vendas. Tal informação pode fornecer a base da avaliação da estratégia dos concorrentes.
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	A análise de custo dos concorrentes baseia-se na avaliação das Demonstrações Contábeis e Financeiras públicas e publicadas dos competidores.
Custeio Estratégico	Utilização de dados de custos com base em informações estratégicas e de marketing para desenvolver e identificar estratégias superiores dos concorrentes que podem produzir uma vantagem competitiva sustentável.
Precificação Estratégica	A análise dos fatores estratégicos no processo decisório dos preços. Estes fatores podem incluir: reação dos preços do concorrente, elasticidade dos preços de mercado, crescimento, as economias de escala e experiência.

FONTE: Adaptado de Guilding (1999)

Em seguida, o autor faz proposições a respeito de quatro fatores contingenciais que podem afetar as taxas de adoção, assim como as percepções do auxílio sobre as práticas de CFC. Para tanto, são consideradas duas dimensões e abordagens estratégicas: missão estratégica e estratégia competitiva (tipologia estratégica). Além destas, o autor estuda o papel desempenhado pelo porte da empresa e pelo tipo de indústria (GUILDING, 1999, p. 586).

A missão estratégica relata a natureza do objetivo estratégico perseguido pela unidade de negócio. Um exemplo da operacionalização da missão estratégica é a medida entre

“construir/manter/colher” desenvolvida por Govindarajan e Gupta (1985). Esta medida destina-se a determinar se um negócio reside num espectro que varia entre a busca de maiores participações de mercado – *market share* – (construir) e busca de lucros de curto prazo (colher). No seu estudo, Guilding (1999, p.586) testou as hipóteses:

1a: As taxas de utilização de CFC são mais elevadas em empresas que seguem a missão estratégica na fase construir do que nas empresas que seguem a missão estratégica na fase colher.

1b: A utilidade das práticas de CFC é mais percebida em empresas que seguem a missão estratégica na fase construir do que nas empresas que seguem a missão estratégica na fase colher.

Em relação à Tipologia Estratégica, segundo Guilding (1999, p. 586), o arquétipo prospector tenta garimpar novos mercados, novos produtos e responde rapidamente aos primeiros sinais relativos a novas áreas de oportunidade, e estas respostas conduzem a ações sobre a concorrência. No outro extremo, o arquétipo defensor, cuja característica de proteger seu domínio pela oferta de produtos e serviços com qualidade elevada, diferenciação de preços, dentre outros, tende a ignorar alterações na indústria.

Essas caracterizações, segundo o autor, destacam os contrastes entre os focos internos e externos, levantando a hipótese de que CFC será mais compatível com empresas que apresentem a estratégia do arquétipo prospector já que é mais orientada ao ambiente externo (GUILDING, 1999, p.586). Dessa forma, o autor destaca mais duas hipóteses:

2a: As taxas de utilização de CFC em empresas que adotam a estratégia prospector são maiores do que nas empresas que empregam outras estratégias competitivas.

2b: A percepção do auxílio do uso de CFC é maior em empresas na estratégia prospector do que nas empresas que empregam outras estratégias competitivas.

Segundo Guilding (1999, p. 586), espera-se que o porte da empresa esteja positivamente relacionado à adoção de práticas de CFC. Esta expectativa deriva da habilidade das grandes firmas poderem colher os benefícios de menores custos para obter a informação sobre os

concorrentes, tanto por vendas quanto por empregados, assim como as constatações que o porte da empresa é positivamente relacionado com a maior sofisticação da Contabilidade.

Outro fator importante para apoiar a relação positiva entre porte e adoção de práticas de CFC decorre da discussão de que o conhecimento dos empregados sobre os concorrentes pode ser uma fonte importante e significante de informações sobre os competidores (GUILDING, 1999, p. 586).

Desta forma, quanto mais empregados, mais fontes de informação, o que sugere que companhias maiores devam ter maior capacidade para gerar informações sobre os concorrentes. Guilding (1999, p. 586) apresenta outras duas hipóteses:

3a: As taxas de utilização de CFC são maiores nas grandes empresas.

3b: A percepção do auxílio do uso de CFC é maior nas grandes empresas.

Jones (1988) considera o papel mais importante de CFC em indústrias competitivas e de alta tecnologia. Guilding (1999, p. 586) cita pesquisas que se preocupam com o uso da informação contábil para tomada de decisão de Marketing. Estes estudos apontam que o papel desempenhado pela informação contábil tem mais importância dependendo do tipo de indústria. O tipo de indústria pode ser um fator que afeta a utilização e percepção do auxílio do uso de CFC, conforme são descritas nas hipóteses a seguir:

4a: Nas taxas de utilização de CFC, existe variação significativa entre os tipos de indústria.

4b: Em relação à percepção do auxílio do uso de CFC, existe variação significativa entre os tipos de indústria.

Quanto aos achados, resumidos no Quadro 12, pode-se destacar que Guilding (1999, p. 593) identifica uma aplicação muito maior dos instrumentos e práticas de CFC do que previamente se esperava nas empresas analisadas. O resultado apontou que o acompanhamento da posição competitiva é a prática mais utilizada pelas empresas.

Em segundo lugar, tem-se a precificação estratégica, que, por sua vez, foi seguida pela avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras; esta prática de CFC foi seguida pela quarta colocada: a avaliação do custo do concorrente. A quinta prática citada na pesquisa foi o custeio estratégico (GUILDING, 1999, p. 588).

Destaca-se que, comparada aos outros instrumentos, a avaliação e análise de custos dos concorrentes é uma prática de CFC utilizada com menos freqüência pelas empresas analisadas por Guilding (1999). A freqüência encontrada por Guilding (1999, p. 589) estava abaixo do valor médio da escala de mensuração utilizada pelo autor a qual variava de um a sete.

Quadro 12 – Resumo dos Achados do estudo de Guilding (1999)

HIPÓTESES	ADERÊNCIA
1a: As taxas de utilização de CFC são mais elevadas em empresas que seguem a missão estratégica na fase construir do que nas empresas que seguem a missão estratégica na fase colher	Sim
1b: A utilidade das práticas de CFC é mais percebida em empresas que seguem a missão estratégica na fase construir do que nas empresas que seguem a missão estratégica na fase colher.	Sim
2a: As taxas de utilização de CFC são maiores em empresas que adotam a estratégia prospector do que nas empresas que empregam outras estratégias competitivas.	Sim
2b: A percepção do auxílio do uso de CFC é maior em empresas na estratégia prospector do que nas empresas que empregam outras estratégias competitivas.	Sim
3a: As taxas de utilização de CFC são maiores nas grandes empresas.	Sim
3b: A percepção do auxílio do uso de CFC é maior nas grandes empresas	Sim
4a: Nas taxas de utilização de CFC, existe variação significativa entre os tipos de indústria.	Não
4b: Em relação à percepção do auxílio do uso de CFC, existe variação significativa entre os tipos de indústria.	Não

FONTE: Adaptado de Guilding (1999)

Guilding (1999) identificou três fatores contingenciais que exercem influência significativa no uso e na percepção de utilidade da análise de custos dos concorrentes: porte da empresa, estratégia competitiva e missão estratégica, conforme Quadro 12.

A missão estratégica descrita por Guilding (1999, p. 585) utiliza a operacionalização desenvolvida por Govindarajan e Gupta (1985) e por meio de sua pesquisa constata que as

taxas de utilização de CFC são mais elevadas em empresas que seguem a missão estratégica na fase construir do que nas empresas que seguem a missão estratégica nas fases colher ou manter (ver Quadro 12).

Em relação à tipologia estratégica, o autor constatou que as taxas de utilização de CFC em empresas que adotam a estratégia prospector são maiores do que nas empresas que empregam outras estratégias competitivas; assim como a percepção do auxílio do uso de CFC é maior em empresas na estratégia prospector do que nas empresas que empregam outras estratégias competitivas (GUILDING, 1999, p. 592). Já em relação às hipóteses que relacionam o tipo de indústria, não houve suporte para a relação entre o uso e a percepção da utilidade das práticas de CFC (ver Quadro 12).

A partir deste estudo, três conclusões podem ser destiladas:

1) Dada a escassez em pesquisas de análise de custos dos concorrentes na literatura de GEC, o uso de CFC foi maior do que o autor esperava.

2) Dentre as cinco práticas de CFC observadas, acompanhamento da posição competitiva foi a prática mais utilizada.

3) Há significativa relação ente CFC e estratégia competitiva, missão estratégica e porte da empresa.

2.5.2 Heinen e Hoffjan

Heinen e Hoffjan (2005) identificaram correlação positiva entre análise de custo dos concorrentes e melhora no desempenho da empresa. Para tanto, os autores utilizaram a técnica de um experimento de laboratório por meio de jogos de negócios, ou seja, um simulador de empresas.

O jogo da empresa Marga, que fora utilizado, simula os departamentos de marketing, produção, compras, logística, recursos humanos e serviços financeiros de uma empresa. Todos os departamentos estão intimamente ligados e são geridos pelos participantes, que

devem fazer um total de 77 decisões separadas por período. Três produtos podem ser oferecidos em quatro mercados: Europa, Rússia, Japão e EUA (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 23).

O produto 1 é um bem de consumo na fase de maturidade, já o produto 2 é um serviço recém-desenvolvido que está no estágio de introdução e o produto 3 é um bem de alta e sofisticada tecnologia, na fase de crescimento do ciclo de vida do produto. Os participantes do jogo de negócios foram divididos em quatro empresas concorrentes que competiam entre si, no início da simulação, vendiam os mesmos produtos e tinham a mesma estrutura de recursos. O objetivo do jogo era maximizar os lucros acumulados.

O jogo simulou um horizonte temporal de seis períodos de negócios; este horizonte de tempo é suficiente, segundo Heinen e Hoffjan (2005, p. 24), para uma análise das decisões estratégicas. O jogo foi oferecido em duas versões diferentes durante o período de estudo: a versão normal e uma versão reduzida destinada a estudantes. Primeiramente, este trabalho apresentou os resultados da simulação empresa normal de seis períodos.

Enquanto o grupo dos estudantes é relativamente homogêneo, os participantes do grupo foco do estudo são gestores em diferentes posições. Os participantes foram recrutados a partir de uma variedade de setores de atividade e possuíam diferentes formações profissionais.

O jogo foi conduzido à distância com 1.500 gestores organizados em 284 equipes. Os resultados focam as 71 equipes líderes de custos. Já no grupo de controle, as hipóteses foram verificadas com base na versão do jogo de negócios para estudantes, incluindo 472 equipes e cerca de 2.500 participantes. No entanto, os autores mencionam os resultados desta observação apenas no que eles diferem significativamente dos resultados do grupo de estudos (gestores).

Os resultados revelam que os líderes de custo, que estão conscientes do seu posicionamento, agem de forma diferente dos líderes de custo sem este conhecimento. Líderes de custo que têm essa informação implementam decisões estratégicas com muito mais firmeza, isto é, produzem quantidades mais expansivas e empregam políticas mais agressivas de preços. Com o uso destas estratégias agressivas, este conhecimento das vantagens competitivas de custos leva ao melhor desempenho da empresa.

Segundo os autores, a literatura apresenta uma série de teorias e modelos que predizem as ações dos concorrentes no contexto estratégico. Na literatura recente, as abordagens cada vez mais podem ser encontradas e atribuídas ao campo da GEC (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 17).

Heinen e Hoffjan (2005, p. 17) identificaram que não há muitos estudos que discutem a importância da análise de custos dos concorrentes. Os autores tiveram como objetivo examinar a potencial influência da posição relativa de custos nas decisões estratégicas e investigar a possível conexão entre conhecimento dos custos dos concorrentes e o sucesso de uma organização.

A comparação de custos das unidades próprias com seus concorrentes requer um procedimento sistematizado desde a coleta à disseminação da informação. O quadro de análise introduzido pelos autores distingue os métodos aplicados para avaliação de custos dos concorrentes, a aquisição dos dados, os cálculos transitórios requeridos para estabelecer comparabilidade entre os dados, os dados estratégicos complementares, uma avaliação final dos resultados (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 18) e a transformação desses dados em informação confiável.

Três métodos podem ser usados para medir a confiança na avaliação dos custos dos produtos dos concorrentes, apontados no Quadro 13: método relacionado ao processo, conhecimento dos componentes e procedimento de produção de fator relacionado (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 18). No exame do método relacionado ao processo, o custo é atribuído aos determinantes e direcionadores de custos dos concorrentes, isto é, no ponto em que são causados. Portanto, o fator da causa de custos dos concorrentes deve ser identificado e definido.

Alternativamente, segundo os autores, o custo de cada componente estrutural dos produtos dos concorrentes pode ser determinado ou no mínimo estimado, ou seja, decompõem-se os produtos nas suas menores peças ou componentes. Paralelamente, os custos destes componentes são adicionados aos custos totais dos produtos analisados. Neste processo, a engenharia reversa é freqüentemente usada, permitindo decompor os produtos em múltiplas partes e analisá-las com respeitos aos: materiais que as compõem, componentes usados, métodos e processos funcionais (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 18).

Finalmente, o terceiro método exposto por Heinen e Hoffjan (2005, p. 18) segue a linha que o custo dos produtos dos concorrentes pode ser derivado dos custos dos diferentes fatores de produção por eles empregados. Essas informações podem ser obtidas de fornecedores comuns o que torna possível avaliar a condição e utilização dos ativos dos concorrentes. Diferenças relativas ao custo do trabalho podem ser derivadas das máquinas e equipamentos empregados, os turnos de trabalhos e/ou acordos coletivos (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 18).

Quadro 13 – Métodos de Análise dos Custos dos Concorrentes de Heinen e Hoffjan (2005)

MÉTODOS	DESCRIÇÃO/CARACTERÍSTICAS/TÉCNICAS
Relacionado ao Processo	Conhecer os Determinantes e Direcionadores de Custos dos Concorrentes
Conhecimento dos Componentes	Decompor os produtos dos concorrentes, aplicação de engenharia reversa
Fatores Relacionados à Produção	Conhecer os fatores de produção dos concorrentes (máquinas, equipamentos, força de trabalho, turnos de trabalhos, acordos coletivos etc.)

FONTE: Adaptado de Heinen e Hoffjan (2005)

Para tanto, as diversas fontes de coleta de dados podem ser categorizadas de acordo com a dificuldade de acesso, conforme segue: empregados, materiais publicados, terceiros e a observação e análise de evidências físicas. Primeiramente, a consulta aos empregados atuais ou antigos da própria empresa é aconselhada pelos autores (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 19). A própria força de trabalho é considerada a principal fonte de informações sobre os concorrentes (SUBRAMANIAN; ISHAK, 1998, p. 18), desde que a consulta seja feita de forma ética, moral e legal.

Além disso, os materiais publicados podem ser examinados e informações de base de dados comerciais podem ser utilizadas. No entanto, em comparação com fontes de acesso público, as de terceiros, por exemplo, especialistas da indústria, são consideradas mais valiosas, segundo Heinen e Hoffjan (2005, p. 19).

Nota-se, acima de tudo, que o diálogo deve ser buscado com fornecedores e clientes que fazem negócios com a empresa e com seus concorrentes. Finalmente, a informação pode ser obtida por meio de observações e análise direta de evidências físicas, desde que feitas de forma moral, ética e legal.

A fim de evitar uma análise isolada no tempo, dados relacionados com a estratégia presente e com o futuro devem ser considerados. Os efeitos de redução de custos futuros por parte dos concorrentes devem ser previstos e levados em consideração para cálculo da diferença entre os produtos (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 19), ou seja, alguns cálculos devem ser feitos. Estes cálculos devem considerar eventuais distorções causadas por diferentes critérios de alocação de custos de overhead, por exemplo.

Em seguida, a estimativa dos custos dos concorrentes deve ser adaptada aos volumes de produção internos e a variedade de produtos da própria entidade (JONES, 1988, p. 34). Além disso, os custos diretos dos concorrentes – quer fixo, quer variável – devem ser comparados. Por fim, para que comparações sejam feitas, os possíveis ajustes de diferenças de valor percebido pelos clientes – qualidade, atendimento, entre outras diferenciações – entre os produtos próprios e da concorrência devem ser apontados.

A fim de assegurar que os valores de custos não sejam interpretados fora do contexto, é necessário garantir uma conexão entre os dados obtidos dos concorrentes com relação às: estratégias, alterações de capacidade, mudanças no processo e novas linhas de produtos (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 19).

Finalmente, a qualidade da estimativa dos custos dos concorrentes deve ser avaliada tanto pelos dados individuais quanto pelo custo relativo do produto. Para avaliar a qualidade dos dados individuais, os critérios de qualidade e confiabilidade devem ser levados em consideração (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 19).

Qualidade são a importância e o grau de novidade dos conhecimentos adquiridos pela análise dos dados relacionados aos concorrentes. A confiabilidade representa a credibilidade das informações de custos obtidas. Em relação aos resultados, a precisão com que os custos dos concorrentes foram previstos é normalmente verificada comparando-se os balanços dos concorrentes que foram construídos a partir de estimativas de custos nos balanços publicados (JONES, 1988, p.34-35; CASELLA, 2008).

Quando os concorrentes não são obrigados a publicar suas demonstrações, a tentativa de verificação pode ocorrer de outras formas. A entidade pode conseguir os dados de outras

fontes, tais como órgãos de classe, junta comercial, entidades de proteção ao crédito, consultorias, entre outras.

A vantagem de aumentar a credibilidade das informações de custo sobre os concorrentes, pelo menos parcialmente, compensa a grande dificuldade em obter tais informações (MARREN, 1998). Mesmo simples estimativas dos custos dos concorrentes envolvem custos consideráveis.

Os altos custos de obtenção das informações de custos dos concorrentes são o principal obstáculo para sua aquisição, que às vezes não podem ser superados pelo benefício gerado, limitando o potencial para estimar os custos de concorrentes. Esse conflito entre o benefício da informação de custos dos concorrentes e os problemas envolvidos na obtenção destas informações também se reflete nos estudos anteriores sobre a análise de custos dos concorrentes (LORD, 1996; MARREN, 1998; GUILDING, 1999; MILANI FILHO *et al.*, 2007; HESFORD, 2008).

Estudos anteriores apontam que há uma discrepância significativa entre o benefício percebido por receptores da informação e a utilização efetiva das informações relacionadas aos custos dos concorrentes (GUILDING, 1999; MARREN, 1998, entre outros). Embora os profissionais atribuam um alto grau de relevância para as informações de custos dos concorrentes (HESFORD, 2008) uma vez que elas podem ser quantificadas e interpretadas, há, em alguns casos, o senso comum dominante em que é difícil obter informações dos concorrentes e que, também, mesmo as mais simples estimativas de custos dos concorrentes envolvem gastos consideráveis.

No entanto, as vantagens potenciais de obtenção e processamento dos dados de custos dos concorrentes só podem ser adquiridas se as informações fornecidas forem relevantes para a estratégia da entidade e se os dados influenciarem, de maneira positiva, a qualidade das decisões a serem tomadas. Se a relevância estratégica das informações de custos sobre os concorrentes é confirmada, as análises de custos dos concorrentes devem ser registradas de forma sistemática e consideradas no processo decisório, apesar do custo elevado da obtenção das informações.

O estudo da influência das informações relacionadas aos concorrentes sobre as decisões estratégicas da empresa requer o conhecimento claro do seu posicionamento estratégico a partir da concorrência (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 22). O conhecimento dos pontos fortes e fracos relacionados aos custos dos concorrentes é relevante para os líderes de custos e importante para aqueles que atuam em diferenciação.

A orientação estratégica dos líderes de custo baseia-se em conseguir uma melhor posição de custo do que a concorrência (PORTER, 1986; 1989). Neste caso, conhecer a indústria e os ambientes interno e externo, as vantagens e desvantagens de custos internos representam um aumento de segurança no planejamento e decisão dos gestores da entidade.

Em sua pesquisa, Heinen e Hoffjan (2005, p. 30) apontam que o conhecimento das vantagens competitivas em custos influencia as ações estratégicas dos decisores. Este conhecimento, por sua vez, segundo os autores, parece levar a um melhor desempenho econômico. O maior sucesso dos líderes de custos que estão conscientes da sua vantagem competitiva é o resultado de um maior empenho na implementação de sua estratégia.

A decisão de seguir uma estratégia de liderança de custo tem uma variedade de conseqüências tanto para produção, investimento quanto para marketing. Uma análise dessas decisões facilita uma verificação da execução da estratégia da organização (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 22). Normalmente, a liderança de custo é acompanhada por uma estratégia de expansão de volume, a fim de beneficiar as economias de escala e os efeitos da curva de experiência (PORTER, 1986; 1989).

A decisão de aumentar a quantidade de produção requer uma capacidade de produção adequada. Em termos de uma estratégia de liderança de custo, os investimentos em expansão de negócios podem ser esperados. Para que o aumento da capacidade e do volume de produção represente aumento de vendas torna-se necessária uma aplicação adequada dos instrumentos de política de Marketing. Aumento do volume de vendas pode ser conseguido por reduções de preços (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 22).

Com base nestas decisões de acompanhamento, os pesquisadores examinaram, em seu experimento de simulação, se os líderes dos custos informados são mais propensos a seguir

uma estratégia de liderança de custo do que os líderes de custos que não têm conhecimento da sua posição de custo favorável.

Para Heinen e Hoffjan (2005, p. 22), a hipótese fundamental que o conhecimento dos pontos fortes e fracos da posição de liderança de custo é derivado de uma estimativa dos custos dos concorrentes e tal conhecimento influencia as decisões estratégicas e o desempenho econômico dos líderes de custo.

Empresas que possuem informações de custo sobre os concorrentes devem tomar, portanto, diferentes decisões estratégicas e, finalmente, ter mais sucesso do que as empresas que não dispõem dessa informação. A esse respeito, as seguintes quatro hipóteses são investigadas separadamente:

Hipótese 1: o comportamento do investimento dos líderes de custo que conhecem sua posição é de aumentar as suas capacidades de produção em maior escala do que os líderes de custo desinformados.

Hipótese 2: a política de produção de líderes de custo informados de sua posição atinge uma quantidade de produção mais elevada do que os líderes de custo desinformados.

Hipótese 3: a política de preço dos líderes de custo informados tem um nível de preço inferior ao custo dos líderes desinformados.

Hipótese 4: o desempenho da empresa que conhece sua própria posição de custo relativo conduz a estratégias mais bem-sucedidas para os líderes de custo informados e a desempenho da empresa mais rentável do que os líderes de custo desinformados.

Na simulação, o comportamento do investimento é medido pela capacidade das máquinas. Como cada produto é produzido em uma máquina diferente, é possível identificar cada um dos produtos (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 25). A capacidade disponível em cada período é o resultado de todos os investimentos e desinvestimentos feitos até este momento pelas equipes. As expansões de capacidade só podem ser efetuadas em determinadas etapas fixadas pelo simulador.

A hipótese nula a seguir, H01, é formulada como o ponto de partida do método de análise estatística: as equipes dentro do grupo de estudo e o grupo controle, que estão em uma posição de liderança no custo não apresentam significativamente comportamento de investimentos nos diferentes períodos específicos do estudo, ou seja, cada grupo tem disponível similar capacidade de produção (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 26).

Heinen e Hoffjan (2005, p. 27) afirmam que, para os produtos 1 e 2, as equipes do grupo de estudo investem mais em capacidade de produção, após terem recebido informações sobre a sua posição de custo. Em contrapartida, a hipótese nula para o Produto 3 não pode ser rejeitada em nenhum dos períodos.

As empresas do grupo de estudo foram, por vezes, claramente capazes de utilizar as reservas de capacidade livre para o Produto 3, resultando em investimentos que estavam abaixo do esperado. Pela obtenção de resultados diferentes para os três produtos, sem exceção, os resultados da versão do jogo de negócios para estudantes também devem ser levados em consideração (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 27).

Apesar da redução considerável da significância estatística dos períodos de 2-3, a hipótese nula não pôde ser rejeitada. Os resultados indicam uma mudança na estratégia de investimento das equipes no grupo de estudo dos estudantes, mas menos forte do que no grupo dos gestores (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 28). Estas diferenças podem ser explicadas pela falta de experiência profissional, mas muito provavelmente elas são o resultado do uso de diferentes versões de jogo empresarial. Devido aos resultados negativos dos grupos de estudantes, a hipótese 1 não é suportada.

Quanto à hipótese 2 da política da quantidade produzida, segundo os autores, é registrada como o desvio porcentual em relação à média da quantidade de produção acumulada de um líder de custo para todos os quatro membros de mercado do grupo.

Heinen e Hoffjan (2005, p. 26) utilizam como H02 a hipótese de nulidade, a seguir: as equipes do grupo de estudo e o grupo controle, que têm uma posição de liderança de custo não apresentam significativas diferenças no que diz respeito às estratégias de produção em volume nos períodos individuais do estudo, ou seja, o desvio porcentual da quantidade de

produção acumulada do custo líder do grupo média é semelhante em ambos: estudo e controle de grupos.

Segundo os autores, não houve diferenças no volume de produção nos dois primeiros períodos (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 28). Nos períodos 2 e 3, houve rápida redução da significância estatística, conforme já observada nos testes da Hipótese 1. Pode-se concluir, segundo Heinen e Hoffjan (2005, p. 286), que houve uma mudança na estratégia de quantidade de produção para as equipes do grupo de estudo após o período de 2.

O artigo mostra que depois de receber o relatório, os líderes de custos no grupo do estudo produzem uma quantidade mais elevada do que os líderes de custo desinformados. Com exceção do último período do Produto 1 e os dois últimos períodos de Produto 3, a hipótese nula pode ser rejeitada em todos os casos (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 28).

Apesar de três p-valores não estarem dentro do esperado, estes resultados, bem como os resultados obtidos com a variação do jogo de negócios para os estudantes, em geral, apóiam a rejeição da hipótese nula 2. Assim, as equipes no grupo estudo optaram por uma estratégia de produção mais expansiva do que as equipes no grupo de controle.

A fim de investigar a política de preços, o desvio porcentual do preço de custo líder a partir do preço médio dos outros quatro concorrentes é observado. Medindo o desvio em relação ao preço médio torna o resultado independente do nível de preços absolutos dos vários grupos de quatro concorrentes. A política de preços se desenvolve de maneira diferente em cada grupo dentro do jogo empresarial e pode assumir valores muito baixos, por exemplo, como resultado do corte de guerras de preços (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 26).

A hipótese nula, H03, é: o grupo de estudo e as equipes do grupo de controle que têm uma posição de liderança de custo não produzem diferenças significativas na estratégia de preços nos períodos individuais. Em ambos os grupos, o desvio porcentual do preço do líder do custo em relação à média de todos os quatro concorrentes é baixo.

A terceira hipótese é analisada com base em um total de 12 conjuntos de dados, ou seja, três produtos, cada um dentro de quatro mercados. A hipótese nula pode ser rejeitada nos períodos

de 3 a 6. No entanto, mesmo nos poucos casos em que o p-valor foi maior do que o nível de significância, a clara e a persistente alteração de preços apóia a rejeição da hipótese nula 3.

As observações devem ser interpretadas da seguinte forma: o desvio porcentual do preço do líder do custo do preço médio de todos os quatro concorrentes é mais baixo nas equipes de trabalho do que no grupo nas equipes do grupo controle (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 28). Os líderes de custo informados reduzem o seu nível de preços mais agressivamente do que os líderes de custo desinformados, porque sabem que enfrentam um risco mais baixo do que seus concorrentes em uma guerra de preços.

Os líderes de custo informados atacam seus oponentes com reduções de preços, na esperança de explorar a sua vulnerabilidade. As outras empresas devem reagir por meio de reduções de preço, caso contrário eles podem perder uma parte da sua participação de mercado (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 28; PORTER, 1986, 1989).

Em relação à quarta hipótese, a classificação do produto, por margem de contribuição específica dentro do grupo, calculada conforme o faturamento bruto deduzido o custo variável dos produtos específicos, é utilizado como um indicador de desempenho econômico da equipe. A fim de avançar para a próxima rodada do jogo de negócios, uma equipe deve ter alcançado um maior rendimento acumulado de lucro líquido anual do que os três concorrentes (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 26).

A hipótese nula, H04, é: as equipes dentro do grupo de estudo e o grupo controle, que são líderes de custo não produzem diferenças significativas para classificação nos períodos individuais.

Enquanto as três primeiras hipóteses destinadas a certas decisões estratégicas feitas pelas equipes do jogo de negócios, a variável dependente de interesse da Hipótese 4 é o lucro global, medido pela ordem de classificação. Com exceção do produto 3 no período 3, o p-valor foi superior ao nível de significância predeterminado de 10 por cento.

As equipes do grupo estudo atingem posições mais altas e, portanto, um desempenho melhor do que as equipes no grupo de controle, em comparação com seus concorrentes, obtendo

maiores margens de contribuição de produtos específicos para os diferentes produtos (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 29).

As maiores margens de contribuição foram uma conseqüência dos menores custos variáveis específicos do produto, os quais ocorreram pelos maiores níveis de produção. A estratégia mais agressiva, que só é possível por meio do acesso às informações de custo externo, leva a um melhor desempenho da empresa. Portanto, há um forte apoio para a hipótese 4 (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 29).

A seguir, o Quadro 14 mostra o resumo das quatro hipóteses principais testadas por Heinen e Hoffjan (2005):

Quadro 14 – Resumo das Hipóteses de Heinen e Hoffjan (2005)

HIPÓTESES	ADERÊNCIA
Hipótese 1: o comportamento do investimento dos líderes do custo que conhecem sua posição é de aumentar as suas capacidades de produção em maior escala do que os líderes de custo desinformados.	Não
Hipótese 2: a política de produção de líderes de custo informados de sua posição atinge uma quantidade de produção mais elevada do que os líderes de custo desinformados.	Sim
Hipótese 3: a política de preço dos líderes de custo informados tem um nível de preço inferior ao custo dos líderes desinformados..	Sim
Hipótese 4: o desempenho da empresa que conhece sua própria posição de custo relativo conduz a estratégias mais bem-sucedidas para os líderes de custo informados e a desempenho da empresa mais rentável do que os líderes de custo desinformados.	Sim

FONTE: Adaptado de Heinen e Hoffjan (2005)

No total, conforme apontado no Quadro 14, os resultados confirmam três das quatro hipóteses a um nível de significância de 10 por cento. Apesar de uma tendência no sentido de conformidade com a Hipótese 1, no qual o comportamento do investimento foi examinado, os autores não puderam confirmar a hipótese no nível de significância especificado.

No entanto, a Hipótese 2, em que as decisões sobre as quantidades de produção são analisadas, fornece os resultados esperados. Portanto, o experimento de laboratório de Heinen e Hoffjan (2005) confirma que as decisões estratégicas são afetadas se é conhecida a posição

relativa de custo dos concorrentes. Dois aspectos contribuíram para corroborar a hipótese fundamental e podem ser levados em consideração:

- A mudança dramática e duradoura nos p-valores a partir do período de 2 que foi observada, sem exceção, e

- O procedimento de coordenação das equipes no grupo de estudo para a estratégia de expansão de volume associada a uma política de preços significativamente mais agressiva.

A partir deste estudo, segundo os autores, pode-se concluir que as equipes do grupo de estudo que estavam conscientes das suas vantagens competitivas de custos, empregaram este conhecimento por meio de liderança de custo como a sua orientação estratégica fundamental (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 30).

A este respeito, o conhecimento das vantagens competitivas em custos influenciou as ações estratégicas dos tomadores de decisão. Estes, por sua vez, levaram a um melhor desempenho econômico. O maior sucesso dos líderes de custos que eram conscientes da sua vantagem competitiva foi o resultado de um maior empenho na implementação de sua estratégia.

Em contraste, os tomadores de decisão, na mesma posição de custo favorável, mas que desconheciam os seus pontos fortes em custos, não praticaram as suas oportunidades estratégicas. Eles escolheram estratégias que não exploram suas vantagens competitivas em custos em toda sua extensão, ou escolheram uma estratégia de liderança de custo, mas não a executaram com a mesma convicção dos líderes dos custos que estavam conscientes das suas vantagens. A ignorância ou a incerteza de suas próprias forças competitivas resultou em fraco desempenho econômico (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 30).

Estes resultados confirmam os achados de Subramanian e Ishak (1998), de que as empresas que dispõem de sistemas avançados para monitorar as atividades dos seus concorrentes apresentaram maior rentabilidade do que aquelas que não dispunham de tais sistemas.

Os resultados de Heinen e Hoffjan (2005, p. 30) demonstraram que a avaliação e análise dos custos dos concorrentes pode ser uma ferramenta poderosa para manter ou ganhar vantagem

competitiva. O conhecimento das vantagens de custo e das desvantagens dos concorrentes permite a antecipação de seu comportamento futuro. Além disso, as análises das informações de custos externos podem ter profundas implicações na própria empresa: influenciar o comportamento do investimento, a quantidade de produção e a política de preços.

Os autores afirmam que o estudo dos custos deve ser parte de uma tentativa integrada de compreender as capacidades e intenções dos concorrentes. A Controladoria e a Contabilidade Gerencial devem assumir a responsabilidade por esta tarefa. Elas desempenham um papel importante, pois é necessário obter dados confiáveis dos custos do produto interno, a fim de realizar uma análise e comparação de custo dos concorrentes (HEINEN; HOFFJAN, 2005, p. 30).

2.5.3 Hesford

Hesford (2008) investigou o uso da informação contábil dos concorrentes por indivíduos que atuam em IC. O autor identificou que, quanto mais voltada ao mercado e mais desenvolvida a área de IC nas organizações, mais é feito o uso das informações contábeis para estimar os custos dos concorrentes. Para tanto, o autor utilizou medidas objetivas e subjetivas, com o intuito de analisar os dados da pesquisa e testar hipóteses, usando um modelo de equações estruturais.

O artigo de Hesford (2008) analisa a forma como as informações contábeis, principalmente as de custos, dão suporte às atividades de IC com o objetivo de determinar o impacto destas informações sobre a eficácia da IC.

Para o autor, IC envolve a coleta e análise sistemática de informações sobre os concorrentes. A informação é recolhida em qualquer fator que influencie no ambiente competitivo de uma empresa, tais como questões legais, economia, tecnologia e fatores sociais (HESFORD, 2008: p. 18).

Hesford (2008, p. 18) afirma que informações contábeis são um dos muitos tipos de informações que são coletadas em um sistema de IC. No seu estudo, o uso de informações contábeis pelos profissionais de IC é definido como a coleta ou a estimativa de informação

sobre os custos dos concorrentes e, quando disponível, o uso de informações financeiras publicadas dos concorrentes (HESFORD, 2008, p. 18).

O estudo começou por entrevistar 23 pessoas envolvidas em IC. Os participantes foram selecionados de forma não aleatória, a partir de 16 indústrias e o objetivo foi focar os fenômenos (IC) por meio de uma variedade de ambientes organizacionais (HESFORD, 2008, p. 18).

Nesta fase, Hesford (2008, p. 19) solicitou para discussão os seguintes assuntos: (1) as origens da IC nas empresas e como ela é conduzida, (2) o papel dos respondentes nas atividades de IC nas empresas, e, (3) o papel das informações contábeis (tanto interna, quanto dos concorrentes) em seus esforços de IC.

Por meio desse estudo, Hesford (2008) desenvolveu um modelo para auxiliar na compreensão de como as informações contábeis contribuem para o programa de IC de uma empresa. Combinando as informações da entrevista com a literatura, o autor sugeriu que a concorrência, apoio organizacional, treinamento e conhecimentos em Contabilidade dos indivíduos afetam o uso das informações contábeis em IC (HESFORD, 2008, p. 20).

O Quadro 15 traz um resumo do modelo proposto por Hesford (2008). O autor identificou que a utilização de informações contábeis com o apoio organizacional e treinamento em Contabilidade afetam a eficácia de IC da unidade. Por fim, a maior eficácia de IC pode ser associada a um melhor desempenho financeiro (HESFORD, 2008, p. 20).

Quadro 15 – Determinantes do Uso de Informações Contábeis

DETERMINANTES	DESCRIÇÃO
Competição	Competição é positivamente associada com o uso de Informações Contábeis
Suporte Organizacional	Suporte organizacional está positivamente associado com o uso de Informações Contábeis
Treinamento em IC	Mais treinamentos em IC estão associados com maior utilização de Informações Contábeis

FONTE: Adaptado de HESFORD (2008)

Segundo Hesford (2008, p. 21), a teoria econômica prevê que a competição leva a uma demanda por informações contábeis dos concorrentes. Isso ocorre porque os gestores reúnem informações sobre os seus rivais e concorrentes, para compensar os efeitos negativos da concorrência sobre o desempenho organizacional. A primeira hipótese testada pelo autor foi:

H1a: Competição é positivamente associada ao uso de informações contábeis dos concorrentes.

Análise adequada das informações contábeis dos concorrentes leva a uma quantidade considerável de tempo para coletar e acessar as várias fontes de informação (HESFORD, 2008, p. 22). Dessa forma, a organização precisa fornecer os recursos – tais como pessoal, bases de dados e, ocasionalmente, a contratação de consultores – para auxiliar essa atividade.

Um caminho adicionado por Hesford (2008) é o da competição ao suporte organizacional. A razão para esse caminho é que as empresas que enfrentam um baixo nível de concorrência provavelmente encontrarão pouca necessidade de mobilizar recursos (pessoas, bases de dados, treinamento etc.) para seu programa de IC.

As organizações parecem envolver-se em IC como um meio de mitigar os efeitos da concorrência. Como mencionado acima, foi demonstrado pelo autor que a concorrência tem um efeito negativo sobre o desempenho organizacional (BRESNAHAN, 1989; SCHMALENSEE, 1989; STIGLER, 1996).

As informações financeiras e contábeis, em relação a alguns concorrentes, estão prontamente disponíveis. Para os outros concorrentes, como os de capital fechado, as demonstrações financeiras e contábeis não estão disponíveis (HESFORD, 2008, p. 22). Ainda mais difícil para os praticantes de IC é a estimativa de custos do concorrente nestes casos.

Primeiro, segundo o autor, fontes de informação relevantes devem ser identificadas (por exemplo, fornecedores, engenheiros, clientes, bancos de dados de patentes, engenharia reversa, as agências governamentais, internet etc.). Segundo os dados devem ser coletados e validados.

Em terceiro lugar, e talvez mais importante, os profissionais envolvidos em atividades de IC devem saber como colocar e contextualizar os dados contábeis adquiridos. Finalmente, a IC deve ser divulgada aos tomadores de decisão em toda a organização. Para tanto, segundo Hesford (2008, p. 22), um indivíduo, nas organizações, precisa, de um lado, de recursos dedicados à IC e, do outro, treinamento para desenvolver a IC.

Para executar seu trabalho de forma eficaz, a unidade de IC precisa de um número suficiente de pessoas para coletar, analisar e disseminar a inteligência para os principais tomadores de decisão. Além da cessão de pessoal, a organização deve alocar recursos financeiros suficientes para bancos de dados, treinamento, viagens e contratação de consultores para completar as tarefas.

Atualmente, há uma gama de conferências, tutoriais e cursos oferecidos por consultores, associações profissionais e algumas universidades que se dedicam a capacitar os profissionais nas atividades de IC. Na fase de pesquisa de campo do estudo de Hesford (2008, p. 22), treinamento em IC mostrou-se um fator incentivador na utilização de informações contábeis, sobretudo as de custos.

A partir da discussão acima, as seguintes hipóteses são apresentadas:

H1b: Suporte organizacional está positivamente associado com o uso de Informações Contábeis.

H1c: Mais treinamentos em IC estão associados com mais utilização de Informações Contábeis.

Em relação aos determinantes da eficácia das unidades de IC, vários entrevistados observaram, segundo Hesford (2008, p.23), que suas organizações não tinham um sistema de IC eficaz. As razões citadas para isso incluíram falta de formação adequada e de recursos para condução dos trabalhos, incapacidade para fornecer evidências convincentes etc.

Para ter um impacto no desempenho organizacional, Hesford (2008, p. 23) afirma que a unidade IC precisa coletar os dados pertinentes, realizar análises adequadas e comunicar informações aos tomadores de decisão em tempo hábil.

Concorda-se com o autor supracitado, pois, na medida em que esse processo é bem-feito, reduz-se a incerteza e apóia-se a tomada de decisões gerenciais, e a unidade IC será vista como eficaz. A eficácia da unidade de IC é vista como uma variável potencialmente mediadora, capaz de afetar o desempenho organizacional. Eficácia é concebida para medir a capacidade da unidade de IC para converter dados brutos em inteligência (HESFORD, 2008, p. 23).

Nessa tarefa, os profissionais de IC reúnem tanto informação "dura" quanto "suave". As informações “suaves”, segundo Hesford (2008, p. 23) podem incluir, por exemplo, o perfil psicológico dos executivos-chave de um concorrente. Enquanto alguns gestores podem ter perfis interessantes, há evidências de que tal informação não é valorizada (HESFORD, 2008; MARREN, 1998). Com base na discussão acima, as seguintes hipóteses são estabelecidas:

H2a: A utilização de informações contábeis está associada positivamente com a eficácia nas atividades de IC.

H2b: Maior suporte organizacional está associado com uma maior eficácia da área de IC.

As informações contábeis, no entanto, fornecem uma inteligência acionável que é mais percebida como a inteligência eficaz. Isto porque as informações contábeis, sobretudo as de custos, estão limitadas aos tipos "duros" de informação, isto é, dados quantitativos. Marren (1998) observa que os dados de custos são a forma mais solicitada da IC. Alternativamente, os gestores podem estar mais acostumados, ou mais confortáveis, a tomada de decisões com base em dados quantitativos (HESFORD, 2008, p. 23).

Uma vez que as informações contábeis são uma das muitas peças de informação utilizada em um sistema de IC, compromissos de mais recursos (pessoas, bases de dados, informações etc.) devem fornecer informações adicionais independente dos recursos necessários para adquirir e analisar as informações contábeis.

Vários estudos documentam que o treinamento está positivamente associado com o desempenho organizacional. (RUSSELL *et al*., 1985; MATHIEU *et al*., 1992; DELANEY; HUSELID, 1996). Nesse cenário, o desempenho organizacional pode ser visto como a eficácia da unidade da IC.

O treinamento em IC pode aumentar a capacidade do analista de identificar fontes de dados e como analisá-los. Além do seu impacto no uso da informação contábil, o treinamento pode ter um impacto direto na eficácia da unidade de IC. A fase de entrevista de campo do estudo de Hesford (2008) sugeriu uma associação entre a IC e a eficácia do treinamento da unidade. Com mais profissionais de IC treinados, as unidades de IC seriam capazes de discutir as implicações mais amplas de sua obra sobre estratégia, marketing e vendas, e identificar oportunidades de melhorias do produto e do processo.

Alguns profissionais menos treinados fazem pouco mais do que ler artigos de jornal, monitorar os sites dos concorrentes e coletar dados sobre as vendas da empresa. O valor dessa informação é obviamente limitado, uma vez que essas informações recolhidas já são de domínio público. Isto é indicado na seguinte hipótese:

H2c: Níveis mais elevados de treinamento em IC estão associados com maior eficácia da unidade de IC.

Demski e Feltham (1976) referem-se ao papel de facilitador para a tomada de decisão dos Sistemas de Informação de Contabilidade Gerencial (SICG), ou seja, como um provedor de informação pré-decisão, que reduz a incerteza. As informações geradas pela Contabilidade Gerencial ou Controladoria são usadas para facilitar as decisões sobre fusões e aquisições, desenvolvimento de estratégia, planejamento de novos produtos, reengenharia de processos de negócio, contratação de incentivo, e assim por diante. As informações contábeis dos concorrentes, recolhidas por meio de IC, podem ser pensadas como um SICG paralelo (HESFORD, 2008, p. 23).

Uma organização que é eficaz nas atividades de IC deve obter informações mais completas, permitindo à organização melhorar a sua tomada de decisão. A organização deve estar mais bem preparada, tanto para iniciar movimentos contra a concorrência, quanto para responder às ações dos concorrentes (HESFORD, 2008, p. 24).

A idéia aqui é que as empresas que são mais eficazes em seus esforços de IC devem apresentar melhor desempenho organizacional. Conforme o tópico anterior, em um experimento de laboratório Heinen e Hoffjan (2005) documentam a associação positiva entre a análise de custo dos concorrentes e desempenho organizacional. Assim, a hipótese final é:

H3: Eficácia nas atividades de IC está positivamente associada ao Desempenho Organizacional.

Hesford (2008) desenvolveu seu modelo pela idéia de que a IC é um processo que pode reduzir a incerteza de tal forma que os decisores podem tomar decisões ótimas sobre reduções de custos, novo desenho e melhorias de processos, introdução de novos produtos, as escolhas mix de produtos, e assim por diante. As entrevistas conduzidas pelo autor e a literatura sugeriram variáveis adicionais que podem estar associados com as variáveis-chave no seu estudo. Como não houve interesse em testar hipóteses sobre essas relações, essas variáveis foram adicionadas como controles.

Em seções anteriores, viu-se que Guilding (1999) examinou 112 contadores da Oceania para avaliar a adoção e a utilidade percebida de cinco práticas denominadas Contabilidade Focada nos Concorrentes (CFC). Citando pesquisas anteriores que mostraram que as grandes empresas possuem sistemas contábeis mais sofisticados (BRUNS JR; WATERHOUSE, 1975; MERCHANT, 1981), Guilding (1999) mostrou que porte pode ser positivamente relacionado com o uso e a utilidade percebida de CFC.

De fato, o porte é uma variável significativa, consistente em vários modelos de regressão linear que previram a adoção de práticas e a utilidade percebida pelo uso de CFC (GUILDING, 1999). Além disso, intuitivamente, organizações de grande porte, provavelmente, pedem por sistemas de Contabilidade mais sofisticados. No modelo proposto, por Hesford (2008), o porte da organização foi uma variável explicativa utilizada para suporte organizacional e utilização de informações contábeis.

Em contraste com Guilding (1999), que pesquisou os contadores, a população-alvo para o estudo de Hesford (2008) foram os profissionais da IC. A capacidade dos profissionais de IC de coletar e usar informações de custos pode ser dependente de seu entendimento de Contabilidade.

Ou seja, profissionais sem conhecimentos de Contabilidade não devem coletar informações de custos, concentrando-se em dados de vendas, em anúncio de emprego etc. Portanto, o conhecimento contábil é adicionado ao modelo de Hesford (2008) como uma predição do uso da informação de custo dos concorrentes.

Há uma possibilidade de que o desempenho organizacional pode influenciar o suporte organizacional para a IC. Segundo Hesford (2008), é óbvio que as empresas com melhor desempenho podem ter uma maior capacidade de investir mais recursos em IC.

No entanto, é possível que organizações de alto desempenho sintam pouca ou nenhuma pressão para investir na coleta de informações sobre os concorrentes. Portanto, ao modelo de Hesford (2008), um caminho foi adicionado de desempenho organizacional para suporte organizacional, mas não foi feita previsão, pelo autor, para saber se a relação seria positiva ou negativa.

O Quadro 16, a seguir, apresenta como os determinantes que afetam o uso de análise de custo dos concorrentes – competição, suporte organizacional e treinamento em IC – relacionam-se com as hipóteses e com o desempenho organizacional.

Quadro 16 – Resumo das Hipóteses de Hesford (2008)

DETERMINANTES	HIPÓTESES
Competição	H1a: Competição é positivamente associada com o uso de Informações Contábeis
Suporte Organizacional e Treinamento em IC	H1b: Suporte organizacional está positivamente associado com o uso de Informações Contábeis
	H1c: Mais treinamentos em IC estão associados com maior utilização de Informações Contábeis
Uso de Informações Contábeis	H2a: A utilização de informações contábeis está associada positivamente com a eficácia nas atividades de IC
Suporte Organizacional	H2b: Maior suporte organizacional está associado com uma maior eficácia da área de IC
Treinamento em IC	H2c: Níveis mais elevados de treinamento em IC estão associados com maior eficácia da área de IC
Efeito da Eficácia da Unidade de IC no Desempenho Organizacional	H3: Eficácia nas atividades de IC está positivamente associada ao Desempenho Organizacional

FONTE: Adaptado de Hesford (2008)

Para completar o modelo, foram adicionadas covariâncias entre: (1) conhecimentos de Contabilidade e da concorrência; (2) conhecimentos de Contabilidade e o tamanho da organização, e (3), tamanho da organização e da concorrência (HESFORD, 2008, p. 26). Para testar seu modelo e as hipóteses apontadas no Quadro 17, Hesford (2008) propôs um modelo baseado em equações estruturais.

Os dados foram coletados por meio de um levantamento dos membros da *"Society for Competitive Intelligence Professionals"* (SCIP). A amostra foi constituída por membros da

SCIP dos EUA e Canadá, tanto em profissionais que atuam em IC, quanto naqueles que não são profissionais de IC, mas estão engajados em áreas funcionais com atividades de IC, tais como Marketing, Planejamento, Pesquisa e Desenvolvimento e Contabilidade. O fator comum entre este grupo diverso de indivíduos são o seu interesse, conhecimento e habilidade em obter informações sobre os concorrentes. Segundo Hesford (2008, p. 28), acadêmicos, estudantes, vendedores e consultores foram excluídos do estudo.

Segundo Hesford (2008: p.28), contadores não foram alvo principal da pesquisa, pois: (1) contadores não devem estar envolvidos no esforço de IC; (2) suas empresas e/ou áreas não devem utilizar IC; e, (3) contadores não devem ter as habilidades para obter informações sobre os concorrentes.

O autor partiu de uma amostra de aproximadamente 1.000 membros que foram selecionados por meio de um processo de amostragem aleatória estratificada. A taxa de respondentes foi de 35%. Os entrevistados eram de 40 estados americanos e cinco províncias canadenses (HESFORD, 2008, p. 28).

As estatísticas descritivas e correlações medidas no estudo de Hesford (2008, p. 29) indicaram que o tamanho médio das organizações é de 4.000 empregados, com um intervalo de 2 a 340.000 trabalhadores. O orçamento anual de IC varia de praticamente zero para US$ 10 milhões, sendo o nível médio do orçamento na casa dos US$ 200.000. O número de empregados alocados, em tempo integral, às atividades de IC também variou muito, de zero a 150 funcionários com uma média de dois funcionários.

Segundo Hesford (2008, p. 29), a idade mediana dos programas formais de IC foi de 24 meses. Apenas 15% das empresas possuíam programas da IC implantados há mais de cinco anos e 31% relataram menos de 1 ano. Houve uma variação na relação de comunicação dos respondentes com 46% em Vendas ou Marketing, 4% em Finanças ou Contabilidade, 31% em unidades de Estratégia e Planejamento, 5% se reportam à alta gerência e 14% em outras áreas da empresa.

Quanto à formação acadêmica, 57% dos entrevistados possuíam o grau de mestrado, 10% tinham pós-graduação e 28%, uma licenciatura. Trabalho de IC é uma atividade parcial para a maioria dos respondentes. A porcentagem média de tempo gasto em IC é de 50%, embora

26,5% dos entrevistados estão engajados em tempo integral na operação de IC (HESFORD, 2008, p. 29).

Em relação ao número médio de anos de experiência em IC, Hesford (2009, p. 30) encontrou 3,0 anos, enquanto a mediana do número de anos dos respondentes envolvidos em programas de IC nas empresas foi de 2,0 anos. Sessenta e oito por cento dos entrevistados possuíam experiência em mais de uma área funcional. Nove por cento dos entrevistados relataram que não fizeram nenhum treinamento formal em IC, enquanto 61% participaram de seminários e conferências de IC.

Segundo Hesford (2008, p. 33), variáveis latentes são construções teóricas, isto é, fatores comuns que causam variação nas variáveis observadas. Concorrência, suporte organizacional, o uso de informações contábeis e desempenho organizacional são construtos latentes, cada um dos quais foram medidos por meio de duas ou mais variáveis observadas. No modelo de equações estruturais de Hesford (2008), o uso de variáveis latentes permite uma melhor avaliação dos efeitos diretos e indiretos entre os construtos. Os construtos restantes (treinamento em IC, conhecimentos de Contabilidade, tamanho da organização e eficácia da unidade de IC) entraram no modelo como variáveis observáveis (HESFORD, 2008, p. 33).

Hesford (2008: p.35) forneceu estimativas para o modelo de equações estruturais e coeficientes de trilha para facilitar a avaliação do modelo. A Hipótese H1a previu que a concorrência está positivamente associada com o uso de informações contábeis. O coeficiente de trilha entre a concorrência e a utilização de informações contábeis, no modelo de informações de custos, é significativo, fornecendo suporte para a hipótese H1a, conforme Quadro 17.

Já a hipótese H1b, apontada no Quadro 16, previu que um maior suporte organizacional estaria associado com uma maior utilização de Informações Contábeis. Esta hipótese foi apoiada por um caminho cujo coeficiente foi significativo no modelo de Hesford (2008, p. 37). Segundo Hesford (2008, p. 37), não foi oferecido suporte para H1c, pois o coeficiente, do caminho entre treinamento em IC e utilização de Informações Contábeis, não era significativo (ver Quadro 17).

A hipótese H2a estabeleceu que o uso das informações contábeis estivesse positivamente associado com eficácia nas ações de IC. Esta hipótese foi suportada, conforme Quadro 17, já que o coeficiente de trilha foi bastante positivo (HESFORD, 2008, p. 37). A Hipótese 2b previu que o aumento do suporte organizacional estaria associado a uma maior eficácia na unidade de IC. Um caminho positivo do coeficiente de significância de suporte organizacional com eficácia da unidade de IC forneceu a evidência que suporte organizacional foi essencial para a eficácia da unidade de IC.

Surpreendentemente, segundo Hesford (2008, p. 37), o treinamento em IC não foi associado à eficácia da unidade, uma vez que o coeficiente de trilha entre estes dois construtos não foi significativo. Assim, o Quadro 17 indica que a hipótese H2C não foi suportada. Finalmente, a eficácia nas atividades de IC está positivamente associada com o desempenho organizacional. Como o coeficiente de trilha é bastante positivo entre estas duas variáveis, fornece suporte para a hipótese 3 (HESFORD, 2008, p. 37).

Quadro 17 – Resumo dos Achados de Hesford (2008)

HIPÓTESES	ADERÊNCIA
H1a: Competição é positivamente associada com o uso de Informações Contábeis	Sim
H1b: Suporte organizacional está positivamente associado com o uso de Informações Contábeis	Sim
H1c: Mais treinamentos em IC estão associados com maior utilização de Informações Contábeis	Não
H2a: A utilização de informações contábeis está associada positivamente com a eficácia nas atividades de Inteligência Competitiva	Sim
H2b: Maior suporte organizacional está associado com uma maior eficácia unidade CI	Sim
H2C: Níveis mais elevados de treinamento em IC estão associados com maior eficácia da unidade de IC	Não
H3: Eficácia nas atividades de IC está positivamente associada ao Desempenho Organizacional	Sim

FONTE: Adaptado de Hesford (2008)

O caminho desenhado por Hesford (2008, p. 26) da competição para o desempenho organizacional mostrou-se significativamente negativo. Este fato foi consistente com a teoria econômica, sugerindo que o aumento da concorrência esteja associado com diminuição do desempenho organizacional.

No outro extremo, o caminho da competição ao suporte organizacional foi bastante positivo, sugerindo que as empresas que enfrentam maior concorrência investem mais recursos na IC. Os coeficientes para o caminho do desempenho organizacional para suporte organizacional se apresentaram significativamente negativos. Segundo Hesford (2008, p. 37), isto sugeriu que as empresas de pior desempenho comprometem mais recursos para IC, em uma tentativa de lidar com a concorrência. Tamanho da organização foi positivamente associado com o suporte organizacional, mas não foi relacionado ao uso de informações contábeis.

O coeficiente de trilha a partir do conhecimento em Contabilidade para utilizar as informações contábeis foi significativo no modelo (HESFORD, 2008, p. 37). Ou seja, um número maior de cursos de Contabilidade pode levar a mais utilização das informações contábeis, inclusive as de custos.

Finalmente, o suporte organizacional esteve positivamente associado com treinamento em IC. Mais gastos com equipes maiores de IC levaram a mais treinamento, mas segundo Hesford (2008, p. 37), estes fundos não foram bem gastos, pois não houve relação entre efeticácia da unidade de IC e uso de informações contábeis. Das três covariâncias do modelo, apenas uma foi importante, a covariância positiva entre tamanho da empresa e da concorrência, conforme apontado no Quadro 18.

Quadro 18 – Análise das Covariâncias

COVARIÂNCIAS POSITIVAS	Conhecimentos de Contabilidade	Concorrência	Tamanho da organização
Conhecimentos de Contabilidade	-	Não	Não
Concorrência	Não	-	Sim
Tamanho da organização	Não	Sim	-

FONTE: Adaptado Hesford (2008)

O estudo de Hesford (2008) analisou a utilização de custos dos concorrentes e informações financeiras em atividades de IC. As pesquisas de campo de investigação e coleta de dados confirmaram o uso e o valor de informações contábeis dos concorrentes em atividades de IC.

Quando comparado o uso de informações contábeis com outras doze fontes de informação, os entrevistados classificaram em quarto lugar a análise e monitoramento de informações financeiras e contábeis (HESFORD, 2008, p. 37).

As informações financeiras são fontes de informação de IC, que são referidas com freqüência e consideradas confiáveis e relativamente imparciais. Segundo Hesford (2008, p. 3), o acompanhamento das informações financeiras e, em certa medida de análise, é uma "constante" entre os praticantes de IC. Para as empresas de capital aberto, as informações da Contabilidade Financeira estão prontamente disponíveis (ou seja, não muito caro ou difícil de obter), de modo que se poderia esperar que elas fossem usadas com freqüência.

Estimar informações de custos dos concorrentes, por outro lado, exige um conhecimento mais amplo dos processos, mix de produtos e volumes dos concorrentes. Como tal, os praticantes de IC podem incorrer em gastos significativos para fazer estimativas de custos de base dos concorrentes (HESFORD, 2008, p. 38).

A análise das informações de custos foi classificada em quinto, enquanto a freqüência de monitoramento de informações de custos classificou-se em décimo (isto é, relativamente pouco freqüente). As fontes, cuja freqüência de monitoramento foi menor do que as de informação de custos, também se classificaram abaixo do nível de análise. Isto sugere que a informação de custos é importante, se freqüentemente monitorada.

Em seu artigo, Hesford (2008) apresentou um modelo de como as informações contábeis contribuem para o processo de IC. Em um ambiente empresarial competitivo, as empresas precisam aproveitar as oportunidades para ganhar vantagens competitivas (PORTER, 1986, 1989). Para compensar os efeitos negativos da concorrência, muitas empresas implementam os programas da IC para reduzir a incerteza e proporcionar melhores informações aos tomadores de decisão (HESFORD, 2008, p. 38).

As evidências encontradas pelo autor sugerem que as empresas que enfrentam maior concorrência dedicam mais suporte organizacional à IC para pesquisar novas formas de criar e sustentar uma vantagem competitiva. Organizações com mau desempenho também dedicam mais recursos para o programa IC (HESFORD, 2008, p. 38).

No início, isto parece surpreendente, mas, conforme é apresentado no estudo de Hesford (2008, p. 38), parece que as empresas com bom desempenho não demonstram ter tanta preocupação com os concorrentes, pois não sentem os efeitos da concorrência. Além disso, as grandes organizações prestam mais suporte organizacional para a IC. Por sua vez, o suporte

organizacional tem um efeito sobre: o treinamento em IC, a utilização de informações contábeis e a eficácia da unidade de IC.

A concorrência, segundo o autor, influencia o uso de informações contábeis em atividades de IC. Os benefícios da avaliação das informações contábeis da concorrência aumentaram de acordo com possibilidade de as empresas poderem usar esta informação para competir mais eficazmente (HESFORD, 2008, p. 38).

Um resultado surpreendente da pesquisa de Hesford (2008, p. 38) é a falta de uma associação entre treinamento em IC e utilização de informações contábeis. No entanto, segundo o autor, o construto (treinamento em IC) fora inadequadamente operacionalizado no estudo exploratório. Número de seminários e de conferências pode ser relativamente rudimentar para capturar o componente de treinamento de competências que, em última instância reflete.

O uso das informações de custos foi positivamente associado com a eficácia das atividades da unidade de IC. Informações contábeis (que são quantificáveis e confiáveis) parecem fornecer uma inteligência mais bem usada e aceita do que outras fontes de informação utilizadas por profissionais envolvidos em IC, no estudo de Hesford (2008).

Ainda que outros fatores também influenciem a eficácia das atividades de IC, outras fontes de informação não substituem as informações contábeis, sobretudo as de custos. Embora não seja focado em IC, o resultado do estudo de Jones (1988) foi consistente com o de Hesford (2008), pois atribui que grande parte do sucesso da Caterpillar contra seus rivais deu-se pelas técnicas de estimativa de custos dos concorrentes realizados pela empresa.

Hesford (2008, p. 38) sugere que o conhecimento em Contabilidade promove mais uso da informação de custos dos concorrentes. Isto indica que os contadores gerenciais, nas empresas, precisam procurar indivíduos envolvidos em IC, pois podem contribuir, positivamente, para os esforços de IC da organização. Sem esse esforço, informações valiosas sobre os concorrentes podem passar despercebidas. Borinelli (2006, p. 136) aponta:

> (…) deve-se evoluir da Contabilidade Gerencial para a Controladoria Estratégica, ou seja, é necessário incorporar uma visão estratégica, projetada para o futuro, adicionando valor à empresa. Neste sentido, essa função compreende as atividades relativas a prover, ao processo de gestão de informações que permitam aos executivos construir as estratégias da organização, bem como obter o *feedback* do desempenho relativo às estratégias escolhidas e adotadas, dentre elas: se e como os

> objetivos estratégicos estão sendo atingidos; evidenciar como e em que atividades a organização está produzindo valor; analisar os diversos processos organizacionais e suas inter-relações; demonstrar se e como os recursos empregados pela entidade lhe conferem vantagem competitiva; acompanhar o mercado, de forma a identificar, prever, mensurar e avaliar o impacto das forças críticas ambientais sobre os resultados da empresa (oportunidades e ameaças), o que significa prover informações sobre a concorrência, os fornecedores, os clientes, e até mesmo os consumidores.

Os resultados de Hesford (2008) também sugerem a necessidade de equipes multifuncionais em IC nas quais os contadores gerenciais são provavelmente os membros mais valiosos destas equipes. Na verdade, Jones (1988) argumentou que a Contabilidade Gerencial desempenha um papel fundamental em equipes multifuncionais, fornecendo dados e análise de custos dos concorrentes.

Por fim, a Contabilidade Financeira também precisa reconhecer que, embora a divulgação possa beneficiar os investidores e credores, há os concorrentes que estão ativamente empenhados na análise das informações à disposição do público para obter vantagem competitiva (CASELLA, 2008; HESFORD, 2008). A Contabilidade Gerencial, muitas vezes, se vê como fornecedor das informações sobre os processos de negócios e produtos internos. Os gestores precisam de informações semelhantes sobre os concorrentes, e relacionar estes com dados da própria empresa é um papel importante para a Contabilidade Gerencial e Controladoria.

2.6 Fontes de Dados e Informações

A relevância da análise dos concorrentes é fundamental para a gestão de custos (ROCHA, *et al*., 2000, p. 5). A análise de custos dos concorrentes permite que a empresa trace estratégias que construam vantagens competitivas, visando atingir ou manter uma posição – seja de liderança ou não – monitore o comportamento de seus concorrentes e crie barreiras à entrada de maus concorrentes.

Contudo, analisar os custos dos concorrentes, na prática, não é uma tarefa fácil e muito menos precisa dadas as dificuldades de obtenção de informações, principalmente diretas (ROCHA, *et al*., 2000, p. 5). Segundo Rocha *et al*. (2000, p. 2):

> Apesar da limitação de acesso e elevado nível de subjetividade das informações coletadas, o relatório de análise de concorrentes tem por objetivos específicos fornecer informações que

> permitam identificar e manter uma cadeia de valor e um conjunto de determinantes de custos de difícil análise por parte dos concorrentes; construir barreiras impeditivas de entrada e de saída de concorrentes, promover a sinergia de toda a cadeia de relacionamentos e otimizar o grau de eficácia da empresa com relação aos seus concorrentes efetivos e potenciais.

Nota-se que para esses autores a análise dos concorrentes tem reflexos diretos e indiretos em todas as áreas das entidades, desde o sistema institucional até o consumidor final. Apresenta-se, portanto, uma visão sistêmica a qual uma grande variabilidade de dados impacta o ambiente e suas variáveis.

A análise da concorrência não é uma tarefa fácil, pois exige que a entidade mantenha um detalhado conhecimento dos concorrentes. A tarefa de monitorar a concorrência, além de recursos, exige o máximo de empenho de seus dirigentes para identificar as informações relevantes e de grande interesse para a organização, que normalmente não surgem espontaneamente (BALESTRIN; VARGAS, 1998, p. 3).

Como forma de auxiliar nessa tarefa, vários autores recomendam (SIMMONDS, 1981; JONES, 1988; PORTER, 1989; WARD, 1993; BALESTRIN; VARGAS, 1998; ROCHA, 1999; ROCHA *et al*., 2000; BALDUINO, 2003; MARTINS, 2003; HEINEN; HOFFJAN, 2005, HESFORD, 2008; entre outros) – e deles não se pode discordar – que as entidades devem utilizar um processo sistêmico e formal de análise da concorrência, o qual contribua efetivamente para o planejamento e para a Gestão Estratégica.

De acordo com Rocha (1999, p. 88), sistema de informação de Gestão Estratégica é um conjunto formalizado de recursos intelectuais, materiais, financeiros, tecnológicos, informacionais e de procedimentos para coletar, analisar e selecionar dados, gerar e transmitir informações estratégicas. O sistema de informações de concorrência (SIC) apresenta-se como um subsistema do sistema de Gestão Estratégica. No SIC, encontra-se a análise de custos dos concorrentes.

Diante disso, a análise de custos dos concorrentes permite a entidade traçar estratégias de manutenção de vantagem competitiva, impondo liderança ou mantendo a posição alcançada; monitorando o comportamento do concorrente e criando barreiras de entrada de concorrentes (PORTER, 1986, 1989). Para Rocha *et al*. (2000, p. 5):

> A relevância da análise dos concorrentes é fundamental para a gestão de custos. Afinal atacar bons concorrentes, supondo que são maus e vice-versa; buscar novos mercados, quando se precisa, é reestruturar cadeias de valores; atribuir à automação a solução para redução de custos sem analisar a curva de aprendizagem; são soluções que, sem a devida análise e planejamento, podem transformar-se em pesadelo.

Nos casos de atividade de valor em que a empresa não dispõe de dados estimados diretamente, a empresa deve empregar comparações entre ela e os concorrentes. Ressalta-se a importância de que a posição relativa dos concorrentes, com respeito aos condutores dos custos das atividades de valor em questão, seja determinada. A empresa deve então utilizar seu conhecimento sobre o comportamento dos custos para estimar diferenças nos custos dos concorrentes (ROCHA, *et al*., 2000, p. 5).

Diante da extensão do envolvimento de estimativas e deduções na determinação dos custos de um concorrente, torna-se viável estimar a direção e não a magnitude absoluta da diferença dos custos relativos com um concorrente em uma atividade de valor (ROCHA *et al*., 2000, p. 5).

As principais fontes legais de dados e informações são: fonte de dados e informações branca ou pública é aquela que pode ser encontrada em banco de dados públicos, jornais, base de dados eletrônicos e internet; e fonte de dados e informações cinza é aquela que abrange informações de domínio privado, como feiras e publicações, vendedores visitando concorrentes (BERNHARDT, 1994, p. 9; ROUACH; SANTI, 2001, p. 555).

Quando uma organização coleta dados de seus concorrentes, em busca de vantagem competitiva, deve-se fazer de uma maneira ética, correta e dentro dos limites legais. A análise de concorrência não é tradução de espionagem (ROCHA *et al*., 2000, p. 5). A SCIP trabalha com IC para acompanhamento de concorrência, utilizando-se de informações obtidas ou descobertas por meios legais e éticos, fundamentadas na análise criteriosa de instrumentos disponíveis (ROCHA *et al*., 2000). Dessa forma, a fonte de dados e informações preta (ROUACH; SANTI, 2001, p. 555), ou seja, aquela que inclui dados obtidos de forma ilegal, imoral ou sem ética, tais como, pirataria ou espionagem, não deve ser considerada.

A comparação das próprias unidades de custos com seus concorrentes, na visão de Heinen e Hoffjan (2005, p. 18), requer um procedimento sistematizado. O quadro de análise introduzido pelos autores distingue entre os métodos aplicados para avaliação de custos,

aquisição de dados, os cálculos transitórios requeridos para estabelecer comparabilidade entre os dados, os dados estratégicos complementares e uma avaliação final dos resultados.

Análise adequada das informações contábeis dos concorrentes leva a uma quantidade considerável de tempo para coletar e acessar as várias fontes de informação (HESFORD, 2008, p. 22). Dentre outras, sugeridas pela literatura (FULD, 2007; MILANI FILHO *et al*., 2007; BALESTRIN; VARGAS, 1998; SUBRAMANIAN; ISHAK, 1998; entre outros) os dados podem ser obtidos por meio das seguintes fontes:

a) **Bancos de Dados Comerciais**: contêm artigos de jornais, revistas, publicações especializadas, relatórios de analistas de ações, solicitações de patentes, demonstrações contábeis e financeiras, dentre outros. Pode-se acessar a maioria dos bancos de dados por computadores conectados a Internet;

b) **Publicações especializadas ou dirigidas**: os boletins e revistas especializadas são, há muito tempo, a principal fonte dos executivos para informações sobre os concorrentes. Estes bancos de dados podem resumir artigos das principais publicações especializadas, geralmente estão disponíveis meses depois da sua publicação, além de apresentarem seções valiosas, como: notas pessoais, procura de empregados, anúncios dirigidos, notas e fotos de novos produtos, calendários de eventos e informações antecipadas sobre exposições;

c) **Associações de classes e sindicatos:** embora os relatórios publicados normalmente focalizem mais as tendências globais do setor do que detalhes das operações de cada entidade, alguns deles incluem detalhes suficientes para merecer a atenção da empresa;

d) **Arquivos públicos (federais, estaduais e municipais**): arquivos de entidades ambientais, relação de pedidos de falência, arquivos do Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), órgãos de proteção ao crédito dentre outros, podem conter informações importantes a serem consideradas no monitoramento dos concorrentes;

e) **Anúncios de oferta de emprego:** anúncios de oferta de empregos podem ser uma fonte rica de informações. Geralmente, informam as funções que o concorrente quer preencher, cargos disponíveis etc. De certa forma, podem revelar qual é a estratégia que o concorrente pode adotar;

f) **Exposições e feiras*:*** as exposições e conferências profissionais são importantes fontes de informação sobre a concorrência. Quem participar de uma exposição pode conhecer as mais recentes inovações nos produtos de seus concorrentes, suas mudanças de preços e direções de *marketing;*

g) **Engenharia Reversa:** a engenharia reversa pode ser utilizada para se conhecer os componentes dos produtos, identificando seus custos e possíveis melhorias nos processos;

h) **Contatos pessoais*:*** um programa de monitoração deve incluir informações obtidas a partir de contatos pessoais. Podem ser incluídas conversas com professores universitários, fornecedores da empresa, principais clientes, fornecedores, técnicos, empregados da própria empresa, credores, governo, ex-funcionários, pesquisas contratadas, consultorias especializadas e demais analistas de mercado.

Segundo Balestrin e Vargas (1998, p. 4), a coleta de dados deve possuir três características, para que o processo de análise de custos dos concorrentes seja bem-sucedido:

i. Constância – os concorrentes devem ser estudados permanentemente, com o intuito de não se perder informações críticas para uma ação eficaz.

ii. Longevidade – um programa de monitoramento dos custos dos concorrentes pode necessitar de anos para atingir sua eficácia máxima, demanda tempo para que a organização se comprometa com todo o processo.

iii. Envolvimento – o monitoramento dos custos dos concorrentes deve ser um esforço corporativo que envolva toda a organização a contribuir regularmente com a informação.

Para que essas características sejam atendidas, a organização precisa fornecer alguns recursos, tais como: pessoal, bases de dados e, ocasionalmente, a contratação de consultores (HESFORD, 2008, p. 22). Além disso, antes de serem processados, segundo Hirata (2009, p. 5), os dados coletados devem passar por cinco critérios: confiança, vulnerabilidade, riqueza, desempenho e prudência.

Após a coleta de dados, estes devem ser organizados e revisados, para que a entidade – segundo a literatura, são tarefas da Contabilidade Gerencial e da Controladoria (SIMMONDS, 1981; JONES, 1988; HEINEN; HOFFJAN, 2005; HESFORD, 2008, entre outros) – gere informações úteis sobre como os concorrentes estão hoje e quais as tendências futuras, no processo de decisão.

Neste sentido, os dados só serão informações úteis se forem comunicados. As informações sobre os custos dos concorrentes podem ser disseminadas por meio de relatórios, correio eletrônico, videoconferências, boletins, reuniões, interações pessoais, seminários de treinamento, arquivos centralizados, banco de dados computadorizados, folhetos informativos, quadros de avisos (JONES, 1988; WARD, 1993; BERNHARDT, 1994; BALESTRIN; VARGAS, 1998; BALDUINO, 2003; FULD, 2007; HESFORD, 2008; NASSIF *et* al., 2008; entre outros).

Esse processo de busca e análise de informações deve resultar na estruturação de cenários alternativos no caso de ameaças ou oportunidades para a empresa, além de orientar a adoção de estratégias que possibilitem agir de forma pró-ativa ao ambiente. A principal finalidade de monitorar os concorrentes é de buscar subsídios para a elaboração e implementação de estratégias efetivas, com o fim maior de alcançar e sustentar vantagens competitivas no mercado global (BALESTRIN; VARGAS, 1998, p. 6).

Após as informações serem trabalhadas e apresentadas, podem ser úteis no auxílio à tomada de decisão. A seguir, apresentam-se algumas tomadas de decisões a partir da análise de custos dos concorrentes. Vale ressaltar que a análise de custos dos concorrentes está associada à comparação dos determinantes de custos dos concorrentes com os da própria entidade.

Dessa forma, conhecer a missão do concorrente e analisar seu modelo institucional (valores ou crenças organizacionais, econômicos ou não econômicos), identifica-se o posicionamento

de mercado, a partir disso a entidade decide se deseja ser líder de mercado, representante do segmento, líder em tecnologia; e analisa a história ou a tradição em uma determinada estratégia ou política funcional, conceito de qualidade do produto e a preferência de atuação (KOTLER, 2006).

Pelo conhecimento do modelo de gestão dos concorrentes, a empresa determina possíveis modificações no próprio modelo de gestão, ou não, visando à obtenção e manutenção de vantagem competitiva (ROCHA, 1999, p. 101). Assim como determinar o posicionamento estratégico da concorrência pode definir a posição estratégica para elaboração de ações na empresa que venham a manter a posição relativa – tanto genérica, quanto específica (ROCHA *et al*., 2000, p. 13).

Ao compreender o grau de satisfação de empregados, clientes e demais usuários possibilita-se analisar o comprometimento dos empregados da concorrência, como forma de avaliar a própria estrutura institucional, capacidade de produção, qualidade dos produtos e do atendimento, efetuar alinhamento organizacional e tecnológico, alavancagem da receita e ampliar ou reduzir a fatia de mercado (PORTER, 1986; GUILDING, 1999; ROCHA, 1999; ROCHA *et* al., 2000; KOTLER, 2006; entre outros).

A análise comparativa da indústria, as demonstrações contábeis publicadas, a análise física dos produtos de concorrentes auxiliam as decisões de comparar a linha de produtos e da posição da empresa na indústria e promover a diferenciação (PORTER, 1986; 1989; MOON; BATES, 1993; GUILDING, 1999; ROCHA *et al*., 2000; HEINEN; HOFFJAN, 2005; CASELLA, 2008; HESFORD, 2008).

Pela análise das informações referentes às dimensões e capacidades instaladas dos concorrentes, as entidades podem verificar as possibilidades de volume de produção, analisar a probabilidade de absorver flutuações na demanda e possibilidade de ampliar ou reduzir a linha de produtos, além de avaliar o risco operacional em que estão operando (PORTER, 1989; ROCHA, 1999; GUILDING, 1999; HEINEN; HOFFJAN, 2005; GUERRA *et* al. 2007; HESFORD, 2008; entre outros). Já do ponto de vista de conhecer a utilização da capacidade, permite à entidade conhecedora desta informação verificar o volume de produção e receita do concorrente, bem como sua atuação mercadológica para, se preciso, reestruturar a capacidade

produtiva (JONES, 1988; ROCHA, 1999; ROCHA *et al*., 2000; HEINEN; HOFFJAN, 2005; CASELLA, 2008; entre outros).

As informações provenientes da engenharia reversa auxiliam nas decisões que envolvam analisar a profissionalização e motivar os empregados e avaliar as matérias-primas utilizadas, o programa de qualidade e uso de tecnologia inadequada (SUBRAMANIAN; ISHAK, 1998; ROCHA *et al*., 2000; BARTZ *et* al., 2005; HEINEN; HOFFJAN, 2005; MILANO FILHO *et al*., 2007; HESFORD, 2008; entre outros).

Monitorar o tempo de atendimento de pedidos dos clientes efetuados pela concorrência permite a comparação interna, além de analisar a profissionalização e motivação dos empregados e avaliar o programa de qualidade e uso de tecnologia inadequada (automação e informatização) da própria entidade (GUILDING, 1999; ROCHA, 1999; ROCHA *et al*., 2000 etc.).

Estimar os gastos com reparos dos concorrentes permite identificar as necessidades de reparos e gastos, analisar a qualidade dos seus próprios produtos e definir as necessidades de investimento em programas de qualidade, bem como o uso de matéria-prima alternativa e pesquisa de novos materiais (SUBRAMANIAN; ISHAK, 1998; GUILDING, 1999; ROCHA, 1999; ROCHA *et al*., 2000; HEINEN; HOFFJAN, 2005; MILANO FILHO *et al*., 2007; HESFORD, 2008).

As informações referentes a gastos de produção, comercialização, administração e overhead possibilitam otimizar – seja aumentar, seja diminuir ou manter – tais gastos para aquisição ou manutenção de vantagem competitiva (PORTER, 1986; 1989; ROCHA, 1999; ROCHA *et al*., 2000; BARTZ *et* al., 2005). Assim como conhecer os gastos com pesquisa e desenvolvimento, programa de qualidade e treinamento indica que o concorrente está pesquisando novas matérias-primas, novos produtos ou novos processos, sendo um sinalizador para a entidade melhorar ou manter o nível de qualidade dos próprios produtos e de seu pessoal.

2.7 Síntese da estrutura conceitual de análise de custos dos concorrentes

Após se ter analisado criticamente a literatura e os diversos aspectos teóricos que norteiam o tema análise de custos dos concorrentes, optou-se por construir um esquema conceitual em que se resumissem os aspectos-chave de cada tópico em cada uma das três dimensões estudadas.

A idéia desse esquema é evidenciar o referencial teórico pesquisado, bem como sua análise, os quais levaram à preparação de um quadro de referência para elaboração do questionário utilizado nas entrevistas. Vale lembrar que este quadro será usado como métrica para o estudo de caso.

O Quadro19 indica a dimensão das práticas de análise de custos dos concorrentes descritas pela literatura. O objetivo é identificar quais práticas são adotadas pelas organizações e qual é a percepção da utilidade de tais práticas para tomada de decisão.

Quadro 19 – Resumos dos aspectos-chave da estrutura conceitual – Dimensão: Práticas

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	OBJETIVO
Práticas de Análise de Custos dos Concorrentes	Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Identificar: 1. Quais práticas são adotadas pelas organizações 2. Qual a percepção de utilidade para tomada de decisão
	Acompanhamento da Posição Competitiva	
	Avaliação dos Custos dos Concorrentes com base nas demonstrações financeiras	
	Custeio Estratégico	
	Precificação Estratégica	

O Quadro 20 contempla a Estratégia como dimensão; ao longo deste capítulo, foram estudadas quatro abordagens de Estratégia que são os aspectos-chave: Missão Estratégica da unidade de negócio, Posicionamento Estratégico, Tipologia Estratégica e VBR. Em relação à Missão Estratégica, a teoria indica que as entidades que adotam a estratégia da fase de construir tendem a utilizar e perceber a utilidade prática da análise de custos dos concorrentes.

Quanto ao Posicionamento Estratégico, o Quadro 20 indica que os líderes de custos conscientes de sua posição aumentam seus investimentos em capacidade produtiva,

aumentam sua produção e têm uma política de preços mais agressiva em relação aos seus concorrentes.

Já em relação à Tipologia Estratégica, a teoria aponta que a análise de custos dos concorrentes é mais utilizada e há mais percepção do auxílio para tomada de decisão nas entidades que adotam a estratégia prospector. Quanto a VBR, nas organizações, quanto mais recursos destinados a treinamentos e ao suporte organizacional, segundo a teoria, mais se utiliza a análise de custos dos concorrentes.

Quadro 20 – Resumos dos aspectos-chave da estrutura conceitual – Dimensão: Estratégia

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	OBJETOS DE ESTUDOS DA TEORIA
Estratégia	Missão Estratégia	Fase construir
	Posicionamento Estratégico	Liderança de Custos/ Diferenciação
	Tipologia Estratégica	Prospector
	VBR	Uso de recursos

O Quadro 21 indica a dimensão das variáveis contingenciais e os aspectos-chave são: porte da organização, tipo de indústria, competição, área responsável pela análise de custos de concorrentes, existência de área de IC ou similar, e treinamento em atividades de IC e Contabilidade. Com relação ao porte, organizações de grande porte, segundo a teoria, tendem a fazer mais uso da análise de custos dos concorrentes do que as de médio e pequeno portes.

Em relação ao tipo de indústria a literatura não encontrou evidências que o setor influencie nas práticas de análise de custos dos concorrentes. Por outro lado, entidades que têm grande rivalidade, ou seja, competição, segundo a teoria, tendem a utilizar a análise de custos dos concorrentes.

A teoria afirma que a área responsável pela análise de custos dos concorrentes é a Controladoria, porém, há estudos que indicam que há maior tendência em encontrar organizações que executam a análise de custos dos concorrentes naquelas que possuem área de IC ou similar e ainda para que tal prática ocorra, a teoria indica que as organizações devam investir em treinamento em IC e Contabilidade.

Quadro 21 – Resumos dos aspectos-chave da estrutura conceitual – Dimensão: Variáveis Contingenciais

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	OBJETOS DE ESTUDOS DA TEORIA
Variáveis contingenciais	Porte da Organização	Grande porte
	Tipo de Indústria	Não há influência
	Competição	Grande rivalidade
	Área Responsável	Controladoria e/ou Contabilidade Gerencial
	Existência de área de IC ou similar	Entidade
	Treinamentos em:	IC
		Contabilidade

A partir dessas três dimensões apresentadas nos Quadros 19, 20 e 21 compõe-se a estrutura do referencial teórico de análise de custos dos concorrentes o qual serviu de métrica para atingir os objetivos propostos deste trabalho. No capítulo a seguir há mais detalhes do procedimento metodológico seguido.

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

No capítulo anterior, discorreu-se sobre o referencial teórico acerca de temas que norteiam a análise de custos dos concorrentes. Este presente capítulo tem o objetivo de apresentar os temas que norteiam a metodologia adotada neste trabalho para atingir aos objetivos propostos.

O termo metodologia é empregado com significados diversos. É utilizado, também, para fazer referência a uma disciplina e ao seu objeto. O objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados numa pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 37). Neste sentido, método é o caminho para se chegar a determinado objetivo ou fim. A metodologia é equiparada a uma preocupação instrumental – a ciência busca captar a realidade; a metodologia trata de como isso pode ser alcançado.

3.1 Estratégia de Pesquisa

Para atingir o objetivo principal deste trabalho de verificar se os elementos que compõem o referencial teórico refletem as práticas das empresas objeto de estudo desta dissertação, escolheu-se uma abordagem metodológica empírico-analítica, conduzida pela estratégia de pesquisa baseada em Estudo de Caso.

A definição técnica de Estudo de Caso, apresentada por Yin (2005, p. 32), é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 61), é cada vez mais freqüente a condução de pesquisas científicas orientadas por avaliações qualitativas – pesquisas qualitativas, como são geralmente chamadas. A avaliação qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos, em contrapartida à avaliação quantitativa em que predominam mensurações.

A estratégia de pesquisa Estudo de Caso serve-se de avaliação qualitativa, uma vez que seu objetivo é o estudo de uma unidade social que se analisa intensa e profundamente. Trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real e o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando, desta forma, apreender a totalidade da situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 61).

No campo das Ciências Sociais Aplicadas, a qual a Contabilidade está inserida, há fenômenos de elevada complexidade e de difícil quantificação. Neste caso, abordagens qualitativas são adequadas, tanto no que diz respeito no que tange ao contexto do fenômeno quanto a sua operacionalização (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 62).

3.2 Projetando Estudo de Caso

Um projeto de pesquisa constitui a lógica que une os dados a serem coletados à questão de pesquisa. Segundo Yin (2005, p. 39), o desenvolvimento e os projetos de Estudo de Caso precisam maximizar quatro condições relacionadas à qualidade do projeto, a saber:

a) validade do constructo;

b) validade interna (apenas para estudos causais ou explanatórios);

c) validade externa;

d) confiabilidade.

Esses quatro critérios, apresentados no Quadro 22, representam um conjunto lógico de proposições cujo objetivo é julgar a qualidade de qualquer pesquisa social empírica. A validade do constructo estabelece medidas operacionais corretas para os conceitos que estão sob estudo. A validade interna estabelece uma relação causal na qual são mostradas condições que levem a outras condições, ou seja, diferenciá-las de relações espúrias. Já a validade externa forma o domínio ao quais as descobertas de um estudo podem ser generalizadas; por

fim, a confiabilidade demonstra que as operações de um estudo – como os procedimentos de coleta de dados – podem ser repetidas, apresentando resultados similares (YIN, 2005, p. 55-56).

Quadro 22 – Tático do Estudo de Caso para quatro testes de projeto

TESTES DE CASO	TÁTICAS DO ESTUDO	FASE DA PESQUISA NA QUAL A TÁTICA DEVE SER APLICADA
Validade do constructo	• Utiliza fontes múltiplas de evidências • Estabelece encadeamento de evidências • O rascunho do relatório do estudo de caso é revisado por informantes-chave	Coleta de dados Coleta de dados Composição
Validade interna	• Faz adequação ao padrão • Faz construção da explanação • Estuda explanações concorrentes • Utiliza modelos lógicos	Análise de dados Análise de dados Análise de dados Análise de dados
Validade externa	• Utiliza teoria em estudos de caso único • Utiliza lógica da replicação em estudos de casos múltiplos	Projeto de pesquisa Projeto de pesquisa
Confiabilidade	• Utiliza protocolo de estudo de caso • Desenvolve banco de dados para o estudo de caso	Coleta de dados Coleta de dados

FONTE: Yin (2005, p. 55)

A validade do constructo, segundo Yin (2005, p. 56), é um teste problemático na pesquisa de estudo de caso. O autor aponta como crítica o fato de que um pesquisador de estudos de caso, geralmente, não consegue desenvolver um conjunto operacional de medidas, e de que são utilizados “julgamentos subjetivos para coletar os dados” (YIN, 2005, p. 56).

Para realizar o teste de validade do constructo, Yin (2005, p. 57) observa que o pesquisador deve cumprir duas etapas:

1. Selecionar os tipos específicos de mudanças que devem ser estudadas – em relação aos objetivos originais do estudo;
2. Demonstrar que as medidas selecionadas dessas mudanças realmente refletem os tipos específicos de mudanças que foram selecionadas.

Após cumprir a primeira etapa deste trabalho, ou seja, sistematizar o conhecimento sobre análise de custos dos concorrentes em uma estrutura conceitual denominada referencial teórico de análise de custos dos concorrentes, a segunda etapa consistiu em investigar a realidade das práticas de análise de custos dos concorrentes em três empresas privadas que operam no Brasil, vis-à-vis com o referencial teórico.

Como mostra o Quadro 22, encontram-se três táticas para aumentar a validade do constructo. A primeira é utilizar várias fontes de evidências, de tal forma que haja linhas convergentes de investigação. Essa tática é relevante durante a fase de coleta de dados. A segunda tática, que também ocorre na coleta de dados, é estabelecer um encadeamento de evidências. A terceira tática é fazer com que o rascunho do relatório do estudo de caso seja revisado por informantes-chave, ou seja, pelos participantes e informantes do caso.

Segundo Yin (2005, p. 57), a validade interna recebe atenção especial em pesquisa experimental ou quase-experimental, as principais ameaças tratam de efeitos espúrios. Dois pontos podem ser mencionados: primeiro, a validade interna é uma preocupação para estudos de caso causais ou explanatórios; segundo, o problema de se fazer inferências.

Observa-se que essa lógica não é aplicável a essa dissertação uma vez que se trata de um estudo de caso exploratório que não se preocupa em fazer proposições causais (YIN, 2005, p. 57). Entretanto, o Quadro 22 mostra quatro táticas analíticas: adequação ao padrão, construção da explanação, tratamento de explanações concorrentes e uso de modelos lógicos.

A validade externa trata do problema de saber se as descobertas de um estudo podem ser generalizadas. Segundo Yin (2005, p. 58), estudos de casos se baseiam em generalizações analíticas, ou seja, o pesquisador tenta generalizar um conjunto particular de resultados a alguma teoria mais abrangente. Nesta dissertação, o referencial teórico de análise de custos dos concorrentes foi testado por meio da replicação das constatações em três empresas.

Quanto à confiabilidade, segundo Yin (2005, p. 59), “O objetivo é certificar-se de que um pesquisador seguiu exatamente os mesmos procedimentos descritos” por outro pesquisador. O propósito da confiabilidade é “minimizar os erros e os vieses de um estudo” (YIN, 2005, p. 60). Conforme apontado no Quadro 22, duas táticas para garantir a confiabilidade de um Estudo de Caso são: usar um protocolo de estudo de caso e desenvolver um banco de dados para estudo de caso.

3.2.1 Projeto do Estudo de Caso

Uma distinção básica que deve ser feita ao projetar um Estudo de Caso é entre projeto de caso único e de casos múltiplos (YIN, 2005, p. 61), isto é, significa a necessidade de definir, antes da coleta de dados, se será utilizado um Estudo de Caso único ou de casos múltiplos ao formular a questão de pesquisa.

Em algumas áreas, os estudos de casos múltiplos foram considerados uma “metodologia” diferente dos estudos de caso único (YIN, 2005, p. 68). Para Yin (2005, p. 68), tanto os projetos de caso único quanto os múltiplos são variantes dentro da mesma estrutura metodológica.

Projetos de casos múltiplos apresentam vantagens e desvantagens distintas quando comparados aos projetos de caso único. As evidências resultantes de casos múltiplos são consideradas mais convincentes, sendo o estudo global visto como mais robusto (YIN, 2005, p.68). Em um estudo de caso múltiplo, cada caso serve a um propósito no escopo da pesquisa. Dessa forma, segundo Yin (2005, p. 68-69), uma percepção que deve ser ponderada, em casos múltiplos, é considerá-los como experimentos múltiplos, ou seja, segue-se a lógica da replicação ao invés da lógica de amostragem. Cada caso deve ser cuidadosamente selecionado para:

a) prever resultados semelhantes, isto é, uma replicação literal, ou;

b) produzir resultados contrastantes por razões previsíveis, ou seja, replicação teórica.

A abordagem da replicação aos estudos de casos múltiplos encontra-se ilustrada na Figura 5. Nota-se que a etapa inicial ao projetar a pesquisa consiste no desenvolvimento da teoria. No segundo momento, apresenta-se a seleção do caso e a definição das medidas específicas que são etapas importantes para o processo de planejamento e coleta de dados.

Cada estudo de caso torna-se um estudo completo, no qual se procuram evidências convergentes, em relação aos fatos e às conclusões para cada caso, acreditando-se que as conclusões individuais sejam as informações que necessitam de replicações por outros casos (YIN, 2005, p. 71).

Nota-se, pela Figura 5, que a lógica apresentada é diferente daquela do projeto de amostragem. Ao utilizar um projeto de casos múltiplos, o pesquisador se depara com a questão de quantos casos são suficientes para o estudo (YIN, 2005, p. 73).

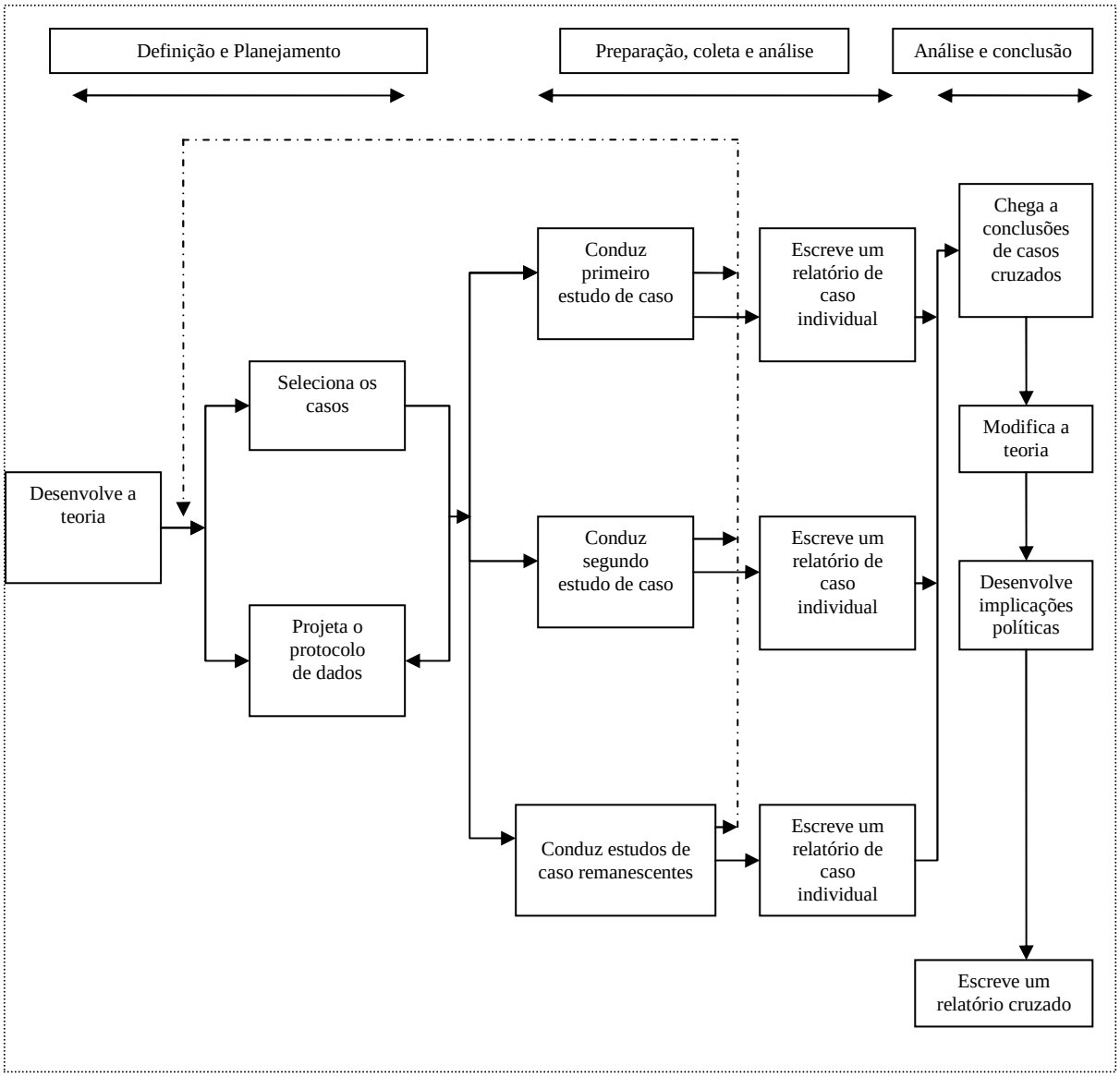

Figura 5 – Método de estudo de Caso
FONTE: adaptado de Yin (2005, p.72)

Para Yin (2005, p. 75), todos os projetos podem levar a Estudos de Caso bem-sucedidos; porém, quando o pesquisador tiver a escolha, ou seja, os recursos, deve preferir projetos de casos múltiplos a projetos de caso único.

Esta pesquisa faz uso do Estudo de Caso triplo, o qual Yin (2005, p.75) justifica da seguinte forma: “com [mais de] dois casos, você tem a possibilidade de usar a replicação direta”. Neste sentido, as conclusões analíticas que surgem dos três casos são mais contundentes do que aquelas que surgem de um caso único. O autor continua: “ter dois casos à disposição pode começar a mitigar [...] críticas e ceticismo. Ter mais de dois casos produzirá um efeito ainda mais forte” (YIN, 2005, p. 77).

3.2.2 Universo da Pesquisa

O universo pesquisado é constituído por empresas que atuam no Brasil e pertencem a um setor competitivo. É importante destacar que não se espera como resultado dessa pesquisa generalizações estatísticas acerca do universo pesquisado, haja vista que o objetivo do estudo é explorar uma realidade específica, confrontando a ambiente de campo pesquisado com o referencial teórico. Trata-se de um estudo exploratório, que visa conduzir apenas a instituições e/ou hipóteses.

3.2.3 Definição da amostra da pesquisa

O critério utilizado para definir a amostra desta pesquisa foi do tipo não probabilístico e intencional por conveniência, pois as empresas foram selecionadas de acordo com critérios pré-determinados.

Buscando garantir a qualidade nos resultados, a amostra desta pesquisa - segundo Yin (2005), unidades de caso -, é constituída de três empresas, que foram selecionadas de acordo com os seguintes critérios:

a) Ser uma empresa de grande porte;
b) Pertencer a uma indústria com rivalidade entre os concorrentes;
c) Captar informações de seus concorrentes.

3.3 Protocolo do Estudo de Caso

Para ajudar a preparar o pesquisador a realizar um Estudo de Caso de alta qualidade, segundo Yin (2005, p. 81), deve-se desenvolver e aprimorar protocolos de Estudo de Caso. São procedimentos especificamente desejáveis se a pesquisa tiver como base um projeto de casos múltiplos.

No contexto do Estudo de Caso, o protocolo é um instrumento orientador e regulador da condução da estratégia de pesquisa (MARTINS, 2008, p.74). O protocolo constitui-se em um

forte elemento para mostrar a confiabilidade de uma pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 65).

A elaboração do protocolo do Estudo de Caso busca dar confiabilidade à pesquisa e orientar o pesquisador na coleta de dados (YIN, 2005, p. 92). Ou seja, garantir que os achados de uma investigação possam ser assemelhados aos resultados da replicação do estudo, desde que orientado pelo mesmo protocolo (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 66).

Segundo Yin (2005, p. 92), a semelhança entre o questionário de levantamento e o protocolo consiste em ambos convergirem para um único ponto – coletar dados de um estudo de caso único (ainda que este faça parte de um estudo maior de casos múltiplos) quanto de um único respondente.

O parágrafo anterior apresentou a semelhança. Yin (2005, p.92) apresenta três diferenças fundamentais entre o questionário de levantamento e o protocolo do Estudo de Caso. A primeira, o protocolo para o Estudo de Caso é mais do que um instrumento, o protocolo contém, além do instrumento, os procedimentos e as regras gerais que devem ser seguidas ao usar o instrumento.

A segunda diferença apontada por Yin (2005, p. 92) é que o protocolo dirige-se para uma parte totalmente diferente daquele tomada pelo instrumento; isto é, o protocolo é uma das táticas para aumentar a confiabilidade da pesquisa de Estudo de Caso e destina-se a orientar o pesquisador na coleta de dados (YIN, 2005, p. 92). E a terceira, é desejável possuir um protocolo para o estudo de caso, mas se torna essencial quando se utiliza um projeto de casos múltiplos.

De uma forma geral o protocolo do Estudo de Caso apresenta as seguintes seções (YIN, 2005, p. 93):

- uma visão global do projeto do estudo de caso;

- procedimentos de campo;

- questões do estudo de caso e;

- guia para o relatório do estudo de caso.

O protocolo se constitui em um conjunto de códigos, menções e procedimentos suficientes para replicar o estudo, ou aplicá-lo em outro caso que mantenha características semelhantes ao estudo de caso original (MARTINS, 2008, p. 8). Neste sentido, o protocolo oferece as condições práticas para se testar a confiabilidade do estudo, ou seja, obter resultados semelhantes em aplicações sucessivas a um mesmo caso, oferecendo, pois, segurança de que se realizou um trabalho científico.

3.3.1 Visão Global

A visão global inclui as informações prévias sobre o projeto, as questões substantivas que são objetos de estudo e as leituras relevantes sobre estas questões. Cada projeto possui seu próprio contexto e perspectiva (YIN, 2005, p. 94).

O primeiro passo foi a retomada da questão de pesquisa, das proposições ou hipóteses e, em seguida, apresentou-se a estrutura lógica do trabalho (YIN, 2005). A questão de pesquisa envolveu estabelecer como as empresas analisam os custos dos concorrentes e comparar esta análise com o referencial teórico.

Definido o tema e colocadas as questões orientadoras da pesquisa, enunciadas as proposições para o estudo, o pesquisador deve efetuar uma revisão bibliográfica, ou seja, construir a plataforma teórica da pesquisa, procedendo a um levantamento de referências, que dêem suporte e fundamentação teórico-metodológica ao caso que se pretende estudar (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 64). A plataforma teórica da pesquisa, na qual há base de sustentação e auxílio na caracterização do estudo de caso e na sua abordagem, foi descrita no Capítulo 2.

3.3.2 Procedimentos de Campo

Estudos de Caso são estudos de eventos dentro de seus contextos na vida real (YIN, 2005, p.97). No entanto, para coletar dados, essa característica traz a necessidade de procedimentos de campo adequadamente projetados (YIN, 2005, p. 97).

A estratégia para coleta de dados e informações estrutura-se no Protocolo do Estudo de Caso, conforme sugerido por Yin (2005 p, 81). O procedimento inicial para a coleta de dados é apresentado a seguir:

Primeiras conversas telefônicas e envio de correios eletrônicos para verificar a viabilidade do estudo de casos em três empresas. Este contato foi efetuado entre setembro de 2009 e a primeira quinzena de maio de 2010. O objetivo destes contatos foi obter autorização formal das empresas para construção do Estudo de Caso.

Após a autorização formal das empresas, o próximo procedimento foi o agendamento inicial da visita de campo, identificando os contatos. Esta etapa teve como objetivo obter informações gerais da empresa e da área de Inteligência – ou similar – e verificar os procedimentos para obter os dados necessários ao Estudo de Caso.

Obter informações gerais da empresa: (1) confirmar os dados conseguidos no site da empresa, (2) levantamento de publicações sobre a empresa. Quanto aos dados da área, (1) conhecer os responsáveis dos departamentos e apresentar a proposta de trabalho, (2) estrutura organizacional – organograma da empresa, locais de funcionamento, (3) procedimentos da área de IC ou similar.

Para verificação dos procedimentos para coleta de dados tem-se: autorização para obter os dados: (1) acesso a documentos e banco de dados – desde que tenha a autorização formal dos responsáveis e/ou gestores. (2) a empresa quer manter seu nome em sigilo? Verificar a disponibilidade dos funcionários para atender as demandas: (1) quais são as áreas de interesse na empresa? (2) quais os funcionários-chave da área? (3) quais colaboradores devem ser entrevistados sobre os processos de IC? (4) quais colaboradores devem ser entrevistados sobre o processo de análise de custos dos concorrentes? (5) existe a possibilidade de observação destes processos? Se sim, onde? Quando? (6) Há alguma restrição ao uso de gravador?

Após a verificação dos procedimentos, o próximo passo da pesquisa se deu na seguinte forma: (1) discussão das questões relacionadas aos casos na FEA-USP, na banca de qualificação da dissertação de mestrado; (2) relatório de pesquisa e apresentação para os profissionais da empresa; (3) troca de experiências com o pesquisador; (4) possibilidade de publicação do caso em congressos ou revistas da área contábil.

Para tanto, alguns recursos se fizeram necessários: veículo para locomoção até a empresa, fotocópias, computador para acesso às bases de dados – em quais horários que o pesquisador seria atendido – dispositivos de armazenamento para cópia dos bancos de dados, impressão de documentos.

Se a coleta de dados não for corretamente planejada, segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 65), todo o trabalho de pesquisa do Estudo de Caso pode ser posto em risco. Preferencialmente, a coleta de dados para um Estudo de caso deve basear-se em diversas fontes de evidências (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 68).

O uso de diversas técnicas de coleta de dados e evidências proporciona o desenvolvimento da investigação em múltiplas direções, tornando as conclusões e descobertas mais convincentes e apuradas.

3.3.2.1 Técnicas de coleta de dados

A coleta de dados para esta pesquisa foi realizada por meio de:

a) Questionário: baseado nos instrumentos utilizados por Hesford (2008) e Guilding (1999). Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 83), o uso de instrumento já testado pode garantir confiabilidade e validade às medidas a serem obtidas. O instrumento de pesquisa foi apreciado por cinco juízes avaliadores, sendo três acadêmicos e dois profissionais com atuação na área de IC, constituindo assim, o grupo de pré-teste. As avaliações seguiram dois critérios: clareza de linguagem e pertinência prática. O questionário se encontra no Apêndice 1.

b) Entrevistas semiestruturadas: direcionadas por um roteiro elaborado a partir do referencial teórico e da resposta recebida do questionário. Cabe ressaltar que as entrevistas buscaram dar oportunidade ao entrevistado de expressar sua opinião a respeito do tema explorado. Por pedido dos entrevistados não houve gravação das entrevistas.

c) Observações diretas: realizadas no ambiente das empresas investigadas, a fim de identificar as práticas destas empresas com relação à questão de pesquisa.

d) Exploração de artefatos: que exemplifiquem as respostas dos entrevistados, como planilhas eletrônicas e materiais impressos.

3.3.2.2 Técnica de Análise de Dados

Com relação à técnica de análise de dados, Yin (2005, p. 140-142) propõe três maneiras. A estratégia adotada por este trabalho para se analisar os dados dos estudos de caso é do tipo "baseando-se em proposições teóricas" (YIN, 2005, p. 140), pois se buscou entender a realidade empresarial, explorada a partir de referências teóricas já existentes.

Para tanto, as medidas usadas, para verificar se os elementos que compõem o referencial teórico refletem as práticas das empresas objeto de estudo desta dissertação no que tange à análise de custos dos seus concorrentes, são aquelas contidas no item 2.7 e comentadas abaixo:

As cinco práticas de CFC são descritas pela literatura quanto ao uso e à utilidade percebida. Os elementos que compõem o referencial teórico refletirão as práticas da unidade de estudo, quanto ao uso, se a entidade em questão utilizar pelo menos três das cinco práticas e necessariamente, uma das práticas tem de ser a avaliação do custo do concorrente. Analogamente, quanto à percepção de utilidade, se a unidade considerar, no mínimo como útil, três das cinco práticas, os elementos teóricos estarão refletidos na unidade de estudo.

Na dimensão de estratégia, cada aspecto-chave será levado em conta para responder à questão de pesquisa. Se a unidade de estudo usar e/ou perceber valor na análise de custos dos concorrentes e adotar as abordagens estratégicas descritas como incentivadoras à análise de custos dos concorrentes (uso e/ou percepção de utilidade), mais os elementos do referencial teórico estarão refletidos em suas práticas. Estes compõem os elementos incentivadores da análise de custos dos concorrentes.

Se a unidade de estudo não usar e/ou não perceber valor na análise de custos dos concorrentes e não adotar as abordagens estratégicas descritas como incentivadoras à análise de custos dos concorrentes (uso e/ou percepção de utilidade), os elementos do referencial teórico estarão

refletidos em suas práticas. Estes compõem os elementos inibidores da análise de custos dos concorrentes.
Se a unidade de estudo usar e/ou perceber valor na análise de custos dos concorrentes e não adotar as abordagens estratégicas descritas como incentivadoras à análise de custos dos concorrentes (uso e/ou percepção de utilidade), os elementos do referencial teórico não estarão refletidos em suas práticas.

Da mesma forma, se a unidade de estudo não usar e/ou não perceber valor na análise de custos dos concorrentes e adotar as abordagens estratégicas descritas como incentivadoras à análise de custos dos concorrentes (uso e/ou percepção de utilidade), os elementos do referencial teórico não estarão refletidos em suas práticas.

Já para as variáveis contingenciais, também, cada aspecto-chave será levado em conta para responder à questão de pesquisa. Se a unidade de estudo usar e/ou perceber valor na análise de custos dos concorrentes e adotar quatro dos sete aspectos-chave – isto é, a maioria simples – descritos como incentivadores à análise de custos dos concorrentes (uso e/ou percepção de utilidade), mais os elementos do referencial teórico estarão refletidos em suas práticas. Estes compõem os elementos incentivadores da análise de custos dos concorrentes.

Se a unidade de estudo não usar e/ou não perceber valor na análise de custos dos concorrentes e não adotar quatro dos sete aspectos-chave – isto é, a maioria simples – descritos como incentivadores à análise de custos dos concorrentes (uso e/ou percepção de utilidade), os elementos do referencial teórico estarão refletidos em suas práticas. Estes compõem os elementos inibidores da análise de custos dos concorrentes.

Se a unidade de estudo usar e/ou perceber valor na análise de custos dos concorrentes e não adotar a maioria simples dos aspectos-chave descritos como incentivadores à análise de custos dos concorrentes (uso e/ou percepção de utilidade), os elementos do referencial teórico não estarão refletidos em suas práticas.

Da mesma forma, se a unidade de estudo não usar e/ou não perceber valor na análise de custos dos concorrentes e adotar a maioria simples dos aspectos-chave descritos como incentivadores à análise de custos dos concorrentes (uso e/ou percepção de utilidade), os elementos do referencial teórico não estarão refletidos em suas práticas.

Os parágrafos anteriores apresentaram a métrica individual que auxiliará a resposta da questão de pesquisa. A métrica individual só terá sentido, se, e somente se, as três dimensões forem analisadas, interpretadas e avaliadas em conjunto. O cruzamento das três dimensões permitirá verificar o predomínio ou não dos elementos inibidores ou incentivadores em cada uma das três unidades de estudo. Este processo será efetuado no Capítulo 4.

3.3.3 Questões do Estudo de Caso

O ponto central do protocolo é um conjunto de questões substantivas que refletem a linha real da pesquisa. Segundo Yin (2005, p. 99), duas características distinguem estas questões daquelas formuladas em uma entrevista de levantamento.

Em primeiro lugar, a orientação geral das questões. Estas são feitas ao pesquisador e não aos possíveis entrevistados (YIN, 2005, p. 99). Neste sentido, o protocolo difere-se inteiramente do instrumental do levantamento. Em essência, as questões do protocolo são lembretes que o pesquisador deve usar para lembrar-se das informações que precisam ser coletadas e o motivo para coletá-las.

Em segundo lugar, as questões no protocolo do Estudo de Caso devem descrever com exatidão o conjunto inteiro de interesses a partir do projeto inicial (YIN, 2005, p. 99). Segundo Yin (2005, p. 99), as questões podem ocorrer em qualquer um dos cinco níveis descritos no quadro 23.

Quadro 23 – Níveis das questões

NÍVEL	DESCRIÇÃO
1	Questões feitas sobre entrevistados específicos.
2	Questões feitas sobre casos individuais.
3	Questões feitas sobre o padrão das descobertas ao longo de casos múltiplos.
4	Questões feitas sobre o estudo inteiro.
5	Questões normativas sobre recomendações políticas e conclusões, indo além do escopo do estudo.

FONTE: adaptado de Yin (2005, p.99)

Desses cincos níveis descritos no Quadro 23, para o protocolo, o pesquisador deve articular as questões do Nível 1 e do Nível 2 (YIN, 2005, p. 99). O autor salienta que é altamente significativa a diferença entre as questões de Níveis 1 e 2. As questões do Nível 2 são aquelas que devem ser respondidas durante um caso único, ainda que o caso único faça parte de um estudo maior de casos múltiplos.

Para o protocolo do Estudo de Caso, articular as questões de Nível 2 é mais importante do que qualquer tentativa de identificar as questões do Nível 1 (YIN, 2005, p.100). As questões de Nível 2 são feitas ao próprio pesquisador e funcionam como um *chek-list* para que o investigador se atente e se lembre de todas as ações para condução do trabalho, especialmente, no levantamento das informações que precisam ser coletadas e as razões de coletá-las (MARTINS, 2008, p. 74).

As questões do protocolo refletem com detalhes as proposições da pesquisa e foram construídas por meio da plataforma teórica sobre o tema abordado e foram utilizadas como fonte de orientação ao pesquisador para condução dos trabalhos:

Estratégia

- A empresa tem claramente definida suas estratégias de atuação?

- Qual o posicionamento estratégico da empresa?

- A empresa adquire ou desenvolve recursos e capacidades valiosos e difíceis de imitar? Os recursos e capacidades da organização são heterogêneos e não transferíveis?

-Qual a missão estratégica da empresa? A empresa orienta-se por crescimento da participação de mercado ou maximização do fluxo de caixa no curto prazo?
- Qual a estratégia competitiva da empresa?

Concorrentes

- Quais os principais concorrentes da empresa?

- Qual a participação de cada concorrente no mercado?

- A empresa conhece os concorrentes potenciais? Possíveis entrantes? Concorrentes latentes?

Quais os bons concorrentes da empresa? E os maus? Há concorrentes fortes?

IC

- A empresa identifica os pontos fortes e fracos dos concorrentes? Identifica ameaças e oportunidades?

- A empresa prevê o comportamento dos concorrentes?

- Em quais recursos a empresa compete com seus concorrentes?

- Como manter ou conquistar fatias de mercado?

- Como a empresa monitora os concorrentes? Há um sistema formal?

- Quais informações são coletadas?

- Quais informações são analisadas?

- Como a informação é disseminada internamente?

Análise de custos dos concorrentes

- A empresa efetua análise de custos dos concorrentes? Se sim, quais técnicas utiliza? Essas técnicas condizem com as descritas pelo referencial teórico? Se não, por quê?

- A missão estratégica afeta a adoção e a percepção do auxílio da análise de custos dos concorrentes?

- A estratégia competitiva afeta a adoção e a percepção do auxílio da análise de custos dos concorrentes?

- O porte da empresa afeta a adoção e a percepção do auxílio da análise de custos dos concorrentes?

- O tipo da indústria afeta a adoção e a percepção do auxílio da análise de custos dos concorrentes?

- A análise de custos dos concorrentes melhora o desempenho da empresa?

- Qual o papel da Controladoria e Contabilidade Gerencial no processo de análise de custos dos concorrentes?

- A competição da indústria leva à demanda por análise de custos dos concorrentes?

- Qual a relação entre treinamento e análise de custos dos concorrentes?

- Qual (ou quais) área(s) é (são) responsável (eis) pela análise de custos dos concorrentes?

De modo geral, potenciais fontes de evidências são:

- entrevistas;

- documentos, relatórios;

- banco de dados

- etc.

3.3.4 Guia para o relatório de um Estudo de Caso

Não existe uma hierarquia e independência, em um Estudo de Caso, entre as fases de construção de uma investigação dessa natureza científica (MARTINS, 2008, p.87). Contudo, “os capítulos, seções, subseções e outras partes componentes devem ser organizados de alguma maneira, e essa organização constitui a estrutura do relatório” (MARTINS, 2008, p.87-88).

Esses elementos, normalmente, não se encontram presentes na maioria dos projetos de Estudo de Caso (YIN, 2005, p.101). Ainda assim, segundo Yin (2005, p. 101-102), algum planejamento nesse estágio preparatório pode constar no protocolo de um Estudo de Caso.

O relatório resultante deste Estudo de Caso, por se tratar de uma dissertação, foi planejado para se enquadrar nos requisitos necessários para publicação acadêmica. As estruturas escolhidas são duas. A analítica linear, na qual, segundo Martins (2008, p. 88), refere-se a uma abordagem padrão orientada pela seqüência de tópicos que inclui o tema, a questão, a revisão teórica, as técnicas de coleta utilizadas, as descobertas, conclusões e recomendações.

A outra estrutura escolhida é a comparativa, isto é, o caso foi repetido, replicado, em três organizações que atuam no Brasil. No Capítulo 4, os casos foram cruzados e comparados. Segundo Yin, a grande vantagem desta estrutura é “[…] todo o estudo de caso é repetido duas ou mais vezes de maneira claramente comparativa” (YIN, 2005, p.184).

4 TRABALHO DE CAMPO

4.1 Realização do Trabalho

O trabalho de campo objeto desta dissertação iniciou-se com as visitas de apresentação em cinco empresas candidatas a serem as unidades de caso deste estudo. Estas visitas ocorreram no primeiro semestre de 2010, entre os meses de abril e maio, com duração média de duas horas cada uma.

A partir da receptividade percebida nas visitas de apresentação, bem como baseado nos critérios de definição da amostra desta pesquisa (item 3.2.3), foram selecionadas as empresas para serem candidatas a unidades de estudo deste trabalho. Estas empresas foram novamente contatadas em maio de 2010 a fim de solicitar autorização de seus responsáveis para que fizessem parte deste estudo.

Observou-se neste segundo contato, certa facilidade de acesso a estas empresas, pois se tratavam de locais em que há incentivo de parcerias com o meio acadêmico. Prova disso foi a aceitação por parte dessas empresas para serem unidades de casos desta pesquisa.

Depois de confirmada a aceitação destas empresas em participar da pesquisa, um questionário foi enviado, relacionando o referencial teórico com a realidade empresarial. O questionário teve como objetivo subsidiar as entrevistas e observações a serem realizadas posteriormente com os responsáveis pelas áreas de IC das empresas.

4.2 Apresentação e Análise de Dados

O objetivo desta seção é apresentar e analisar os dados coletados nas empresas pesquisadas, bem como descrever, brevemente, as principais características das empresas participantes, as quais foram identificadas com nomes fictícios.

A descrição dessas empresas, apresentação e análise de dados foram realizadas com base nas informações obtidas nas visitas de observação, durante as entrevistas, por meio do questionário e nos sítios das empresas na Internet. As empresas validaram as informações aqui expostas.

4.2.1 Deméter

A Deméter é uma empresa multinacional do setor de agronegócios, fundada no início do século XIX e presente no Brasil desde meados do século XX. Trata-se de uma empresa de grande porte, e, no Brasil, de capital fechado, com mais de 17 mil funcionários e com lucro líquido, em 2009, de cerca de R$ 213,7 milhões.

A Deméter possuía, em 2008, mais de 20% da participação de mercado e estava presente em mais de 16 estados brasileiros. A empresa, em 2008, foi uma das maiores exportadoras do Brasil. As marcas da Deméter eram líderes em seus segmentos em 2009. As visitas se concentraram no escritório da unidade de São Paulo.

Muitos estudos apontam o agronegócio como um dos motores da economia brasileira, registrando importantes avanços quantitativos e qualitativos, mantendo-se como um setor de grande capacidade empregadora e gerador de renda. A empresa é um dos principais atores desta indústria; além disso, houve a facilidade de acesso à organização. Por estes motivos a Deméter foi escolhida como uma das unidades de estudo.

No Capítulo 2, foram apresentadas cinco práticas de Contabilidade Focadas nos Concorrentes (CFC). À luz do referencial teórico, buscou-se conhecer a realidade da empresa em relação à freqüência de uso e à utilidade percebida de tais práticas de CFC. Para tanto, a seção D do questionário perguntou em que medida a Deméter usa as práticas de CFC. Para isso, foi utilizada uma escala Likert de 1 (nunca usada) a 5 (sempre usada). Similar à freqüência de uso, para utilidade percebida foi perguntado em que medida a Deméter considera úteis as práticas de CFC em que 5 representou “extremamente útil” e 1, “sem utilidade”.

O Quadro 24 apresenta resumidamente os achados da empresa Deméter para as práticas de análise de CFC:

Quadro 24 – Práticas de análise de CFC: Empresa Deméter

PRÁTICAS	DEMÉTER	
	Uso	Utilidade
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Nunca	Pouco útil
Acompanhamento da Posição Competitiva	Sempre	Extremamente útil
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	Sempre	Extremamente útil
Custeio Estratégico	Nunca	Pouco útil
Precificação Estratégica	Sempre	Extremamente útil

No que tange às práticas de CFC descritas pela literatura, a empresa Deméter utiliza-se do acompanhamento da posição competitiva, precificação estratégica e avaliação do concorrente com base nas demonstrações financeiras publicadas. Em relação às outras duas práticas citadas pela literatura, a Deméter não faz uso de avaliação dos custos dos concorrentes e do custeio estratégico que, segundo a empresa, o governo não permite, pois pode ser considerada formação de cartel, já que a Deméter e os outros três principais concorrentes da indústria são responsáveis por 98% do mercado.

Em relação à utilidade das práticas de CFC, a Deméter considera de extrema importância o acompanhamento da posição competitiva, a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas e da precificação estratégica. Dada a restrição legal, as demais práticas – avaliação dos custos dos concorrentes e do custeio estratégico– foram consideradas sem utilidade para a empresa Deméter.

Nota-se que a empresa percebe utilidade nas práticas de CFC as quais ela faz uso, isto é, tanto para o acompanhamento da posição competitiva quanto para a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas e precificação estratégica - a Deméter tem alta freqüência de uso e as considera de extrema utilidade.

Já as práticas de CFC as quais a Deméter não faz uso, a empresa, de forma alguma, percebe valor no seu uso. Dessa forma, avaliação dos custos dos concorrentes e do custeio estratégico não são práticas usadas, tampouco a organização percebe utilidade nelas. Dessa forma, há um casamento entre freqüência de uso e utilidade percebida das práticas de CFC na empresa.

O Quadro 25 faz a comparação dos achados da empresa Deméter com a teoria. Conforme destacado por Guilding (1999, p. 593) no Capítulo 2, o acompanhamento da posição competitiva é a prática de CFC mais utilizada pelas empresas por ele pesquisadas. A seguir, a teoria destaca a precificação estratégica, na terceira posição tem-se a avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras, na quarta, a avaliação do custo dos concorrentes, na quinta posição, o custeio estratégico.

Quadro 25 – Práticas de análise de CFC: Teoria x Empresa Deméter

PRÁTICAS	TEORIA		DEMÉTER	
	Uso	Utilidade	Uso	Utilidade
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Usada de vez em quando	Útil	Nunca	Pouco útil
Acompanhamento da Posição Competitiva	Quase sempre	Muito útil	Sempre	Extremamente útil
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	Muitas vezes	Útil	Sempre	Extremamente útil
Custeio Estratégico	Raramente	Útil	Nunca	Pouco útil
Precificação Estratégica	Quase sempre	Muito útil	Sempre	Extremamente Útil

A Deméter corrobora a teoria ao utilizar o acompanhamento da posição competitiva, ou seja, monitora os concorrentes, acompanhando as tendências em vendas, participação de mercado e retorno sobre vendas dos principais competidores da indústria, conforme evidências obtidas no Bloco D do questionário.

A segunda prática de CFC mais utilizada pelas empresas, segundo a teoria descrita no Capítulo 2, é a precificação estratégica que é usada quase sempre pelas empresas pesquisadas por Guilding (1999). A empresa sempre faz uso da precificação estratégica sendo tal prática uma das atividades da área de IC.

A terceira prática de CFC mais utilizada pelas empresas, segundo a literatura, é a avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras. Tal prática é, segundo evidências obtidas por meio do Bloco D do questionário e observação dos processos, utilizada pela Deméter. Enquanto a empresa afirma que tal prática é muito usada, a teoria também afirma que a avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras é usada muitas vezes.

Quanto à avaliação dos custos dos concorrentes, a teoria afirma que as empresas a utilizam de vez em quando, sendo a quarta prática de CFC mais utilizada; já a Deméter não utiliza tal prática por limitações de cunho legal, segundo a empresa. A literatura afirma que tal prática é usada de vez em quando porque é uma informação não disponível e difícil de ser obtida e manipulada. A Deméter acrescenta um novo fator à discussão, a limitação legal.

A teoria afirma que o custeio estratégico é usado raramente pelas empresas, classificado na quinta posição pela literatura, conforme mostrado no Capítulo 2; a Deméter não faz uso dessa prática de CFC. Segundo a organização, a prática de custeio estratégico pode ser entendida, pelo governo, como uma forma de criar cartel na indústria de agronegócios e a empresa ser penalizada.

Em relação à utilidade percebida, a empresa Deméter confirma a teoria para acompanhamento da posição competitiva, já que considera esta prática como extremamente útil. Em Guilding (1999), as evidências mostraram que as empresas consideram o acompanhamento da posição competitiva como muito útil.

De fato, em uma indústria competitiva como o setor de agronegócios, acompanhar e avaliar as tendências de vendas, a participação de mercado, volumes de produção, custos unitários e retorno sobre vendas dos concorrentes são práticas que conduzem à organização vantagens competitivas sobre os concorrentes.

Relativamente à percepção da utilidade, a literatura aponta que a precificação estratégica aparece como a segunda prática de CFC mais útil às organizações. Nota-se a convergência na percepção de utilidade apontada pela teoria e a encontrada na empresa. A Deméter percebe muita utilidade no uso da precificação estratégica. Nota-se que há preocupação da empresa em analisar os preços dos concorrentes, elasticidades dos preços de mercado para antecipar possíveis tendências na indústria.

A literatura aponta a avaliação dos custos dos concorrentes como uma prática útil na percepção das empresas. Todavia, na empresa visitada, esta prática de CFC não despertou percepção de utilidade. De novo, a questão legal foi apontada pela Deméter como o fator preponderante da falta de utilidade para o responsável pela área de IC da empresa.

Já a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras, listada como a quarta prática de CFC com mais percepção de utilidade, descrita pela teoria como “útil”, para a Deméter é considerada extremamente útil, isto é, uma percepção acima daquela apontada pela literatura.

A quinta prática de CFC em ordem de percepção de utilidade, para a teoria, é o custeio estratégico. Enquanto a teoria considera tal prática como útil, a Deméter não percebe utilidade no uso do custeio estratégico. Mais uma vez, a Deméter afirma que não vê utilidade em utilizar uma prática a qual pode trazer problemas legais e acusações de formação de cartel.

Outro achado da Deméter consiste no fato que a empresa investigada atribui valor às práticas de CFC as quais ela se utiliza, vide os Quadros 24 e 25. Já a teoria aponta que embora as práticas de avaliação de custos dos concorrentes e custeio estratégico sejam usadas poucas vezes ou raramente, as empresas atribuem utilidade para tomada de decisão destas práticas. Uma vez que a empresa não se sente confortável no uso de tais técnicas, a Deméter simplesmente ignora a utilidade delas.

O uso e a percepção da utilidade da análise de custos dos concorrentes podem ser explicados pelas estratégias das empresas. Ao longo do trabalho, discutiram-se quatro abordagens de estratégia. O Quadro 26 apresenta as quatro estratégias da empresa Deméter.

Quadro 26 – Estratégias: Empresa Deméter

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	DEMÉTER
Estratégias	Missão Estratégica	Fase colher
	Posicionamento Estratégico	Diferenciação
	Tipologia Estratégica	Prospector
	VBR	Alto valor
		Raros
		Difíceis de imitar

Quanto ao posicionamento estratégico, a empresa Deméter adota a estratégia de diferenciação dos produtos. A empresa tem como pontos fortes a ênfase em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, identificação e imagem da marca, além da caracterização e refinamento dos produtos já existentes. A empresa atua em mercados com preços mais elevados e busca produzir bens especiais; contudo, há muita importância nos programas de redução de custos.

Nota-se que, mesmo atuando na estratégia de diferenciação, a variável custo não foi esquecida pela organização, conforme apontado no Capítulo 2 deste trabalho.

No que tange a missão estratégica, a Deméter segue a estratégia de colher, isto é, a empresa, para maximizar a rentabilidade e o fluxo de caixa de curto e médio prazo, está disposta a sacrificar uma parcela da participação de mercado.

Em relação à tipologia estratégica, a Deméter, a época da pesquisa, passava por reestruturação, as evidências apontam que a empresa segue a estratégia do tipo prospector. As empresas que seguem a estratégia do tipo prospector têm uma visão mais orientada ao ambiente externo. A Deméter monitora seus concorrentes por meio de análise *SWOT*.

Relativamente aos recursos utilizados pela empresa, a Deméter os julga como de alto valor, raros e os concorrentes têm dificuldade em imitá-los. Ainda que a empresa não tenha um sistema formal para análise dos concorrentes, segundo o chefe da área de IC, a organização faz uso de "modelos estatísticos que são analisados por economistas, agrônomos e analistas espalhados pelo campo".[3]

O Quadro 27 aponta a comparação das estratégias descritas pela teoria de análise de custos dos concorrentes e a realidade da empresa Deméter:

Quadro 27 – Estratégias: Teoria x Empresa Deméter

ESTRATÉGIAS	TEORIA	DEMÉTER
Missão Estratégica	Fase construir	Fase colher
Posicionamento Estratégico	Liderança de Custos/ Diferenciação	Diferenciação
Tipologia Estratégica	Prospector	Prospector
VBR	Alto valor	Alto valor
	Raro	Raros
	Inimitável e insubstituível	Difíceis de imitar

A teoria constatou que as empresas cujas unidades de negócio seguem a missão estratégica na fase construir percebem mais utilidade e têm taxas de utilização mais elevadas na análise de custos dos concorrentes do que aquelas que seguem a missão estratégica nas fases colher ou manter.

[3] Trecho retirado da entrevista com o chefe da IC da empresa Deméter.

Em parte, pode-se explicar o não uso e a falta de percepção de valor da empresa Deméter para análise de custos dos concorrentes, uma vez que ela segue a fase colher, isto é, a empresa está disposta a sacrificar participação no mercado para maximizar rentabilidade e fluxo de caixa de curto e médio prazos.

Por outro lado, quanto à tipologia estratégica, a literatura aponta que as taxas de utilização, assim como a percepção do auxílio do uso de análise de custos dos concorrentes, são maiores em empresas que adotam a estratégia prospector. Ainda que a empresa faça uso e perceba valor em outras formas de CFC, a análise de custos dos concorrentes não fora utilizada, tampouco a Deméter percebeu valor nesta prática, não corroborando a teoria.

Nota-se que adotar uma tipologia estratégica mais orientada às análises externas, como a prospector, não foi suficiente para garantir que a Deméter usasse e percebesse valor no uso de análise de custos dos concorrentes. A limitação legal é a questão principal que impede a Deméter de usar e perceber valor na análise de custos dos concorrentes.

A teoria afirma que líderes de custos que sabem de sua posição tomam decisões mais precisas. Embora a empresa Deméter adote a estratégia de diferenciação, os custos não podem ser renegados, conforme apontado no Capítulo 2. Em sua indústria, a concorrência por preços é uma característica do setor, sendo descontos nos preços uma prática comum, conforme apontado no trabalho de campo. Conhecendo os custos dos concorrentes, a Deméter poderia adotar políticas de descontos capazes de garantir o fluxo de caixa perseguido pela estratégia colher, acima descrita.

Quanto às variáveis contingenciais foram analisados: o porte da organização, o tipo de indústria, a competição, a existência de área responsável pela análise dos concorrentes e a quem está subordinada, treinamento em IC e treinamento em contabilidade. A seguir, o Quadro 28 traz um resumo das variáveis contingenciais estudadas na empresa Deméter.

Quadro 28 – Variáveis Contingenciais: Empresa Deméter

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	DEMÉTER
Variáveis Contingenciais	Porte da organização	Grande
	Tipo da indústria	Agronegócios
	Competição	Rivalidade
	Existência de IC	Sim
	Área responsável	Marketing
	Treinamento em IC	Não
	Treinamento em Contabilidade	Não

Conforme o Quadro 28, a empresa Deméter é uma empresa de grande porte da indústria de agronegócios. No setor há bastante rivalidade, as atividades dos concorrentes são agressivas no que tange a concorrência por preços e descontos. Observa-se que é um ambiente propício, segundo a literatura, para utilizar a análise de custos dos concorrentes.

Quadro 29 – Identificação dos Concorrentes: Deméter

CATEGORIAS DE CONCORRENTES	DEMÉTER
Qualidade: bons e maus	Não faz distinção entre bons e maus concorrentes
Semelhança: próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos
Intensidade: fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos

O Quadro 29 aponta a identificação dos concorrentes pela Deméter. A empresa acompanha os concorrentes fortes e fracos e os concorrentes próximos; contudo, negligencia os concorrentes distantes, segundo um dos executivos da empresa, os produtos são parecidos, pois, são *commodities*, não havendo tal necessidade. A empresa considera que a concorrência traz benefícios para o mercado, entretanto, para a empresa em si, a Deméter não vê vantagens na atuação em um mercado competitivo.

A empresa possui uma área formal de IC, formada por três pessoas, um gerente, graduado em Administração, e dois analistas subordinados a ele. A área responde à Diretoria de Marketing. Segundo o chefe de IC, se a área estivesse sob a Controladoria, a análise "seria uma coisa (sic) muito amarrada, e nós precisamos ter mais flexibilidade nas análises".[4]

A Deméter não possui um sistema formal de análise dos concorrentes. Os dados são gerados a partir de planilhas eletrônicas e a divulgação da informação gerada se dá por meio de

[4] Idem.

reuniões, interação pessoal e apresentações. Os principais clientes da informação gerada são o Comitê Executivo e a área comercial.

Segundo informações colhidas com o gerente de IC, a empresa não promove treinamento dos empregados no sentido de obter informações sobre os concorrentes e, também, não há incentivo ao treinamento em Contabilidade.

A ausência de treinamentos em IC, no longo prazo, pode impedir que a empresa adote as melhores práticas ou inove no que se refere às técnicas de IC, o que pode dificultar a identificar tendências do mercado. A falta de treinamento em Contabilidade para os profissionais de IC pode impedi-los de usar a informação contábil como ferramental de IC; dentre eles, a análise de custos dos concorrentes.

Nota-se, no Quadro 30, que a variável porte da organização é um ponto convergente entre teoria e a prática, ainda que a empresa Deméter é de grande porte e faz uso e percebe valor nas práticas de CFC, ainda que não analise e perceba valor nos custos dos concorrentes.

Quadro 30 – Variáveis Contingenciais: Teoria x Empresa Deméter

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	TEORIA	DEMÉTER
Variáveis Contingenciais	Porte da organização	Grande	Grande
	Tipo da indústria	Não há	Agronegócios
	Competição	Grande Rivalidade	Rivalidade
	Existência de IC	Sim	Sim
	Área responsável	Controladoria	Marketing
	Treinamento em IC	Sim	Não
	Treinamento em Contabilidade	Sim	Não

Como na teoria não se encontrou suporte para o tipo de indústria como incentivador no uso e na percepção de valor da análise de custos dos concorrentes e por se tratar de um Estudo de Caso, não há subsídios para afirmar que seja característica do setor de agronegócios a ausência de uso e percepção de valor de tal prática de CFC.

Embora, como afirme a teoria que empresas que pertençam a setores com grande rivalidade tendem a fazer análise de custos dos concorrentes, não se verificou tal prática na Deméter ainda que ela pertença ao setor de agronegócios em que haja rivalidade entre os concorrentes.

Quadro 31 – Identificação dos Concorrentes: Teoria x Empresa Deméter

CATEGORIAS DE CONCORRENTES	TEORIA	DEMÉTER
Qualidade: bons e maus	Faz distinção entre bons e maus concorrentes	Não faz distinção entre bons e maus concorrentes
Semelhança: próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos
Intensidade: fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos

Quanto à classificação dos concorrentes, contida no Quadro 31, a teoria aponta benefícios em atuar um ambiente competitivo e segregar os concorrentes em bons e maus; já a empresa analisada não vê benefícios trazidos por atuar num ambiente competitivo e não faz distinção entre bons e maus concorrentes.

A teoria afirma que as organizações devem acompanhar os concorrentes reais e também os potenciais, assim como novos concorrentes e fornecedores de produtos substitutos, ou seja, os concorrentes fortes e fracos, assim como os próximos e distantes. A empresa acompanha os principais concorrentes da indústria, os chamados próximos, sejam fortes, sejam fracos, mas não vê benefícios em acompanhar os concorrentes distantes uma vez que acredita que os produtos são *commodities*, isto é, muito parecidos.

A Deméter tem uma área específica para coleta de informações sobre os concorrentes, a qual é subordinada à área de Marketing, diferentemente do diz a literatura, que responsabiliza a área de Controladoria e/ou Contabilidade Gerencial para tal fim. Pelo contrário, os profissionais de IC da Deméter não trabalham próximos aos contadores, Controladoria ou analistas de custos.

A Controladoria e/ou Contabilidade Gerencial, com sua visão holística, está acostumada a prover informações internas de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira que auxiliam o processo de gestão como um todo. Neste sentido, a Controladoria pode contribuir com a área de IC já que tem a habilidade necessária para gerar informações sobre os concorrentes e compará-las com a própria empresa.

A teoria apresenta que empresas que incentivam o treinamento dos empregados ligados a IC, de um lado para obter informações sobre os concorrentes, do outro, em Contabilidade, tendem

a utilizar a análise de custos dos concorrentes. A Deméter não tem como política incentivar tais treinamentos aos profissionais de IC da corporação.

Nota-se, dessa forma, que o fato de a empresa não fazer uso da análise de custos dos concorrentes pode ser explicado também por estes dois pontos. O primeiro consiste no fato da área de IC subordinar-se ao Marketing e não à Controladoria; além disso, a Controladoria não apoia o processo.

O segundo ponto é a ausência de treinamento dos profissionais de IC tanto para obtenção de informações sobre os concorrentes, quanto em Contabilidade. No Capítulo 2 deste trabalho, a teoria aponta que organizações que incentivam estes treinamentos tendem a utilizar a análise de custos dos concorrentes.

O Quadro 32 apresenta uma lista de dados, comumente utilizados pelas empresas, segundo a teoria apresentada no Capítulo 2 deste trabalho. No quadro a seguir, são apresentadas as notas em relação ao uso e a importância da fonte identificada pela Deméter.

Quadro 32 – Fontes de Dados: Empresa Deméter

ITENS	FREQÜÊNCIA DE USO (5 = ALTA) (1 = BAIXA)	IMPORTÂNCIA DA FONTE (5 = ALTA) (1 = BAIXA)
Conferências, seminários e feiras de comércio	3	3
Consumidores	3	4
Clientes	3	4
Empregados contratados da concorrência	1	4
Demonstrações Contábeis e Financeiras	4	4
Internet/Publicações/Comunicados de Imprensa/Propagandas	5	4
Jornais (anúncios de emprego, propagandas etc.)	4	4
Engenharia Reversa	2	4
Analistas de Mercados e Ações	2	4
Fornecedores	2	5
Associação de Classes e sindicatos	5	5
Arquivos Públicos	5	5

As principais fontes de dados utilizadas pela empresa são arquivos públicos, relatórios de associações de classe e sindicatos, internet, publicações e comunicados na empresa. No segundo escalão de fontes de dados estão jornais e fornecedores e demonstrações contábeis e financeiras. Já conferências, seminários, feiras de comércio, consumidores e clientes são fontes de dados com freqüência de uso mediana pela Deméter. A engenharia reversa e os analistas de mercados são fontes de dados utilizadas raramente pela entidade. Por fim, empregados contratados da concorrência são fontes com baixa freqüência de uso pela organização (Quadro 32).

Quanto à importância das fontes de dados, a empresa dá alta importância aos arquivos públicos e às associações de classe e sindicatos. No segundo escalão de importância, a empresa coloca as seguintes fontes: consumidores, clientes, internet, jornais, engenharia

reversa, analistas de mercados e fornecedores. Para a entidade, conferencias, seminários e feiras de comércio têm importância mediana. Já empregados contratados da concorrência e demonstrações contábeis e financeiras têm baixa importância para a Deméter.

Nota-se, pelo Quadro 32, que as fontes de dados as quais a organização atribui alta importância são as mais utilizadas pela entidade, exceto para engenharia reversa e analistas de mercados. Estas fontes de dados, apesar de uma importância alta – nota 4 –, têm uma freqüência de uso relativamente baixo – nota 2.

Ainda que não faça análise de custos dos concorrentes, a Deméter capta informações contábeis de seus concorrentes. A principal fonte para isso são demonstrações contábeis e financeiras. As informações contábeis captadas pela empresa são os balanços e informações de investidores disponíveis por meio de relatórios de pesquisa de consultores e informações publicadas pelo governo. Entretanto, fontes de informações comerciais, tais como órgãos de proteção ao crédito não são usadas.

Quadro 33 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Empresa Deméter

	DEMÉTER
DIVULGAÇÃO POR	Reuniões Interação pessoal Apresentações

Como apontado no Capítulo 2, os dados só serão úteis se forem comunicados e usados. A empresa divulga as informações dos concorrentes por meio de reuniões, interação pessoal e apresentações, apresentadas no Quadro 33.

Além das formas de divulgação utilizadas pela organização, a teoria descreve uma porção de outros formatos, a saber: relatórios, correio eletrônico, videoconferência, boletins, seminários de treinamentos, arquivos centralizados, banco de dados computadorizados, folhetos informativos, quadro de avisos etc. O Quadro 34 faz um comparativo entre as práticas da empresa e as descritas pela teoria.

Quadro 34 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Teoria x Empresa Deméter

	TEORIA	DEMÉTER
DIVULGAÇÃO	Boletins Relatório Personalizado (escrito e formal) Reuniões Interação pessoal Memorandos Especiais Seminários de Treinamento Arquivos centralizados Banco de Dados computadorizados Folhetos informativos (newsletters) Apresentações	Reuniões Interação pessoal Apresentações

A divulgação de informações sobre os concorrentes, conforme o Quadro 34, é um ponto convergente entre a literatura e a realidade empresarial da Deméter. Ainda que não seja de forma completa, a empresa analisada divulga a informação gerada por meio dos instrumentos descritos pela teoria.

Após as informações sobre os concorrentes serem trabalhadas, interpretadas e apresentadas, elas podem ser úteis à tomada de decisão. O Quadro 35 apresenta as principais decisões que podem ser tomadas a partir da análise de informações sobre os concorrentes pela organização e a freqüência de uso:

Quadro 35 – Tomada de Decisão: Empresa Deméter

TOMADA DE DECISÃO	DEMÉTER
Estimar gastos de P&D dos concorrentes	Raramente
Avaliar a posição e a força da introdução de um novo produto dos concorrentes	De vez em quando
Estimar a função de custos dos concorrentes	De vez em quando
Considerar a aquisição de empresas	Muitas vezes
Para considerar a alienação de uma unidade de negocio já existente	Muitas vezes
Para considerar uma oportunidade de *joint venture*	Muitas vezes
Para efetuar um *benchmark* das atividades dos concorrentes (isto é, custo dos produtos, níveis de estoques, de contas a receber etc.)	De vez em quando
Alterar projeto dos próprios produtos	De vez em quando

Segundo o gerente, a análise dos concorrentes permite à empresa pesquisada posicionar suas metas de curto prazo e adotar estratégias mais agressivas do que seus concorrentes. A análise das informações sobre os concorrentes leva a Deméter, com mais freqüência, a decisões de

considerar a aquisição de outras empresas; considerar a alienação de unidades de negócios já existentes e oportunidades de *joint venture*, conforme o quadro anterior.

Em um segundo nível, a empresa usa a análise das informações sobre os concorrentes para avaliar a posição e a força da introdução de um novo produto dos concorrentes; estimar a função de custo dos concorrentes e efetuar o *benchmark* das melhores práticas dos concorrentes. Mais raramente, a Deméter utiliza-se das informações sobre os concorrentes para determinar os gastos em pesquisa e desenvolvimento da indústria.

Nota-se (Quadro 35) que as principais decisões baseadas em informações dos concorrentes afetam a estrutura da organização, influenciando e determinando a existência de alguns custos, ou seja, relacionam-se aos determinantes de custos da entidade.

Neste sentido, a teoria aponta que a análise de custos dos concorrentes pode se tornar uma importante ferramenta para o auxílio de tomada de decisão. Entretanto, a Deméter não a utiliza.

4.2.1.1 Pontos convergentes: Teoria x Deméter

Neste subtópico, são resumidos os pontos convergentes apresentados entre a teoria e a realidade da empresa Deméter. Ver o Quadro 36, a seguir:

Quadro 36 – Pontos convergentes: Teoria x Deméter

VARIÁVEIS	TEORIA		DEMÉTER	
Práticas de CFC	Uso	Utilidade	Uso	Utilidade
Acompanhamento da posição competitiva	Quase sempre	Muito útil	Sempre	Extremamente útil
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas	Muitas Vezes	Útil	Sempre	Extremamente útil
Precificação Estratégica	Quase sempre	Muito útil	Sempre	Extremamente Útil
Missão estratégica	Fase construir		Fase colher	
Posicionamento Estratégico	Liderança de Custos/ Diferenciação		Diferenciação	
Treinamento em IC	Sim		Não	
Treinamento em Contabilidade	Sim		Não	
Semelhança: próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes		Acompanha os concorrentes próximos	
Intensidade: fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos		Acompanha os concorrentes fortes e fracos	
Fontes de dados e informação	Sim		Sim	
Divulgação da informação	Sim		Sim	
Tomada de decisão	Sim		Sim	

Em relação ao uso das práticas de CFC, os pontos convergentes entre teoria e realidade empresarial se dão para acompanhamento da posição competitiva, precificação estratégica e avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas, como apontado no Quadro 36.

A teoria afirma que tanto o acompanhamento da posição competitiva quanto a precificação estratégica e avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas são usadas muitas vezes, no mínimo, pelas empresas. As evidências apontam que a Deméter faz uso constante dessas práticas.

Em relação à utilidade das práticas de CFC, os pontos convergentes entre teoria e realidade empresarial se dão para acompanhamento da posição competitiva, precificação estratégica e avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas. Tais práticas tanto para a teoria quanto para a empresa são úteis nos processos decisórios.

Quanto à missão estratégica, há convergência entre teoria e prática, conforme Quadro 36. A teoria afirma que empresas cuja missão estratégica se encontra na fase construir tendem a efetuar a análise de custos dos concorrentes em relação às demais fases. A empresa Deméter se encontra na fase colher e não faz uso da análise de custos dos concorrentes.

Quanto ao posicionamento estratégico, a teoria afirma que líderes de custos que sabem de sua posição tomam decisões mais precisas e agressivas do que aqueles que não sabem sua posição. A Deméter por não analisar os custos dos concorrentes, não conhece sua posição de custos perante o setor.

Constatou-se que uma das funções da análise dos concorrentes, para a empresa pesquisada, poderia ser a de permitir que fossem adotadas estratégias mais agressivas do que seus concorrentes. Em sua indústria, a concorrência por preços é uma característica do setor, sendo descontos nos preços uma prática comum. Conhecendo os custos dos concorrentes, a Deméter poderia adotar estratégias mais agressivas, como, por exemplo, políticas de descontos capazes de garantir o fluxo de caixa perseguido pela organização que segue a missão estratégica do tipo colher.

A falta de treinamento em IC é um fator convergente entre teoria e prática da empresa. A teoria afirma que organizações que treinam seus funcionários em IC tendem a efetuar a análise de custos dos concorrentes em relação às demais. A Deméter não promove tal treinamento e não efetua tal análise. (Ver Quadro 36).

No mesmo sentido do parágrafo anterior, a falta de treinamento em Contabilidade é um fator convergente entre teoria e prática. A teoria afirma que empresas que dão treinamento em Contabilidade para seus empregados envolvidos em IC tendem a efetuar análise de custos dos concorrentes em maior proporção do que as demais. A Deméter não promove tal treinamento e não efetua esta análise.

Quanto à análise dos concorrentes em relação à intensidade, há convergência entre teoria e prática da organização. Assim como descrito pela literatura, a Deméter analisa os concorrentes fortes e fracos da indústria.

Quanto à análise dos concorrentes em relação à semelhança, há convergência entre teoria e prática para os concorrentes próximos. A empresa analisa os concorrentes cujos produtos são similares, já que segundo a entidade, não há outros produtos que possam atuar como substitutos dessa indústria.

Por fim, as fontes de dados, de informação, a forma de divulgação das informações e as decisões que a empresa toma são pontos de convergência com a teoria. Ainda que não seja de forma exaustiva, a empresa faz uso das técnicas descritas pela teoria.

4.2.1.2 Pontos divergentes: Teoria x Deméter

Neste subtópico, são resumidos os pontos divergentes apresentados entre a teoria e a realidade da empresa Deméter. O Quadro 37 apresenta as principais divergências encontradas.

Quadro 37 – Pontos divergentes: Teoria x Deméter

VARIÁVEIS	TEORIA		DEMÉTER	
Práticas de CFC	Uso	Utilidade	Uso	Utilidade
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Usada de vez em quando	Útil	Nunca usada	Pouco útil
Custeio Estratégico	Usada raramente	Útil	Nunca usada	Pouco útil
Tipologia Estratégica	Prospector		Prospector	
Porte da organização	Grande		Grande	
Competição	Grande Rivalidade		Rivalidade	
Existência de IC	Sim		Sim	
Área responsável	Controladoria		Marketing	
Sistema de IC	Formal		Informal	
Semelhança: próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes		Não acompanha os concorrentes distantes	

Os próximos parágrafos trazem comentários referentes às informações do Quadro 37:

Em relação ao uso e à percepção de utilidade das práticas de CFC, há pontos divergentes entre teoria e prática para a avaliação dos custos dos concorrentes e o custeio estratégico.

A teoria afirma que o custeio estratégico e a avaliação dos custos dos concorrentes são práticas de CFC que poucas vezes ou raramente são utilizadas pelas empresas. As evidências apontam que a Deméter não faz uso dessas práticas.

Quanto à avaliação dos custos dos concorrentes, a teoria afirma que as empresas percebem muito valor em tal prática de CFC. Na realidade empresarial da Deméter, tal prática não é vista como útil para auxílio na tomada de decisão.

Relativamente ao uso do custeio estratégico, a literatura diz que as empresas percebem valor nesta prática de CFC. Entretanto, a Deméter não percebe valor no uso do custeio estratégico. A explicação para divergência tanto do uso quanto da utilidade percebida se ancora no mesmo fato: a empresa acredita que tais práticas são proibidas e, se usadas, podem configurar uma formação de cartel o que trará problemas à organização.

A tipologia estratégica é outro ponto divergente entre teoria e prática. A teoria afirma que empresas que adotam a estratégia prospector usam mais análise de custos dos concorrentes do que outras estratégias. A estratégia seguida pela Deméter é a prospector; contudo, a empresa não faz uso da análise de custos dos concorrentes.

A questão do porte é outra variável divergente entre a teoria e a prática da empresa investigada. A teoria afirma que empresas de grande porte geralmente fazem análise de custos dos concorrentes. A Deméter é de grande porte e não faz uso de tal prática. Observa-se que apenas a variável porte não é capaz de garantir o uso da análise de custos dos concorrentes, há outros fatores inibidores, que para a Deméter concentram-se na questão legal.

Na mesma linha, a variável nível de competição também é divergente. A teoria afirma que empresas que atuam em setores com grande rivalidade, tendem a usar a análise de custos dos concorrentes. A Deméter atua num segmento com grande rivalidade e não faz uso de tal análise.

Quanto à classificação de seus concorrentes, a empresa declarou não ver benefícios na segregação dos concorrentes em bons e maus como descrito na teoria. A vantagem da separação dos concorrentes quanto à qualidade é apontada pela teoria, conforme descrito no Capítulo 2 dessa dissertação.

A Deméter não analisa os concorrentes distantes, ou seja, aqueles que fazem produtos ou serviços diferentes dos da empresa, mas que atendem às mesmas necessidades dos clientes. A empresa não vê necessidade em tal análise, pois, opera num mercado em que não há substitutos.

Ainda que tenha uma área específica para análise dos concorrentes, a Deméter não tem um sistema formal para compreender seus concorrentes, dando um suporte mais preciso ao processo de gestão estratégica.

A teoria aponta que empresas que têm área de IC tendem a efetuar a análise de custos dos concorrentes. A Deméter possui uma área formal; contudo, não efetua a análise de custos dos concorrentes.

A Deméter considera que, tanto a coleta de dados como a análise das informações sobre os concorrentes devem ser feitas pela área de Marketing, diferentemente da teoria, que responsabiliza a área de Controladoria como mantenedora do processo.

4.2.1.3 Síntese

Este subtópico tem por objetivo apresentar o fechamento e as principais conclusões do estudo da Deméter comparada à literatura.

A Deméter é uma empresa de grande porte de um setor com grande rivalidade, o de agronegócios. A organização tem preocupação de analisar seus principais concorrentes. Para tanto, dispõe de uma área formal de IC sob a responsabilidade da diretoria de Marketing.

Por outro lado, a empresa desconhece os benefícios trazidos à indústria de agronegócios por certos concorrentes - apresentados por Porter (1986; 1989) e apresentados no Capítulo 2 -, e, não usando tais conceitos, não segrega os bons dos maus concorrentes. Nesse sentido, a empresa poderia tirar vantagem dos benefícios trazidos por bons concorrentes e melhorar ainda mais sua posição competitiva.

A área responsável pela IC é uma posição divergente entre a literatura e a empresa estudada. Segundo a literatura, a Controladoria deveria responsabilizar-se pelo acompanhamento dos concorrentes, pois tem como uma de suas funções: mensurar os eventos econômicos de uma organização, pensando no longo prazo e acompanhar se as ações são aderentes ao plano estratégico.

Quanto às práticas de CFC, observa-se que a empresa estudada utiliza e percebe valor para o acompanhamento da posição competitiva, a precificação estratégica e a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas. Entretanto, as outras práticas de CFC – a avaliação dos custos dos concorrentes e o custeio estratégico – não são usadas; tampouco a Deméter percebe valor no seu uso.

A justificativa para o não uso e falta de percepção de utilidade dessas práticas, sobretudo a análise de custos dos concorrentes, deve-se à visão da empresa que teme ser acusada de formação de cartel. Dentre os motivos para o não uso da análise de custos dos concorrentes, normalmente listados pela literatura, o impedimento legal não foi identificado no referencial teórico pesquisado como na empresa investigada. A análise de custos dos concorrentes é uma ferramenta de auxílio à tomada de decisão que em nada contribui para a formação de conluio entre as principais empresas de um setor.

Outros fatores apontados pela teoria como inibidores do uso da análise de custos dos concorrentes foram encontrados na Deméter. Ainda que a tipologia estratégica prospector, seguida pela empresa, tenda ao uso da análise de custos dos concorrentes, a missão estratégica na fase colher conduz à visão mais intramuros. Além disso, a ausência de treinamentos IC e Contabilidade dificultam o uso de técnicas para coleta de dados que gerem informações de custos dos concorrentes.

A análise de custos dos concorrentes, bem estruturada, pode ser um valioso instrumento de desempenho da empresa, fazendo com que a Deméter se posicione estrategicamente, seja agindo de maneira ofensiva para inibir ameaças, seja respondendo de maneira defensiva aos ataques.

4.2.2 Sulis

A empresa Sulis é uma multinacional do setor farmacêutico que concentra suas atividades em pesquisa, desenvolvimento, produção e comercialização de medicamentos, vendidos sob prescrição médica. Trata-se de uma empresa global, de grande porte, no Brasil, de capital fechado. Em 2010, contava com cerca de 62 mil funcionários no mundo, sendo 1100 deles no país.

Em 2009, o faturamento bruto da filial brasileira da companhia atingiu a casa de R$ 1,4 bilhão. A Sulis possui atividades em mais de 100 países, com unidade de produção em 18 deles – Brasil inclusive. No mercado farmacêutico brasileiro, em 2010, ocupava o nono lugar em participação de mercado, segundo o instituto IMS *Health*. As visitas se concentraram na sede administrativa e fábrica localizadas na Grande São Paulo.

Atualmente, o setor farmacêutico mantém significativo desenvolvimento com aumento da demanda de medicamentos. Em 2009, movimentou em torno de 15 bilhões de dólares e a expectativa é de que até 2013 o mercado brasileiro cresça entre 8% e 11% ao ano, de acordo com a IMS Health, uma das maiores consultorias mundiais especializadas na área farmacêutica. Conseqüentemente a competitividade torna-se cada vez mais acirrada. Por ser atuante em um setor importante para a economia e pela facilidade de acesso à organização, a Sulis foi escolhida como uma das unidades de estudo.

Os mesmos procedimentos metodológicos adotados para pesquisa na Deméter foram usados para Sulis. À luz do referencial teórico, buscou-se conhecer a realidade da empresa em relação à freqüência de uso e à utilidade percebida de tais práticas de CFC. O Quadro 38 apresenta resumidamente os achados da empresa Sulis para as práticas de análise de CFC:

Quadro 38 – Práticas de análise de CFC: Empresa Sulis

PRÁTICAS	SULIS	
	Uso	Utilidade
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Raramente	Extremamente útil
Acompanhamento da Posição Competitiva	Sempre	Muito útil
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	Raramente	Muito útil
Custeio Estratégico	Raramente	Extremamente útil
Precificação Estratégica	Usada de vez em quando	Extremamente útil

No que tange às práticas de CFC descritas pela literatura, a empresa Sulis sempre utiliza o acompanhamento da posição competitiva. Segundo informações da organização, analisar as posições dos concorrentes da indústria para avaliar e acompanhar as tendências do setor

farmacêutico, em vendas, participação de mercado etc. são atividades cruciais para a entidade entender seus concorrentes.

Para a empresa, a precificação estratégica é usada de vez em quando, principalmente quando se pretende tomar alguma ação em determinado produto que se pretende ganhar mercado. Esta prática teve uma taxa de uso intermediária – nota 3 – porque, segundo um dos executivos da Sulis, a entidade não faz guerra de preços. Além disso, o mercado sofre grande regulamentação por parte do governo.

A avaliação dos custos do concorrente, a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas e o custeio estratégico são práticas usadas raramente pela companhia. A principal alegação é a não disponibilidade de informações sobre os concorrentes. Os principais atores da indústria farmacêutica, no Brasil, são de capital fechado, inclusive as grandes multinacionais – a própria Sulis se enquadra dessa forma – o que torna difícil o acesso à informação necessária para as práticas acima citadas.

Relativamente à utilidade das práticas de CFC percebida pela empresa, a Sulis considera de extrema importância a avaliação dos custos dos concorrentes, o custeio estratégico e a precificação estratégica. O acompanhamento da posição competitiva e a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas são considerados muito úteis.

Nota-se que a empresa percebe muita utilidade em todas as práticas de CFC. Entretanto, mesmo com alta percepção de valor para a entidade, a avaliação dos custos do concorrente, a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas e o custeio estratégico são usados raramente pelos motivos expostos anteriormente. O gerente de Planejamento Estratégico da Sulis relatou que a informação dos custos dos concorrentes é uma informação buscada por todos os participantes do mercado, mas que pela própria estrutura do mercado é muito difícil de consegui-la, “a empresa que a tiver, terá uma grande vantagem competitiva[5]”.

O Quadro 39 faz a comparação dos achados da empresa Sulis com a teoria. Conforme destacado por Guilding (1999, p. 593) no Capítulo 2, o acompanhamento da posição

[5] Informação obtida durante a entrevista com o executivo.

competitiva é a prática de CFC mais utilizada pelas empresas por ele pesquisadas. A seguir, a teoria destaca a precificação estratégica; na terceira posição tem-se a avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras; na quarta, a avaliação do custo dos concorrentes; na quinta posição, o custeio estratégico.

Quadro 39 – Práticas de análise de CFC: Teoria x Empresa Sulis

PRÁTICAS	TEORIA		SULIS	
	Uso	Utilidade	Uso	Utilidade
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Usada de vez em quando	Útil	Raramente	Extremamente útil
Acompanhamento da Posição Competitiva	Quase sempre	Muito útil	Sempre	Muito útil
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	Muitas vezes	Útil	Raramente	Muito útil
Custeio Estratégico	Raramente	Útil	Raramente	Extremamente útil
Precificação Estratégica	Quase sempre	Muito útil	Usada de vez em quando	Extremamente útil

O quadro anterior aponta que a Sulis corrobora a literatura para o uso do acompanhamento da posição competitiva e para o custeio estratégico. Enquanto a teoria aponta que o acompanhamento da posição competitiva é quase sempre, a empresa sempre o utiliza já que é uma atividade de suma importância para entender os movimentos dos concorrentes e as tendências do mercado.

O uso do custeio estratégico, também, é um fator convergente entre teoria e prática empresarial. Ambos apontam que raramente se utilizam de tal prática e a justificativa é similar. A disponibilidade de obter informações confiáveis é muito grande, dificultando o uso de tal prática.

A precificação estratégica que é usada quase sempre pelas empresas, segundo a literatura, para a entidade pesquisada é usada de vez em quando, por dois motivos principais. O primeiro que não faz parte da empresa efetuar guerra de preços; o segundo, o governo efetua alta regulamentação no setor, não permitindo que uma empresa adote preços diferentes das faixas estipuladas pela agência reguladora, a ANVISA.

A teoria afirma que a avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras é usada muitas vezes pelas organizações, a Sulis utiliza raramente esta prática de CFC pela não disponibilidade de dados. Os principais concorrentes do setor farmacêutico não são obrigados a publicar suas informações contábeis e financeiras e quando o fazem são informações consolidadas, dificultando a manipulação dos dados para gerar a informação. Esta é a alegação da Sulis para o uso raro desta prática.

A teoria afirma que as empresas utilizam a avaliação dos custos dos concorrentes de vez em quando, sendo a quarta prática de CFC mais utilizada; a Sulis raramente faz uso desta prática. Segundo informações de um dos executivos, a organização consegue estimar as margens em cada etapa da cadeia e efetuar a conta inversa; porém, não consegue estimar com um nível de acurácia necessário o custo dos concorrentes por falta de informações-chave do processo produtivo dos competidores.

Em relação à utilidade percebida, a empresa Sulis confirma a teoria para todas as práticas de CFC. Observa-se no Quadro 39 que as utilidades percebidas em cada prática de CFC pela organização estão acima das descritas pela teoria. Nota-se que mesmo não tendo altas taxas de uso, a empresa estudada percebe valor nas práticas de CFC, principalmente no que tange a análise de custos dos concorrentes.

De fato, a empresa afirma que o mercado como um todo busca essa análise. Todavia, há dificuldade no acesso de informações e na manipulação de dados que façam obter tal informação.

Assim como no item anterior, as quatro abordagens de estratégias foram usadas para explicar o uso e a percepção da utilidade da análise de custos dos concorrentes. O Quadro 40 apresenta as quatro estratégias estudadas na empresa Sulis.

Quadro 40 – Estratégias: Empresa Sulis

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	SULIS
Estratégias	Missão Estratégia	Fase manter
	Posicionamento Estratégico	Diferenciação
	Tipologia Estratégica	Prospector
	VBR	Alto valor
		Raros
		Difíceis de imitar

Quanto ao posicionamento estratégico, a empresa Sulis adota a estratégia de diferenciação dos produtos. A empresa investigada tem como pontos fortes a ênfase em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, identificação e imagem da marca, além da capacidade de produzir produtos especiais que atendem às necessidades dos consumidores. Para tanto, a Sulis está muito disposta a efetuar gastos relevantes em pesquisa e desenvolvimento e em despesas de propaganda e marketing. Os custos dos produtos têm baixa importância na decisão de preços; já a análise dos custos de marketing é crítica para o sucesso da organização.

No que tange à missão estratégica, a Sulis segue a estratégia de manter; isto é, a empresa tem como característica a manutenção de sua participação de mercado, melhorias de qualidades, campanhas de marketing e obter um retorno razoável sobre o investimento praticado.

Em relação à tipologia estratégica, a empresa Sulis adota o tipo prospector. De fato, a organização pesquisada tem características do tipo prospector, isto é, pesquisa e desenvolvimento e marketing são funções dominantes; há maior ênfase em liderança e inovação, e menor em lucratividade e eficiência de processos. As empresas que seguem a estratégia do tipo prospector têm uma visão mais orientada ao ambiente externo. A Sulis monitora seus concorrentes por meio de análise *SWOT*.

Relativamente aos recursos utilizados pela empresa, a Sulis os julga como de alto valor, raros, e são plenamente explorados pela empresa. Segundo o gerente de planejamento estratégico, a área de IC tem o segundo maior orçamento da organização.

O Quadro 41 aponta a comparação das estratégias descritas pela teoria de análise de custos dos concorrentes e a realidade da empresa Sulis:

Quadro 41 – Estratégias: Teoria x Empresa Sulis

ESTRATÉGIAS	TEORIA	SULIS
Missão Estratégica	Fase construir	Fase manter
Posicionamento Estratégico	Liderança de Custos/ Diferenciação	Diferenciação
Tipologia Estratégica	Prospector	Prospector
VBR	Alto valor	Alto valor
	Raro	Raros
	Inimitável e insubstituível	Difíceis de imitar

Conforme o Quadro 41, a teoria aponta que a análise de custos dos concorrentes é crítica para o sucesso da estratégia de liderança de custo e muito importante para a diferenciação. A partir da análise de custos dos concorrentes, podem-se ter subsídios para tomar decisões que obtenham uma vantagem competitiva por meio de diferenciação, desde que tal medida não aumente os custos totais acima do incremento do preço prêmio. Além disso, segundo a literatura, empresas que possuem informações de custo sobre os concorrentes tomam decisões estratégicas mais agressivas e têm mais sucesso do que as empresas que não dispõem dessa informação.

A empresa Sulis adota a estratégia de diferenciação. Mesmo assim, os custos não podem ser renegados, conforme apontado no Capítulo 2. Na indústria farmacêutica, a concorrência por preços e concorrentes agressivos nos cortes de custos são características do setor, sendo descontos nos preços e registros de patentes práticas comuns, conforme apontado no trabalho de campo. Conhecendo os custos dos concorrentes, a Sulis poderia adotar estratégias capazes de garantir as metas financeiras perseguidas pela organização.

A teoria constatou que as empresas cujas unidades de negócio seguem a missão estratégica na fase construir percebem mais utilidade e têm taxas de utilização mais elevadas na análise de custos dos concorrentes do que aquelas que seguem a missão estratégica nas fases colher ou manter.

Em parte, pode-se explicar a raridade no uso da análise de custo dos concorrentes, pelo fato que, na fase manter, a Sulis já conquistou uma fatia de mercado e necessita de um retorno sobre o investimento capaz de atrair novos investidores e conservar os atuais. Com isso, observa-se que, nesta fase, há uma tendência em associar a receita contábil gerada com o nível de capital investido nas unidades de negócios, retorno sobre os investimentos, sobre o capital empregado, valor econômico gerado etc. O foco está no estabelecimento de metas financeiras.

A alta percepção na utilidade do uso da análise de custos dos concorrentes, também, pode ser explicada pela missão estratégica na fase manter. A fase manter, assim como a construir, busca expansão de mercado e informações sobre os concorrentes. Como o foco está no estabelecimento de metas financeiras – crescimento e mix da receita, redução de custos/melhoria da produtividade e utilização dos ativos/investimentos – a comparação dos

níveis de custos da organização com os concorrentes pode auxiliar à Sulis a atingir suas metas.

A literatura aponta que as taxas de utilização, assim como a percepção do auxílio do uso de análise de custos dos concorrentes, são maiores em empresas que adotam a tipologia estratégica do tipo prospector. A entidade pesquisada confirma a teoria para a percepção de valor já que a análise de custos dos concorrentes, para ela, é extremamente útil.

Já a utilização não é a mesma descrita pela literatura. A dificuldade em obter e manipular as informações de forma confiável foi a principal razão apontada pela Sulis para usar raramente tal prática e, quando a faz, é por meio de conta de chegada, ou seja, conhecendo as margens em cada etapa da cadeia, a política de descontos, a entidade pesquisada aproxima um "custo", sem algumas informações-chave tais como custos estruturais, P&D, dentre outros.

Quanto às variáveis contingenciais, foram analisados: o porte da organização, o tipo de indústria, a competição, a existência de área responsável pela análise dos concorrentes e a quem está subordinada, treinamento em IC e treinamento em contabilidade. A seguir, o Quadro 42 traz um resumo das variáveis contingenciais estudadas na empresa Sulis.

Quadro 42 – Variáveis Contingenciais: Empresa Sulis

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	SULIS
Variáveis Contingenciais	Porte da organização	Grande
	Tipo da indústria	Farmacêutico
	Competição	Grande rivalidade
	Existência de IC	Sim
	Área responsável	Planejamento Estratégico
	Treinamento em IC	Sim
	Treinamento em Contabilidade	Não

Conforme o Quadro 42, a empresa Sulis é uma empresa de grande porte da indústria farmacêutica. No setor há grande rivalidade, muitas áreas da organização estudada sofrem influência dos concorrentes-chave – tais como: precificação, marketing, entrega, serviços, produção, qualidade, entre outras – as atividades dos concorrentes são agressivas no que tange à concorrência por preços e descontos; além disso, a Sulis identifica que seus concorrentes são muito agressivos no corte de custos – sobretudo, as empresas que trabalham com os

genéricos – e no registro de patentes para proteger a propriedade intelectual. Observa-se que é um ambiente propício, segundo a literatura, para utilizar a análise de custos dos concorrentes.

Por ser um setor em que existe grande rivalidade entre as empresas, a análise sobre os concorrentes se faz necessária. O Quadro 43 apresenta a identificação dos concorrentes da Sulis:

Quadro 43 – Identificação dos Concorrentes: Sulis

CATEGORIAS DE CONCORRENTES	SULIS
Qualidade: bons e maus	Faz distinção entre bons e maus concorrentes
Semelhança: próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes
Intensidade: fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos

A empresa vê vantagens em atuar num ambiente competitivo. Segundo um dos executivos da empresa, “a competição é saudável” porque ajuda a empresa a obter boas práticas, atuar em mercados mais interessantes, desenvolver pesquisa de novos produtos e tecnologia, dentre outros. Nesse sentido, a Sulis segrega seus concorrentes entre bons e maus. Para a Sulis, as trinta maiores empresas do setor são bons concorrentes, pois, além das características já descritas, os bons concorrentes seguem as boas práticas do mercado, fornecem aos médicos as cinco amostras de produtos permitidas pelo governo, não entram em guerra de preços etc.

Os maus concorrentes são aqueles que entram em guerra de preços, subornam os médicos com mais de cinco amostras dos produtos – limite imposto pelo órgão fiscalizador – por mês, pagam propina para os médicos indicarem seus produtos. Para a Sulis, na categoria de maus concorrentes estão algumas empresas farmacêuticas que atuam com os genéricos.

A empresa investigada, como mostra o Quadro 43, analisa os concorrentes próximos, ou seja, aqueles que atuam nos mesmos segmentos terapêuticos e também os chamados distantes. Como exemplo, o responsável pela área de IC citou os produtos fitoterápicos que podem roubar mercado dos remédios alopáticos. Dois exemplos foram citados, o produto cogumelo do sol e o tratamento homeopático contra a esquizofrenia a que um personagem de novela se submeteu.

Os concorrentes fortes e fracos têm grau elevado de atenção e importância. A empresa pesquisada atua em um segmento com constante inovação, em que há muita ênfase em pesquisa e desenvolvimento de novas patentes, produtos e tecnologias. Segundo o gerente de IC, a empresa "tem de ficar atenta" aos principais concorrentes da indústria.

A empresa investigada possui uma área formal de IC, formada por 19 analistas subordinados à área de Planejamento Estratégico, cujo gerente responsável é graduado em Ciências da Computação. A justificativa do gerente, para o fato da área de IC estar subordinada ao Planejamento Estratégico, é que as atividades de IC requerem um alto grau de criatividade, liberdade e subjetividade, características opostos à Controladoria. Para o gerente de Planejamento Estratégico, a função da Controladoria é de "[…] controlar os processos e não de executá-los. Caso ela os executassem, perder-se-ia a separação de função entre quem executa e quem controla." [6] Na Sulis, o Planejamento Estratégico e a Controladoria são áreas pares, ambas se reportam ao Comitê Executivo da organização.

A Sulis não utiliza um *software* específico para análise dos concorrentes; entretanto, possui um banco de dados eletrônico o qual é alimentado para disseminar o conhecimento adquirido. Os demandantes de informações sobre concorrentes são o comitê executivo, as diretorias e gerências da companhia e a informação gerada pela IC é divulgada por meio de boletins, relatórios personalizados, reuniões, banco de dados eletrônico, folhetos informativos e apresentações.

Segundo informações obtidas com gerente responsável, a Sulis promove treinamento para os analistas e equipe de vendas no sentido de obter informações sobre os concorrentes, principalmente dos médicos, principais clientes da organização. Estas informações envolvem a quantidade de remédios prescritos de cada laboratório pelos médicos que são cruzadas com os dados da auditoria nas farmácias, ou seja, é importante para a empresa saber a relação entre prescrição do remédio e a efetividade de compra pelos pacientes[7].

A empresa Sulis não promove treinamento aos profissionais envolvidos em atividades de IC no sentido de obter informações contábeis de seus concorrentes. A falta de treinamento em

---

[6] Idem.
[7] Por restrições legais a indústria farmacêutica não pode fazer propaganda de medicamentos éticos para os consumidores. É permitida somente a propaganda aos médicos.

Contabilidade pode impedir que estes profissionais utilizem a informação contábil como um ferramental de IC, dentre eles a análise de custos dos concorrentes.

Observa-se, no Quadro 44, que a variável porte da organização é um ponto convergente entre teoria e prática, uma vez que a Sulis é uma empresa de grande porte que faz uso e percebe valor nas práticas de CFC, ainda que o uso da análise de custos dos concorrentes seja realizado raramente.

Quadro 44 – Variáveis Contingenciais: Teoria x Empresa Sulis

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	TEORIA	SULIS
Variáveis Contingenciais	Porte da organização	Grande	Grande
	Tipo da indústria	Não há	Farmacêutico
	Competição	Grande Rivalidade	Grande rivalidade
	Existência de IC	Sim	Sim
	Área responsável	Controladoria	Planejamento Estratégico
	Treinamento em IC	Sim	Sim
	Treinamento em Contabilidade	Sim	Não

A teoria não encontrou suporte para o tipo de indústria como influenciador no uso e na percepção de valor da análise de custos dos concorrentes. Por se tratar de um estudo de caso, não há subsídios para afirmar que sejam características do setor farmacêutico, tanto a raridade do uso quanto a alta percepção de valor de tal prática de CFC. O que se pode auferir que são características da unidade investigada.

A literatura afirma que empresas que pertençam a setores com grande rivalidade tendem a fazer análise de custos dos concorrentes. A empresa Sulis pertence à indústria farmacêutica em que há grande rivalidade entre os concorrentes; entretanto, verificou-se que tal prática é usada raramente devido à dificuldade de se obter a informação de custos para avaliação dos concorrentes e, quando a consegue, há dificuldade de serem comparadas porque há diferentes convenções contábeis e adaptações gerenciais.

Quadro 45 Identificação dos Concorrentes: Teoria x Empresa Sulis

CATEGORIAS DE CONCORRENTES	TEORIA	SULIS
Qualidade: bons e maus	Faz distinção entre bons e maus concorrentes	Faz distinção entre bons e maus concorrentes
Semelhança: próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes
Intensidade: fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos

O Quadro 45 aponta a total congruência entre a teoria e as práticas empresariais da unidade estudada. A Sulis, além de perceber valor em um ambiente competitivo, segrega seus concorrentes entre bons e maus, incentivando a coexistência dos bons e atacando os maus, acompanha tantos os concorrentes próximos quanto os distantes, sejam estes fortes ou fracos. Ao adotar tal conduta, a organização mostra-se atenta ao ambiente externo, podendo, dessa forma, antecipar possíveis ameaças, defendendo-se aos possíveis ataques ou agindo de maneira ofensiva, aproveitando possíveis oportunidades.

A empresa Sulis tem uma área específica para a coleta de informações sobre os concorrentes, a qual é subordinada à área de Planejamento Estratégico, diferentemente do diz a literatura, que responsabiliza a área de Controladoria e/ou Contabilidade Gerencial para tal fim. Uma maior sinergia entre a área de IC e a Controladoria pode contribuir para mitigar a dificuldade na obtenção das informações contábeis, sobretudo as de custos dos concorrentes.

A teoria apresenta que empresas que incentivam o treinamento dos empregados ligados a IC, de um lado para obter informações sobre os concorrentes, do outro, em Contabilidade, tendem a utilizar a análise de custos dos concorrentes.

De fato, a entidade investigada incentiva treinamento aos profissionais envolvidos a IC a obter informações sobre os concorrentes; as evidências encontradas na unidade indicam que o treinamento surtiu efeito positivo na obtenção de informações dos concorrentes. Incentivar o treinamento em Contabilidade aos profissionais envolvidos a IC somando à maior proximidade da área aos contadores, analistas de custos, controladoria e/ou área financeira pode contribuir para na obtenção de informações contábeis, sobretudo as de custos, aumentando a freqüência de uso de tal ferramenta.

O Quadro 46 apresenta uma lista de dados, comumente utilizados pelas empresas, segundo a teoria apresentada no Capítulo 2 deste trabalho. No quadro a seguir, são apresentadas as notas em relação ao uso e a importância da fonte identificada pela Sulis.

Quadro 46 – Fontes de Dados: Empresa Sulis

ITENS	FREQÜÊNCIA DE USO (5 = ALTA) (1 = BAIXA)	IMPORTÂNCIA DA FONTE (5 = ALTA) (1 = BAIXA)
Conferências, seminários e feiras de comércio	4	4
Consumidores	1	3
Clientes	5	5
Empregados contratados da concorrência	1	2
Demonstrações Contábeis e Financeiras	1	5
Internet/Publicações/Comunicados de Imprensa/Propagandas	5	5
Jornais (anúncios de emprego, propagandas etc.)	2	1
Engenharia Reversa	2	2
Analistas de Mercados e Ações	5	5
Fornecedores	3	2
Associação de Classes e sindicatos	1	1
Arquivos Públicos	2	5
Auditorias Disponíveis: Demanda e Prescrição	5	5

As principais fontes de dados utilizadas pela empresa são os clientes – no caso da Sulis, os médicos e as farmácias – internet, publicações e comunicados de imprensa, propagandas, os analistas de mercado e ações e as auditorias de demanda e de prescrição. Logo depois estão as conferências, seminários e feiras de comércio; os fornecedores têm uma freqüência média. As demais fontes de dados apresentaram freqüência de uso abaixo da média.

Quanto à importância da fonte, a entidade estudada deu alta importância aos clientes, internet, publicações e comunicados de imprensa, propagandas, os analistas de mercado e ações, às auditorias de demanda e de prescrição e demonstrações contábeis e financeiras. Os consumidores tiveram importância média; as demais fontes, para a empresa, apresentaram importância abaixo da média.

Observam-se, pelo Quadro 46, que as fontes mais usadas pela Sulis são aquelas as quais a empresa deu mais importância, exceto para as demonstrações contábeis e financeiras que, embora tenha alta importância, obteve uma freqüência de uso baixa. Tal fato se justifica, segundo os executivos da Sulis, pela dificuldade em conseguir as demonstrações dos concorrentes já que mesmo os gigantes multinacionais do setor são empresas de capital fechado no Brasil.

Do mesmo quadro acima, as fontes com baixa freqüência de uso são aquelas as quais a empresa deu menos importância. Exceção feita aos consumidores que têm importâncias média e baixa freqüência de uso uma vez que a agência reguladora do setor não permite que os laboratórios interajam com os consumidores – como forma de diminuir a automedicação – todo trabalho deve ser feito junto aos médicos e farmácias. Outra fonte que se encaixa como exceção são os arquivos públicos – basicamente, os vencimentos de patentes as quais a empresa já tem catalogados; estes são usados conforme vencem as patentes dos concorrentes.

A Sulis capta informações contábeis e financeiras dos concorrentes, ainda que raramente as capte como forma de analisar os custos dos concorrentes. As principais fontes utilizadas para tal fim são os relatórios anuais apresentados pelos competidores, relatórios de pesquisa de consultores e documentos de informações publicadas pelo governo. Por ser um setor com alta regulamentação, o governo é uma fonte importante.

As informações dos concorrentes são divulgadas pela Sulis por meio de boletins, relatórios personalizados, reuniões, banco de dados eletrônico, folhetos informativos e apresentações, conforme aponta o Quadro 47.

Quadro 47 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Empresa Sulis

	SULIS
DIVULGAÇÃO POR	Boletins Relatórios personalizados Reuniões Banco de dados eletrônico, Folhetos informativos Apresentações

A informação é comunicada aos diversos clientes dentro da organização. O Quadro 48 apresenta os principais meios descritos pela literatura para comunicação da informação gerada. Nota-se que a empresa faz uso dos principais instrumentos descritos pela teoria no quesito divulgação da informação.

Quadro 48 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Teoria x Empresa Sulis

	TEORIA	SULIS
DIVULGAÇÃO	Boletins Relatório Personalizado (escrito e formal) Reuniões Interação pessoal Memorandos Especiais Seminários de Treinamento Arquivos centralizados Banco de Dados computadorizado Folhetos informativos (newsletters) Apresentações	Boletins Relatórios personalizados Reuniões Banco de dados eletrônico Folhetos informativos Apresentações

Após as informações sobre os concorrentes serem divulgadas, elas podem auxiliar o processo de tomada de decisão. O Quadro 49 apresenta as principais decisões que podem ser tomadas a partir da análise de informações sobre os concorrentes pela Sulis e a freqüência de uso:

Quadro 49 – Tomada de Decisão: Empresa Sulis

TOMADA DE DECISÃO	SULIS
Estimar gastos de P&D dos concorrentes	Raramente
Estimar quantidade de novos produtos dos concorrentes	Raramente
Avaliar a posição e a força da introdução de um novo produto dos concorrentes	Muitas vezes
Estimar a função de custos dos concorrentes	Raramente
Considerar a aquisição de empresas	De vez em quando
Para considerar uma oportunidade de um novo negócio	De vez em quando
Para considerar uma oportunidade de *joint venture*	De vez em quando
Para efetuar um *benchmark* das atividades dos concorrentes (isto é, custo dos produtos, níveis de estoques, de contas a receber etc.)	Muitas vezes
Alterar projeto dos próprios produtos	Raramente

Segundo informações de um executivo da empresa estudada, a análise dos concorrentes permite à Sulis conhecer o mercado, definir as estratégias e posicionamento e tomar as ações necessárias para garantir o alcance das metas estabelecidas. A maior freqüência das decisões está na avaliação da posição e da força da introdução de um novo produto e para efetuar *benchmarking* das atividades dos concorrentes.

Em um segundo escalão, a entidade pesquisada usa a analise das informações dos concorrentes para considerar a aquisição de concorrentes, oportunidades de *joint ventures* e começar novos negócios. Raramente, a Sulis estima os gastos em P&D, a quantidade de lançamento de novos produtos ou a função de custo dos concorrentes e altera os projetos dos próprios produtos.

Essas estimativas, segundo a própria empresa, são essenciais para auxiliar no alcance dos objetivos estratégicos da entidade. Entretanto, há muita dificuldade em se estimar tais números. A análise de custos dos concorrentes é uma ferramenta que contribui para este alcance. Para a empresa conseguir inferir sobre os determinantes de custos dos concorrentes é uma oportunidade de garantir uma vantagem competitiva; contudo, o acesso à informação dificulta o seu uso.

4.2.2.1 Pontos convergentes: Teoria x Sulis

Neste subtópico, são resumidos os pontos convergentes apresentados entre a teoria e a realidade da empresa Sulis, conforme exposto no Quadro 50.

Quadro 50 – Pontos convergentes: Teoria x Sulis

VARIÁVEIS	TEORIA		SULIS	
Práticas de CFC	Uso	Utilidade	Uso	Utilidade
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Usada de vez em quando	Útil	Raramente	Extremamente útil
Acompanhamento da Posição Competitiva	Quase sempre	Muito útil	Sempre	Muito útil
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	Muitas vezes	Útil	Raramente	Muito útil
Custeio Estratégico	Raramente	Útil	Raramente	Extremamente útil
Precificação Estratégica	Quase sempre	Muito útil	Usada de vez em quando	Extremamente útil
Missão Estratégica	Fase construir		Fase manter	
Posicionamento Estratégico	Liderança de Custos/ Diferenciação		Diferenciação	
VBR	Alto valor		Alto valor	
	Raro		Raros	
	Inimitável e insubstituível		Difíceis de imitar	
Treinamento em Contabilidade	Sim		Não	
Qualidade: bons e maus	Faz distinção entre bons e maus concorrentes		Faz distinção entre bons e maus concorrentes	
Semelhança: próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes		Acompanha os concorrentes próximos e distantes	
Intensidade: fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos		Acompanha os concorrentes fortes e fracos	
Fontes de dados e informação	Sim		Sim	
Divulgação da informação	Sim		Sim	
Tomada de decisão	Sim		Sim	

Em relação ao uso das práticas de CFC, os pontos convergentes entre teoria e realidade empresarial se dão para acompanhamento da posição competitiva e para o custeio estratégico. Enquanto o primeiro tem uma grande freqüência de uso tanto para a teoria quanto para a prática da organização estudada, o segundo é usado raramente em ambas (ver Quadro 50).

Há também convergência entre teoria e prática para a avaliação dos custos dos concorrentes, avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras e precificação estratégica. Observa-se que a empresa faz uso dessas práticas, apenas em uma freqüência diferente da apontada pela literatura. Como a essência prevalece à forma, considera-se a convergência nestes itens.

A teoria afirma que as empresas utilizam a avaliação dos custos dos concorrentes de vez em quando, sendo a quarta prática de CFC mais utilizada; a Sulis raramente faz uso desta prática. Segundo informações de um dos executivos, a organização consegue estimar as margens em cada etapa da cadeia e efetuar a conta inversa, porém, não é uma informação confiável. A principal alegação para tanto é a dificuldade no acesso aos dados dos concorrentes no que se refere aos custos.

Na mesma linha segue a avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras. A teoria afirma que esta prática de CFC é bem usada pelas organizações, a Sulis a utiliza raramente pela não disponibilidade de dados. Os principais concorrentes do setor farmacêutico não são obrigados a publicar suas informações contábeis e financeiras e, quando isso é feito, são informações consolidadas, dificultando a manipulação dos dados para gerar a informação.

Já a precificação estratégica que é usada muitas vezes pelas empresas, segundo a literatura, para a entidade pesquisada é utilizada de vez em quando, por dois motivos principais. O primeiro que não faz parte da estratégia da empresa efetuar guerra de preços; o segundo, o governo efetua alta regulamentação no setor, não permitindo que uma empresa adote preços muito diferentes das faixas estipuladas pela ANVISA.

Já do ponto de vista da utilidade percebida das práticas de CFC há convergência entre a literatura e a realidade da Sulis, como exposto no Quadro 50. Ainda que não faça uso constante de todas as práticas, a organização as considera úteis, com uma taxa inclusive superior à apontada pela teoria.

Quanto à missão estratégica, há convergência entre teoria e prática, conforme Quadro 50. A teoria afirma que empresas cuja missão estratégica se encontra na fase construir tendem a efetuar a análise de custos dos concorrentes em relação às demais fases. A empresa Sulis se encontra na fase manter e raramente faz uso da análise de custos dos concorrentes pelos motivos já expostos.

Relativamente ao posicionamento estratégico, a teoria afirma que empresas que sabem de sua posição de custos tomam decisões mais precisas e agressivas do que aquelas que não sabem sua posição, sejam atuantes em liderança de custos, sejam atuantes em diferenciação. A Sulis,

empresa que adota a estratégia de diferenciação, por raramente analisar os custos dos concorrentes, não conhece plenamente sua posição de custos perante o setor farmacêutico.

O conhecimento das vantagens ou desvantagens de custo dos concorrentes permite à empresa se antecipar ao comportamento futuro do mercado. Além disso, as análises das informações de custos externos podem ter profundas implicações na própria empresa: influenciar o comportamento do investimento, a quantidade de produção e a política de preços. Na indústria farmacêutica, a concorrência por preços é uma característica do setor, sendo descontos nos preços uma prática comum. Além disso, muito concorrentes são agressivos no corte de custos.

A análise de custos dos concorrentes, por meio de melhorias dos processos internos, pode auxiliar na definição de estratégias capazes de garantir a lucratividade e o retorno sobre o capital investido, perseguidos pelas empresas que adotam a missão estratégica na fase de manter.

A teoria afirma que empresas que dão treinamento em Contabilidade para seus empregados envolvidos em IC tendem a efetuar análise de custos dos concorrentes em maior proporção do que as demais. A Sulis não promove tal treinamento e efetua raramente tal análise.

O Quadro 50 apresenta a convergência entre a teoria e as práticas empresariais da unidade estudada no que tange à identificação dos concorrentes. A Sulis, além de perceber valor em um ambiente competitivo, segrega seus concorrentes entre bons e maus, incentivando a coexistência dos bons e atacando os maus, acompanha tantos os concorrentes próximos quanto os distantes, sejam estes forte ou fracos, conforme descrito pela literatura.

Fechando o tópico, as fontes de dados, de informação, a forma de divulgação das informações e as decisões que a empresa toma são pontos de convergência com a teoria. Ainda que não seja de forma exaustiva, a empresa faz uso das técnicas descritas pela teoria.

4.2.2.2 Pontos divergentes: Teoria x Sulis

Neste subtópico, são resumidos os pontos divergentes apresentados entre a teoria e a realidade da empresa Sulis. O Quadro 51 apresenta as principais divergências encontradas.

Quadro 51 – Pontos divergentes: Teoria x Sulis

VARIÁVEIS	TEORIA	SULIS
Tipologia Estratégica	Prospector	Prospector
Porte da organização	Grande	Grande
Competição	Grande Rivalidade	Grande Rivalidade
Existência de IC	Sim	Sim
Área responsável	Controladoria	Planejamento Estratégico
Treinamento em IC	Sim	Sim

Os comentários dos pontos, em que houve divergências entre literatura e prática empresarial, contidos no Quadro 51, são apresentados abaixo.

A tipologia estratégica é ponto divergente entre teoria e prática. A teoria afirma que empresas que adotam a estratégia prospector tendem a usar mais análise de custos dos concorrentes do que outras estratégias. A estratégia seguida pela Sulis é a prospector; contudo, a empresa raramente faz uso da análise de custos dos concorrentes.

A variável porte é outra questão divergente entre a teoria e a prática da empresa investigada. A teoria afirma que empresas de grande porte geralmente fazem análise de custos dos concorrentes. A Sulis é de grande porte e raramente faz uso de tal prática.

Na mesma direção, a variável nível de competição também é divergente. A teoria afirma que empresas que atuam em setores com grande rivalidade tendem a usar a análise de custos dos concorrentes. A Sulis atua num segmento com grande rivalidade entre os participantes e raramente faz uso de tal análise.

A teoria aponta que empresas que têm área de IC tendem a efetuar a análise de custos dos concorrentes. A Sulis possui uma área formal; contudo, raramente utiliza a análise de custos dos concorrentes.

A área de IC da Sulis é subordinada à área de Planejamento Estratégico, diferentemente do que diz a literatura, que responsabiliza a área de Controladoria e/ou Contabilidade Gerencial para tal fim. Na entidade estudada, o Planejamento Estratégico e a Controladoria são áreas pares que respondem ao Comitê Executivo.

A existência de treinamento em IC é um fator divergente entre teoria e prática da empresa. A teoria afirma que organizações que treinam seus funcionários em IC tendem a efetuar a análise de custos dos concorrentes em relação às demais. A Sulis promove treinamento aos empregados para obter informações dos concorrentes; entretanto, raramente analisa os custos dos concorrentes.

4.2.2.3 Síntese

Este subtópico tem por objetivo apresentar o fechamento e as principais conclusões do estudo da Sulis comparada à literatura.

A Sulis é uma empresa de grande porte de um setor farmacêutico que apresenta grande rivalidade e vê benefícios em atuar em um ambiente competitivo. A organização pesquisada tem preocupação de analisar seus concorrentes, segregando-os em bons e maus e atentando-se aos concorrentes latentes.

Dessa forma, a empresa pode tirar vantagem dos benefícios trazidos por bons concorrentes e pode melhorar ainda mais sua posição competitiva. Para tanto, dispõe de uma área formal de IC sob a responsabilidade da diretoria de Planejamento Estratégico. Este é um ponto divergente entre a literatura e a entidade estudada.

Quanto às práticas de CFC, a Sulis observa valor em todas as práticas, ainda que faça uso mais freqüente do acompanhamento da posição competitiva. A maior dificuldade para o uso raro da análise de custos dos concorrentes se dá pela dificuldade em se obter as informações dos concorrentes, incluindo as demonstrações contábeis e financeiras.

Uma maior aproximação da área com a Controladoria poderia auxiliar o processo, já que tem o conhecimento do ambiente interno e por meio dos instrumentos utilizados, obtendo informações financeiras e contábeis, inclusive as de custos, dos concorrentes. Há locais em que se encontram informações contábeis e financeiras, mesmo para as empresas de capital fechado, tais como junta comercial ou órgãos de proteção ao crédito, bancos etc.

O incentivo ao treinamento em Contabilidade, dos profissionais envolvidos em atividades de IC, também poderia contribuir para que os empregados buscassem fontes alternativas de

informação contábil e financeira e pudessem saber extrair o que é relevante para suas análises e gerar uma informação mais completa aos diversos demandantes na empresa.

Em relação às estratégias adotadas pela empresa pesquisada, nota-se que a tipologia estratégica é prospector, tendendo a uma visão mais externa, favorecendo o uso de análise de custos dos concorrentes. A missão estratégica na fase manter incentiva a sustentação de participação no mercado; entretanto, busca o retorno do capital investido, o que desloca o foco para o estabelecimento de metas financeiras capazes de atrair novos investidores e conservar os atuais.

Na indústria farmacêutica, a grande rivalidade entre as empresas é uma característica do setor, sendo descontos nos preços uma prática comum. Além disso, muitos concorrentes são agressivos no corte de custos. A Sulis tem consciência de que precisa desenvolver estratégias capazes de mitigar as ameaças provenientes deste ambiente.

A análise de custos dos concorrentes, por meio de melhorias dos processos internos, pode auxiliar na definição dessas estratégias capazes de garantir a lucratividade e o retorno sobre o capital investido, perseguidos pelas empresas que adotam a missão estratégica na fase de manter, permitindo, pois, a empresa a atuar em inovação e diferenciação, sem afetar a lucratividade e participação de mercado.

4.2.3 Argante

A empresa Argante é uma indústria brasileira do setor farmacêutico cujo foco são medicamentos sob prescrição médica nas especialidades de cardiologia, reumatologia, ortopedia, clínica médica, pediatria, endocrinologia, geriatria e dermatologia. É uma empresa nacional de grande porte e capital fechado, fundada no final da década de 1990 e sediada em São Paulo.

Em 2010, contava com cerca de 1800 empregados, o faturamento em 2009 foi de R$ 540 milhões. Segundo informações do Portal Exame, a empresa apresenta crescimento de 16% ao ano das receitas. No mercado farmacêutico brasileiro, em 2009, ocupava o oitavo lugar em

participação de mercado, segundo o instituto IMS *Health*. As visitas se concentraram na sede administrativa da Argante.

A Argante atua em uma indústria composta por mais de 300 farmacêuticas nacionais e multinacionais. Assim, as mesmas justificativas aplicadas à Sulis são válidas à Argante. Além disso, por ser uma empresa com capital nacional e pela facilidade de acesso à organização, a Argante foi escolhida como uma das unidades de estudo.

Os mesmos procedimentos metodológicos adotados para outras unidades de estudo foram usados para Argante. À luz do referencial teórico, buscou-se conhecer a realidade da empresa em relação à freqüência de uso e à utilidade percebida de tais práticas de CFC. O Quadro 52 apresenta resumidamente os achados da empresa Argante para as práticas de análise de CFC:

Quadro 52 – Práticas de análise de CFC: Empresa Argante

PRÁTICAS	ARGANTE	
	Uso	Utilidade
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Sempre	Útil
Acompanhamento da Posição Competitiva	Sempre	Muito útil
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	Sempre	Útil
Custeio Estratégico	Sempre	Muito útil
Precificação Estratégica	Sempre	Útil

No que tange às práticas de CFC, a empresa Argante sempre se utiliza daquelas descritas pela literatura. A Argante acredita que conhecer a tendência de vendas, participação do mercado, enfim, o acompanhamento da posição competitiva permite à organização entender o setor como um todo.

Para a empresa, a precificação estratégica sempre é usada, pois é importante estimar a reação aos preços dos concorrentes, elasticidades dos preços de mercado, dentre outros fatores. Segundo um dos executivos da Argante, a entidade busca crescer por meio da inovação. Uma das formas de se inovar é a semirradical[8]; por isso, é importante analisar os fatores

[8] Inovação Semirradical é aquela que desenvolve novas moléculas a partir de princípios ativos já existentes.

estratégicos no processo de tomada de decisão de preços, embora o mercado farmacêutico sofra grande regulamentação por parte do governo.

A avaliação dos custos do concorrente, a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas e o custeio estratégico, segundo a empresa, são práticas que fornecem uma vantagem competitiva importante no setor farmacêutico, norteando estratégias e facilitando a tomada de decisão. Como exemplo, a empresa cita que, estimando os custos dos concorrentes, a Argante estipula quais inovações incrementais[9] serão focadas.

Quanto à utilidade das práticas de CFC percebida pela empresa, a Argante considera úteis a avaliação dos custos dos concorrentes, a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas e a precificação estratégica. O acompanhamento da posição competitiva e o custeio estratégico são considerados muito úteis.

Nota-se que a empresa percebe utilidade em todas as práticas, mas com diferença em relação ao uso. O acompanhamento da posição competitiva e o custeio estratégico têm maior percepção de utilidade do que os demais, pois são informações mais fáceis de serem encontradas.

A precificação estratégica é considerada útil pelas razões anteriormente expostas. Segundo a empresa, preço de venda dos produtos não é a principal estratégia da Argante, o que acaba não elevando a percepção de utilidade.

A avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas não obteve uma maior percepção de valor porque nem todos os concorrentes da empresa publicam balanço, embora aqueles que o façam sejam monitorados pela Argante.

A avaliação dos custos dos concorrentes é útil para empresa no que tange a subsidiar as inovações semirradicais e incrementais. Entretanto, a Argante desenvolve a inovação radical, ou seja, nova molécula a partir de novos conceitos, por meio de parcerias com institutos de pesquisas nacionais e laboratórios internacionais. Nesse caso, avaliação dos custos dos concorrentes diminui de importância, relativamente a outras práticas de CFC.

---

[9] Inovação Incremental é criação de tecnologias para desenvolver novas aplicações para moléculas já existentes ou em desenvolvimento.

O Quadro 53 faz a comparação dos achados da empresa Argante com a teoria. Conforme destacado por Guilding (1999, p. 593) no Capítulo 2, o acompanhamento da posição competitiva é a prática de CFC mais utilizada pelas empresas por ele pesquisadas. A seguir, a teoria destaca a precificação estratégica: na terceira posição tem-se a avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras; na quarta, a avaliação do custo dos concorrentes; na quinta posição, o custeio estratégico.

Quadro 53 – Práticas de análise de CFC: Teoria x Empresa Argante

PRÁTICAS	TEORIA		ARGANTE	
	Uso	Utilidade	Uso	Utilidade
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Usada de vez em quando	Útil	Sempre	Útil
Acompanhamento da Posição Competitiva	Quase sempre	Muito útil	Sempre	Muito útil
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	Muitas vezes	Útil	Sempre	Útil
Custeio Estratégico	Raramente	Útil	Sempre	Muito útil
Precificação Estratégica	Quase sempre	Muito útil	Sempre	Útil

O quadro anterior aponta que a Argante corrobora a literatura para o uso de todas as práticas de CFC – o que de fato se altera é a freqüência do uso. Enquanto a teoria aponta que o acompanhamento da posição competitiva é quase sempre usado, a entidade sempre o utiliza já que é uma atividade relevante para compreender os movimentos dos concorrentes e as tendências do mercado.

A precificação estratégica que é quase sempre usada pelas empresas, segundo a literatura, para a entidade pesquisada é sempre usada já que é importante analisar os fatores estratégicos no processo de tomada de decisão de preços.

A teoria afirma que a avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras é usada muitas vezes pelas organizações; a Argante sempre utiliza esta prática de CFC para os concorrentes que são de capital aberto.

A teoria afirma que as empresas utilizam a avaliação dos custos dos concorrentes de vez em quando, sendo a quarta prática de CFC mais utilizada; a Argante sempre faz uso desta prática

por meio de auditorias mensais realizadas por profissionais da empresa e consultores contratados.

O uso do custeio estratégico, também, é um fator convergente entre teoria e prática empresarial. A literatura aponta que raramente se utilizam de tal prática; já a unidade estudada sempre a pratica, pois fornece uma vantagem competitiva importante no setor farmacêutico, norteando estratégias e facilitando a tomada de decisão.

Em relação à utilidade percebida, a empresa Argante confirma a teoria para todas as práticas de CFC. Observa-se, também, que embora a unidade de estudo pesquisada use todas as práticas de CFC descritas pela literatura, a percepção de valor não é a mesma.

A precificação estratégica obteve um grau de percepção de valor abaixo porque o preço de venda dos produtos não é a principal estratégia da Argante o que acaba restringindo a percepção de utilidade.

Já a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas obteve uma percepção de valor similar entre literatura e os achados da empresa porque nem todos os concorrentes da Argante são obrigados a publicar suas demonstrações contábeis e financeiras.

A avaliação dos custos dos concorrentes, o acompanhamento da posição competitiva e o custeio estratégico apresentam um grau de utilidade percebida igual ou superior ao expresso pela literatura. Reafirmando que a organização estudada percebe valor nas práticas de CFC, inclusive no que tange à análise de custos dos concorrentes.

Assim como para as outras unidades de estudo de caso, as quatro abordagens de estratégias foram usadas para explicar o uso e a percepção da utilidade da análise de custos dos concorrentes. O Quadro 54 apresenta as quatro estratégias estudadas na empresa Argante.

Quadro 54 – Estratégias: Empresa Argante

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	ARGANTE
Estratégias	Missão Estratégica	Fase construir
	Posicionamento Estratégico	Diferenciação
	Tipologia Estratégica	Prospector
	VBR	Alto valor
		Raros
		Difíceis de imitar

Quanto ao posicionamento estratégico, a empresa Argante adota a estratégia de diferenciação dos produtos. A entidade estudada tem como pontos fortes a ênfase em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, identificação e imagem da marca, desenvolver e refinar produtos já existentes, busca de inovação da produção, além da capacidade de produzir produtos especiais que atendem às necessidades dos clientes e consumidores.

Para tanto, a Argante está muito disposta a efetuar gastos relevantes em pesquisa e desenvolvimento e em despesas de propaganda e marketing para caracterizar seus produtos. A Argante tem clara a estratégia da diferenciação por meio da inovação. Mesmo neste cenário, a organização observa a importância de programas de redução de custos e visa estimar o custo de produção dos concorrentes.

Em relação à missão estratégica, a Argante segue a estratégia construir, isto é, a empresa tem como característica buscar fatia de mercado e consolidar sua posição. Mesmo obtendo uma lucratividade menor no curto prazo, busca a inovação como forma de garantir a rentabilidade no longo prazo.

No que tange à tipologia estratégica, a empresa Argante adota o tipo prospector. De fato, a unidade estudada tem características do tipo prospector, isto é, pesquisa e desenvolvimento e marketing são funções dominantes; há maior ênfase em liderança e inovação, e menor em lucratividade e visão de curto prazo. As empresas que seguem a estratégia do tipo prospector têm uma visão mais orientada ao ambiente externo.

Relativamente aos recursos utilizados pela empresa, a Argante os julga como plenamente explorados pela empresa, difíceis de substituição e os concorrentes têm dificuldade em imitá-los.

O Quadro 55 aponta a comparação das estratégias descritas pela teoria de análise de custos dos concorrentes e a realidade da empresa Argante:

Quadro 55 – Estratégias: Teoria x Empresa Argante

ESTRATÉGIAS	TEORIA	ARGANTE
Missão Estratégica	Fase construir	Fase construir
Posicionamento Estratégico	Liderança de Custos	Diferenciação
Tipologia Estratégica	Prospector	Prospector
VBR	Alto valor	Alto valor
	Raro	Raros
	Inimitável e insubstituível	Difíceis de imitar e substituir

Conforme o Quadro 55, a teoria aponta que a análise de custos dos concorrentes é crítica para o sucesso da estratégia de liderança de custo e muito importante para a diferenciação. A partir da análise de custos dos concorrentes, podem-se ter subsídios para tomar decisões que obtenham uma vantagem competitiva por meio de diferenciação desde que tal medida não aumente os custos totais acima do incremento do preço prêmio. Além disso, segundo a literatura, empresas que possuem informações de custo sobre os concorrentes tomam decisões estratégicas mais agressivas e têm mais sucesso do que as empresas que não dispõem dessa informação.

A Argante acredita que, numa visão geral da posição de mercado, seu desempenho é muito melhor do que a concorrência. A análise de custos dos concorrentes é uma ferramenta de análise de desempenho que, aliada a outras métricas, permite à entidade pesquisada avaliar suas estratégias de forma a garantir um crescimento de vendas e retorno sobre os ativos muito superiores aos concorrentes.

Na sua indústria, as atividades de mercado dos concorrentes-chave tornaram-se muito agressivas e muitas áreas da Argante sofrem influência disso. A rivalidade do setor é imensa, sendo descontos nos preços e registros de patentes práticas comuns, conforme apontado no trabalho de campo. Por estimar os custos dos concorrentes, a Argante pode adotar estratégias capazes de garantir as metas financeiras perseguidas pela organização.

A teoria constatou que as empresas cujas unidades de negócio seguem a missão estratégica na fase construir percebem mais utilidade e têm taxas de utilização mais elevadas na análise de

custos dos concorrentes do que aquelas que seguem a missão estratégica nas fases colher ou manter.

A Argante corrobora a teoria no quesito missão estratégica. De fato, esta unidade de estudo busca fatias de mercado e superioridade competitiva por meio da inovação. Segundo um dos executivos da organização: "Nosso negócio é a inovação. Estamos crescendo no espaço deixado pelas grandes empresas do setor."[10] Para tanto, a entidade desenvolve uma forte necessidade de conhecer o comportamento do mercado, característica da fase construir. A análise de custos dos concorrentes é uma ferramenta que pode auxiliar a Argante a seguir sua estratégia para atingir os objetivos formulados.

A literatura aponta que as taxas de utilização, assim como a percepção do auxílio do uso de análise de custos dos concorrentes, são maiores em empresas que adotam a tipologia estratégica do tipo prospector. A entidade pesquisada confirma a teoria para o uso da análise de custos dos concorrentes e para a percepção de valor.

De fato, as organizações que se encontram nesse estágio, constantemente buscam novas oportunidades, são criadoras de mudança e incertezas. A Argante decuplicou de tamanho ao investir em inovação. A grande dificuldade da estratégia prospector é adequar o processo de inovação com a eficiência das operações. A análise de custos dos concorrentes pode ser uma ferramenta importante para mitigar esta dificuldade.

Quanto às variáveis contingenciais foram analisados: o porte da organização, o tipo de indústria, a competição, a existência de área responsável pela análise dos concorrentes e a quem está subordinada, treinamento em IC e treinamento em Contabilidade. A seguir, o Quadro 56 traz um resumo das variáveis contingenciais estudadas na empresa Argante.

[10] Informações obtidas na entrevista de campo.

Quadro 56 – Variáveis Contingenciais: Empresa Argante

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	ARGANTE
Variáveis Contingenciais	Porte da organização	Grande
	Tipo da indústria	Farmacêutico
	Competição	Grande rivalidade
	Existência de IC	Sim
	Área responsável	Planejamento Estratégico
	Treinamento em IC	Sim
	Treinamento em Contabilidade	Não

Conforme o Quadro 56, a Argante é uma empresa de grande porte da indústria farmacêutica. No setor há grande rivalidade, muitas áreas da organização estudada sofrem influência dos concorrentes-chave – tais como: precificação, marketing, entrega, serviços, produção, qualidade, entre outras. As atividades dos concorrentes são agressivas no que tange a descontos; além disso, a Argante identifica que seus concorrentes são agressivos no corte de custos – sobretudo as empresas que trabalham com os genéricos – e no registro de patentes para proteger a propriedade intelectual. Observa-se que é um ambiente propício, segundo a literatura, para utilizar a análise de custos dos concorrentes.

Por ser um setor em que existe grande rivalidade entre os participantes, a análise sobre os concorrentes se faz necessária. O Quadro 57 apresenta a identificação dos concorrentes da Argante:

Quadro 57 – Identificação dos Concorrentes: Argante

CATEGORIAS DE CONCORRENTES	ARGANTE
Qualidade: bons e maus	Faz distinção entre bons e maus concorrentes
Semelhança: próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes
Intensidade: fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos

A empresa vê vantagens em atuar num ambiente competitivo; pois, segundo um executivo da organização, neste ambiente há possibilidade de "[…] aumento de participação de mercado, com conseqüente ampliação de receitas e margens e aumento da exposição internacional da empresa."[11] Para tanto, a Argante segrega seus concorrentes entre bons e maus.

[11] Informações colhidas na entrevista de campo.

Na Argante, os bons concorrentes são as empresas éticas que seguem as boas práticas do mercado, fornecem aos médicos as cinco amostras de produtos permitidas pelo governo, não entram em guerra de preços etc. Já os maus concorrentes são “os não éticos” que entram em guerra de preços, subornam os médicos com mais de cinco amostras dos produtos – limite imposto pelo órgão fiscalizador – por mês, pagam propina para os médicos indicarem seus produtos.

A unidade investigada, como mostra o Quadro 57, analisa os concorrentes próximos, ou seja, aqueles que atuam nos mesmos segmentos terapêuticos alopáticos, principalmente os genéricos, e também os chamados distantes – a empresa citou como exemplos os produtos homeopáticos e os fitoterápicos.

Os concorrentes fortes e os fracos têm grau elevado de atenção e importância. A empresa pesquisada atua em um segmento com constante inovação, em que há muita ênfase em pesquisa e desenvolvimento de novas patentes, produtos e tecnologias. Segundo o diretor de Negócios e Inovação, a empresa acompanha a maioria dos concorrentes da indústria.

A empresa pesquisada possui uma área formal de IC, formada por cinco empregados subordinados à área de Negócio e Inovação, cujo diretor responsável é graduado em Medicina. A área de IC responde diretamente ao CEO – *Chief Executive Officcer* – da organização.

A justificativa da entidade para o fato da área de IC estar subordinada ao principal executivo da empresa é que a “[…] área é muito estratégica […]” e faz parte da cultura da organização a centralização de decisões estratégicas. Segundo um dos executivos da empresa, a IC não está subordinada à Controladoria porque aquela é uma área estratégica e a cultura da empresa é focada no negócio, centralizando a tomada de decisão.

A Argante não utiliza um *software* específico para análise dos concorrentes; entretanto, possui um banco de dados eletrônico o qual é alimentado para disseminar o conhecimento adquirido. Os demandantes de informações sobre concorrentes são o comitê executivo, a diretoria, as áreas de Marketing e de Vendas, Comunicação, Fábrica e Finanças e a informação gerada pela IC é divulgada por meio de boletins, relatórios personalizados, reuniões, interação

pessoal, memorandos especiais, banco de dados eletrônico, folhetos informativos e apresentações.

Segundo informações obtidas com o diretor responsável, a Argante promove treinamento para os analistas e equipe de vendas no sentido de obter informações sobre os concorrentes, sobretudo, dos médicos, principais clientes da organização. Estas informações envolvem a quantidade de remédios prescritos de cada laboratório pelos médicos que são cruzadas com os dados da auditoria nas farmácias, ou seja, é importante para a empresa saber a relação entre prescrição do remédio e efetividade de compra pelos pacientes[12].

A empresa Argante não promove treinamento aos profissionais envolvidos em atividades de IC no sentido de obter informações contábeis de seus concorrentes. A falta de treinamento em Contabilidade pode impedir que estes profissionais utilizem todo o potencial da informação contábil ou diminuir a acurácia e/ou precisão das análises efetuadas – dentre elas, as de custos dos concorrentes.

Observa-se, no Quadro 58, que a variável porte da organização é um ponto convergente entre teoria e prática, uma vez que a Argante é uma empresa de grande porte, faz uso e percebe valor nas práticas de CFC, inclusive para análise de custos dos concorrentes.

Quadro 58 – Variáveis Contingenciais: Teoria x Empresa Argante

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	TEORIA	ARGANTE
Variáveis Contingenciais	Porte da organização	Grande	Grande
	Tipo da indústria	Não há	Farmacêutico
	Competição	Grande Rivalidade	Grande rivalidade
	Existência de IC	Sim	Sim
	Área responsável	Controladoria	Negócios e Inovação
	Treinamento em IC	Sim	Sim
	Treinamento em Contabilidade	Sim	Não

A teoria não encontrou suporte para o tipo de indústria como influenciador no uso e na percepção de valor da análise de custos dos concorrentes. Por se tratar de um estudo de caso, não há subsídios para afirmar que sejam características do setor farmacêutico, tanto a alta

[12] Por restrições legais a indústria farmacêutica não pode fazer propaganda de medicamentos para os consumidores. É permitida somente a propaganda aos médicos.

freqüência do uso quanto a alta percepção de valor de tal prática de CFC. O que se pode auferir é que são características da unidade investigada.

A literatura afirma que empresas que pertençam a setores com grande rivalidade tendem a fazer análise de custos dos concorrentes. A empresa Argante pertence à indústria farmacêutica em que há grande rivalidade entre os concorrentes e verificou-se que tal prática é sempre usada pela organização por meio das auditorias mensais, obtidas de empresas terceiras.

Quadro 59 – Identificação dos Concorrentes: Teoria x Empresa Argante

CATEGORIAS DE CONCORRENTES	TEORIA	ARGANTE
Qualidade: bons e maus	Faz distinção entre bons e maus concorrentes	Faz distinção entre bons e maus concorrentes
Semelhança: próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes
Intensidade: fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos

O Quadro 59 aponta a congruência entre a teoria e as práticas empresariais da unidade estudada. A Argante, além de perceber valor em um ambiente competitivo, segrega seus concorrentes entre bons e maus, incentivando a coexistência dos bons e atacando os maus, acompanha tantos os concorrentes próximos quanto os distantes, sejam estes forte ou fracos. Ao adotar tal conduta, a organização mostra-se atenta ao ambiente externo, podendo, dessa forma, antecipar possíveis ameaças, defendendo-se aos possíveis ataques ou agindo de maneira ofensiva, aproveitando possíveis oportunidades.

A empresa Argante tem uma área específica para coleta de informações sobre os concorrentes, a qual é subordinada ao CEO, diferentemente do diz a literatura, que responsabiliza a área de Controladoria e/ou Contabilidade Gerencial para tal fim. Uma maior sinergia entre a área de IC e a Controladoria pode contribuir para melhorar as informações contábeis geradas, sobretudo as de custos dos concorrentes.

A teoria apresenta que empresas que incentivam o treinamento dos empregados ligados a IC, de um lado para obter informações sobre os concorrentes, do outro, em Contabilidade, tendem a utilizar a análise de custos dos concorrentes (Quadro 58).

De fato, a entidade investigada incentiva treinamento aos profissionais envolvidos com a IC a obter informações sobre os concorrentes; as evidências encontradas na unidade, indicam que o treinamento surtiu efeito positivo na obtenção de informações dos concorrentes.

A Argante não incentiva o treinamento em Contabilidade aos profissionais de IC, diferentemente do apontado pela literatura. Para análise de custos dos concorrentes, a IC tem o apoio das áreas de Finanças da empresa. Incentivar o treinamento em Contabilidade aos profissionais envolvidos na IC somando à proximidade da área aos contadores, analistas de custos, Controladoria e/ou área Financeira pode contribuir para a obtenção de informações contábeis, sobretudo as de custos, mais precisas, objetivas e no momento oportuno, além de, também, aumentar a percepção de valor da análise de custos dos concorrentes.

O Quadro 60 apresenta uma lista de dados, comumente utilizados pelas empresas, segundo a teoria apresentada no Capítulo 2 deste trabalho. No quadro a seguir, são apresentadas as notas em relação ao uso e à importância da fonte identificada pela Argante.

Quadro 60 – Fontes de Dados: Empresa Argante

ITENS	FREQÜÊNCIA DE USO (5 = ALTA) (1 = BAIXA)	IMPORTÂNCIA DA FONTE (5 = ALTA) (1 = BAIXA)
Conferências, seminários e feiras de comércio	3	5
Consumidores	3	5
Clientes	5	5
Empregados contratados da concorrência	3	4
Demonstrações Contábeis e Financeiras	3	4
Internet/Publicações/Comunicados de Imprensa/Propagandas	4	4
Jornais (anúncios de emprego, propagandas etc.)	4	4
Engenharia Reversa	3	3
Analistas de Mercados e Ações	3	4
Fornecedores	4	4
Associação de Classes e sindicatos	5	5
Arquivos Públicos	4	4

As principais fontes de dados utilizadas pela empresa são os clientes – no caso da Argante, os médicos e as farmácias –, as associações de classes e sindicatos, os analistas de mercado e ações e as auditorias de demanda e de prescrição. Logo depois estão internet, publicações e comunicados de imprensa, propagandas, os fornecedores, jornais e arquivos públicos. As demais fontes de dados apresentaram freqüência de uso na média.

Quanto à importância das fontes, a entidade estudada atribuiu alta importância aos clientes, propagandas, conferências, seminários e feiras de comércio, consumidores e associações de classes e sindicatos. Na seqüência de importância tem-se empregados contratados da concorrência, demonstrações contábeis e financeiras, internet, publicações e comunicados de imprensa, jornais, analistas de mercado, fornecedores e arquivos públicos. A engenharia reversa ficou na média.

Observa-se no Quadro 60 que as fontes mais usadas pela Argante são aquelas às quais a empresa atribuiu mais importância, exceto para as fontes comentadas a seguir. Conferências, seminários e feiras de comércio têm alta importância, mas freqüência de uso na média, pois há uma quantidade reduzida destes eventos no país.

Os consumidores são muito importantes. Entretanto, a agência reguladora do setor não permite que os laboratórios interajam com os consumidores – como forma de dirimir a automedicação – diminuindo o uso da fonte. Os empregados contratados da concorrência têm grande importância, mas não é prática adotada pela organização contratá-los para tal finalidade.

Em relação às demonstrações contábeis e financeiras que, embora tenha alta importância, obteve uma freqüência de uso média. Tal fato se justifica, segundo os executivos da Argante, pela dificuldade em conseguir as demonstrações dos concorrentes, já que são poucos os participantes da indústria que têm capital aberto e são obrigados a publicá-las no Brasil. Quanto aos analistas de mercado, são importantes; todavia, a organização concentra a maior parte das análises internamente.

A Argante capta informações contábeis e financeiras dos concorrentes como forma de analisar os custos dos concorrentes. As principais fontes utilizadas para tal fim são os relatórios de pesquisa de consultores, relatórios anuais apresentados pelos competidores e documentos de informações publicadas pelo governo. Por ser um setor com alta regulamentação, o governo é uma fonte importante.

As informações dos concorrentes, incluindo as de custos, são divulgadas pela Argante por meio de boletins, relatórios personalizados, reuniões, interação pessoal, memorandos especiais, banco de dados eletrônico, folhetos informativos e apresentações, conforme aponta o Quadro 61.

Quadro 61 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Empresa Argante

	ARGANTE
DIVULGAÇÃO POR	Boletins Relatórios personalizados Reuniões Interação pessoal Memorandos Especiais Banco de dados eletrônico Folhetos informativos Apresentações

A informação é comunicada aos diversos clientes dentro da organização. O Quadro 62 apresenta os principais meios descritos pela literatura para comunicação da informação gerada. Nota-se que a empresa faz uso dos principais instrumentos descritos pela teoria no quesito divulgação da informação.

Quadro 62 – Divulgação de Informações dos Concorrentes: Teoria x Empresa Argante

	TEORIA	ARGANTE
DIVULGAÇÃO	Boletins Relatório Personalizado (escrito e formal) Reuniões Interação pessoal Memorandos Especiais Seminários de Treinamento Arquivos centralizados Banco de Dados computadorizado Folhetos informativos (newsletters) Apresentações	Boletins Relatórios personalizados Reuniões Interação pessoal Memorandos Especiais Banco de dados eletrônico Folhetos informativos Apresentações

Após as informações sobre os concorrentes serem divulgadas, elas podem auxiliar o processo de tomada de decisão. O Quadro 63 apresenta as principais decisões que podem ser tomadas a partir da análise de informações sobre os concorrentes pela Argante e a freqüência de uso:

Quadro 63 – Tomada de Decisão: Empresa Argante

TOMADA DE DECISÃO	ARGANTE
Estimar gastos de P&D dos concorrentes	De vez em quando
Avaliar a posição e a força da introdução de um novo produto dos concorrentes	Muitas vezes
Estimar a função de custos dos concorrentes	Muitas vezes
Considerar a aquisição de empresas	Sempre
Para considerar uma oportunidade de um novo negócio	Muitas vezes
Para considerar uma oportunidade de *joint venture*	Sempre
Para efetuar um *benchmark* das atividades dos concorrentes (isto é, custo dos produtos, níveis de estoques, de contas a receber etc.)	Muitas vezes
Alterar projeto dos próprios produtos	Muitas vezes

As informações financeiras e contábeis – inclusive as de custos – dos concorrentes auxiliam à tomada de decisão na Argante. Estas informações são usadas para considerar a aquisição de outras empresas e para considerar oportunidades de *joint ventures*. A Argante, nos últimos anos, fechou dez contratos de parcerias com empresas internacionais. Segundo os executivos da empresa, a análise de custos teve um papel importante no processo.

Em um segundo grupo, a entidade pesquisada avalia a posição e a força da introdução de novos produtos pelos concorrentes, estima a função de custos deles, considera a alienação de unidade de negócios já existente, altera projeto de seus produtos e efetua *benchmarking* das atividades dos concorrentes. Estimar os gastos em pesquisa e desenvolvimento dos concorrentes ficou na média.

O ciclo de desenvolvimento de um produto a partir do zero na indústria farmacêutica costuma levar entre dez e quinze anos. São decisões que afetam a estrutura da organização, influenciando e determinando a existência de alguns custos, ou seja, relacionam-se aos determinantes de custos da entidade.

Neste sentido, a teoria aponta que a análise de custos dos concorrentes pode se tornar uma importante ferramenta para o auxílio de tomada de decisão. A Argante a utiliza, o que, somada a outras ações, possibilita à organização apresentar crescimento continuado ao longo dos últimos dez anos, corroborando a teoria.

4.2.3.1 Pontos convergentes: Teoria x Argante

Neste subtópico, são resumidos os pontos convergentes apresentados entre a teoria e a realidade da empresa Argante, conforme exposto no Quadro 64.

Quadro 64 – Pontos convergentes: Teoria x Argante

VARIÁVEIS	TEORIA		ARGANTE	
Práticas de CFC	Uso	Utilidade	Uso	Utilidade
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Usada de vez em quando	Útil	Sempre	Útil
Acompanhamento da Posição Competitiva	Quase Sempre	Muito útil	Sempre	Muito útil
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	Muitas vezes	Útil	Sempre	Útil
Custeio Estratégico	Raramente	Útil	Sempre	Muito útil
Precificação Estratégica	Quase sempre	Muito útil	Sempre	Útil
Missão Estratégica	Fase construir		Fase construir	
Tipologia Estratégica	Prospector		Prospector	
Posicionamento Estratégico	Liderança de Custos/ Diferenciação		Diferenciação	
VBR	Alto valor		Alto valor	
	Raro		Raros	
	Inimitável e insubstituível		Difíceis de imitar e substituir	
Porte da organização	Grande		Grande	
Competição	Grande Rivalidade		Grande Rivalidade	
Existência de IC	Sim		Sim	
Treinamento em IC	Sim		Sim	
Qualidade: bons e maus	Faz distinção entre bons e maus concorrentes		Faz distinção entre bons e maus concorrentes	
Semelhança: próximos e distantes	Acompanha os concorrentes próximos e distantes		Acompanha os concorrentes próximos e distantes	
Intensidade: fortes e fracos	Acompanha os concorrentes fortes e fracos		Acompanha os concorrentes fortes e fracos	
Fontes de dados e informação	Sim		Sim	
Divulgação da informação	Sim		Sim	
Tomada de decisão	Sim		Sim	

Em relação ao uso das práticas de CFC, há convergência entre teoria e realidade empresarial; as diferenças se encontram na freqüência de uso, em que na Argante apresentaram maior taxa do que aquelas expostas pela teoria (ver Quadro 64). Isto se explica pelo fato de empresa ser voltada para o acompanhamento do meio ambiente e dos concorrentes, buscando inovações e novos mercados.

A teoria afirma que as empresas utilizam a avaliação dos custos dos concorrentes de vez em quando, sendo a quarta prática de CFC mais utilizada. A Argante sempre faz uso desta prática por meio das informações obtidas das auditorias mensais.

Do ponto de vista da utilidade percebida também há congruência entre literatura e a realidade da Argante, inclusive com taxas muito parecidas entre ambas (vide Quadro 64). Há apenas a inversão no custeio estratégico e na precificação estratégica. Para a unidade estudada, o custeio estratégico fornece uma vantagem competitiva importante no setor farmacêutico, norteando estratégias e facilitando a tomada de decisão. Já a precificação estratégica obteve um grau de percepção de valor pouco inferior ao apontado pela teoria porque o preço de venda dos produtos não é a principal estratégia da Argante.

Quanto à missão estratégica, há convergência entre teoria e prática, conforme Quadro 64. A teoria afirma que empresas cuja missão estratégica se encontra na fase construir tendem mais a efetuar a análise de custos dos concorrentes em relação às demais fases. A Argante está na fase construir e faz uso da análise de custos dos concorrentes como forma de atingir os objetivos traçados nesta fase.

Relativamente ao posicionamento estratégico, a teoria afirma que empresas que sabem de sua posição de custos tomam decisões mais precisas e agressivas do que aquelas que não sabem sua posição, sejam atuantes em liderança de custos, sejam atuantes em diferenciação. A Argante, empresa que adota a estratégia de diferenciação, por sempre analisar os custos dos concorrentes, conhece sua posição de custos perante o setor farmacêutico.

O conhecimento das vantagens ou desvantagens de custo dos concorrentes permite à Argante se antecipar ao comportamento futuro do mercado. Além disso, as análises das informações de custos externos podem ter profundas implicações na própria empresa: influenciar o comportamento do investimento, a quantidade de produção e a política de preços. A Argante tem uma política voltada à inovação; a análise de custos dos concorrentes pode auxiliar no processo de escolha de parcerias, produtos a serem pesquisados, lançados, aquisição de outras empresas, dentre outras.

A análise de custos dos concorrentes, que possibilita melhorias nos processos internos, pode ser um dos fatores que explicam o sucesso e o crescimento que a organização apresentou entre os anos 2000 e 2009, crescimento de vendas de 16% ao ano e ganho em participação de mercado, principalmente com produtos de inovação própria.

A tipologia estratégica é mais um ponto convergente entre teoria e prática. A teoria afirma que empresas que adotam a estratégia prospector tendem a usar mais análise de custos dos concorrentes do que outras estratégias. A estratégia seguida pela Argante é a prospector e a empresa sempre faz uso da análise de custos dos concorrentes. A grande dificuldade da estratégia prospector é adequar o processo de inovação com a eficiência das operações. A análise de custos dos concorrentes pode ser uma ferramenta importante para mitigar esta dificuldade.

A variável porte da empresa é outra questão convergente entre a teoria e a prática da unidade investigada. A teoria afirma que empresas de grande porte geralmente fazem análise de custos dos concorrentes. A Argante é de grande porte e sempre faz uso de tal prática.

Na mesma direção, a variável nível de competição também é convergente. A teoria afirma que empresas que atuam em setores com grande rivalidade tendem a usar a análise de custos dos concorrentes. A Argante atua num segmento com grande rivalidade entre os participantes e sempre faz uso de tal análise.

A teoria aponta que empresas que têm área de IC tendem a efetuar a análise de custos dos concorrentes. A Argante possui uma área formal e sempre utiliza a análise de custos dos concorrentes. A área de IC da Argante se reporta diretamente ao CEO – *Chief Executive Officcer* – da organização.

Fechando o tópico, as fontes de dados, de informação, a forma de divulgação das informações e as decisões que a empresa toma são pontos de convergência com a teoria. Observa-se que a empresa faz uso dos principais instrumentos descritos pela teoria no quesito divulgação da informação e as informações financeiras e contábeis – inclusive as de custos – dos concorrentes auxiliam a tomada de decisão na Argante.

4.2.3.2 Pontos divergentes: Teoria x Argante

Neste subtópico, são resumidos os pontos divergentes apresentados entre a teoria e a realidade da empresa Argante. O Quadro 65 apresenta as duas divergências encontradas:

Quadro 65 – Pontos divergentes: Teoria x Argante

VARIÁVEIS	TEORIA	ARGANTE
Área responsável	Controladoria	Negócios e Inovação
Treinamento em Contabilidade	Sim	Não

O primeiro ponto divergente entre teoria e a Argante, apresentado no Quadro 65, é a área responsável pela IC. A área de IC da Argante é subordinada ao CEO, diferentemente do diz a literatura, que responsabiliza a área de Controladoria e/ou Contabilidade Gerencial para tal fim. A entidade estudada tem, desde sua origem, foco no negócio. A cultura organizacional centraliza as áreas consideradas estratégicas, na qual a IC está inserida.

O segundo ponto divergente é o treinamento em Contabilidade para os profissionais envolvidos em atividades de IC. A Argante não promove tal treinamento e efetua análise de custos dos concorrentes. A análise de custos dos concorrentes tem apoio das áreas de Finanças da organização.

4.2.3.3 Síntese

Este subtópico tem por objetivo apresentar o fechamento e as principais conclusões do estudo da Argante comparados à literatura.

A Argante é uma empresa de grande porte de um setor que apresenta grande rivalidade e vê benefícios em atuar em um ambiente competitivo. A organização pesquisada tem a preocupação de analisar seus concorrentes, segregando-os em bons e maus e atentando-se aos concorrentes latentes.

Dessa forma, a empresa pode tirar vantagem dos benefícios trazidos por bons concorrentes e melhorar ainda mais sua posição competitiva. Para tanto, dispõe de uma área formal de IC sob a responsabilidade da diretoria de Negócios e Inovação. Este é um ponto divergente entre a literatura e a empresa estudada.

Quanto às práticas de CFC, a Argante faz uso e percebe utilidade em todas as práticas, inclusive para análise de custos dos concorrentes, pois fornece uma vantagem competitiva importante no setor farmacêutico, norteando estratégias e facilitando à tomada de decisão.

Para tanto, faz uso de consultores externos e tem apoio das áreas de Finanças para auxiliar o processo de análise de custos dos concorrentes.

O incentivo ao treinamento em Contabilidade, dos profissionais envolvidos em atividades de IC, poderia contribuir para que fossem geradas informações mais precisas e objetivas, visando o auxílio na tomada de decisão da unidade estudada.

Nessa indústria, as atividades de mercado dos concorrentes-chave tornaram-se muito agressivas e muitas áreas da Argante sofrem influência disso. A rivalidade do setor é imensa, sendo descontos nos preços e registro de patentes práticas comuns, conforme apontado no trabalho de campo.

A Argante corrobora a teoria no quesito missão estratégica. De fato, esta unidade de estudo busca fatias de mercado e superioridade competitiva por meio da inovação. Para tanto, a entidade desenvolve uma forte necessidade de conhecer o comportamento do mercado, características da fase construir.

A Argante adota a tipologia estratégica do tipo prospector. A grande dificuldade da estratégia prospector é adequar o processo de inovação com a eficiência das operações. A análise de custos dos concorrentes pode ser uma ferramenta importante para mitigar esta dificuldade. As organizações que se encontram nesse estágio, constantemente, buscam novas oportunidades, são criadores de mudança e incertezas.

Por estimar os custos dos concorrentes, a Argante pode adotar estratégias capazes de garantir as metas financeiras perseguidas pela organização. A Argante decuplicou de tamanho ao investir em inovação e acompanhamento do ambiente competitivo. A análise de custos dos concorrentes é uma das ferramentas que auxiliam a Argante a seguir sua estratégia para atingir as metas formuladas.

4.3 Casos Cruzados

O objetivo desta seção é apresentar os dados cruzados nas unidades de caso. Esta seção, e todo o trabalho de campo, basearam-se nas dimensões apresentadas na seção 2.7 e discutidos na seção 3.3.2.2:

a) Práticas de CFC;

b) Estratégias;

c) Variáveis Contingenciais.

As práticas de CFC tiveram dois aspectos objetivos de análise: o uso e a percepção de utilidade para tomada de decisão. O Quadro 66 aponta o comparativo entre a teoria e as unidades de caso estudadas para o uso:

Quadro 66 – Uso das práticas de CFC Teoria x Unidades de Caso

PRÁTICAS	TEORIA	DEMÉTER	SULIS	ARGANTE
	Uso			
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Usada de vez em quando	Nunca	Raramente	Sempre
Acompanhamento da Posição Competitiva	Quase Sempre	Sempre	Sempre	Sempre
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	Muitas vezes	Sempre	Raramente	Sempre
Custeio Estratégico	Raramente	Nunca	Raramente	Sempre
Precificação Estratégica	Quase sempre	Sempre	Usada de vez em quando	Sempre

Nota-se que, no Quadro 66, todas as empresas estudadas utilizam o acompanhamento da posição competitiva como apontado pela literatura. A freqüência de uso do custeio estratégico, também é um fator convergente entre a teoria, Sulis e Argante e divergente para Deméter, que não faz uso de tal prática.

Quanto ao uso da precificação estratégica, as três unidades de estudo a utilizam, sendo que Deméter e Argante sempre a usam; já a Sulis, apenas de vez em quando. Para a avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras, todas são convergentes, apenas a Sulis raramente a utiliza.

Tanto para a teoria quanto para a realidade empresarial da Deméter e da Sulis, o uso da avaliação dos custos dos concorrentes ficou abaixo da média. Porém, nas entidades estudadas, a freqüência de uso foi abaixo da apontada pela teoria. Os dois principais motivos foram a dificuldade no acesso aos dados, por parte da Sulis, e o impedimento legal, segundo a Deméter.

Já a Argante sempre faz uso da análise de custos dos concorrentes, obtendo, assim, uma vantagem competitiva que, somada a outros artefatos, contribuem para esta organização alcançar suas metas e realizar suas estratégias.

Quadro 67 – Utilidade percebida das práticas de CFC: Teoria x Unidades de Caso

PRÁTICAS	TEORIA	DEMÉTER	SULIS	ARGANTE
	Utilidade			
Avaliação dos Custos dos Concorrentes	Útil	Pouco útil	Extremamente útil	Útil
Acompanhamento da Posição Competitiva	Muito útil	Extremamente útil	Muito útil	Muito útil
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras	Útil	Extremamente útil	Muito útil	Útil
Custeio Estratégico	Útil	Pouco útil	Extremamente útil	Muito útil
Precificação Estratégica	Muito útil	Extremamente útil	Extremamente útil	Útil

O Quadro 67 aponta a percepção da utilidade das práticas de CFC; para a Sulis, verificou-se convergência com a teoria, a percepção de valor é até maior nesta empresa do que a descrita pela literatura. Para a Deméter, há convergência apenas nas práticas as quais a organização faz uso. A percepção de valor na Argante foi muito próxima àquelas apresentadas pela teoria.

As quatro abordagens de estratégias foram usadas para explicar o uso e a percepção da utilidade da análise de custos dos concorrentes nas unidades de estudo. O Quadro 68 mostra um comparativo entre a teoria e as unidades de estudo.

Quadro 68 – Estratégias: Teoria x Unidades de Caso

ESTRATÉGIAS	TEORIA	DEMÉTER	SULIS	ARGANTE
Missão Estratégica	Fase construir	Fase colher	Fase manter	Fase construir
Posicionamento Estratégico	Liderança de Custos/ Diferenciação	Diferenciação	Diferenciação	Diferenciação
Tipologia Estratégica	Prospector	Prospector	Prospector	Prospector
VBR	Alto valor	Alto valor	Alto valor	Alto valor
	Raro	Raros	Raros	Raros
	Inimitável e insubstituível	Difíceis de imitar	Difíceis de imitar	Difíceis de imitar e substituir

Observam-se, no Quadro 68, algumas similaridades entre as unidades de estudo. Por exemplo, todas têm como posicionamento estratégico a diferenciação, recursos de alto valor, raros e difíceis de imitar pelos concorrentes e seguem a mesma tipologia estratégica: prospector. A grande diferença está na missão estratégica: a Deméter está na fase de colher, a Sulis, na fase manter e Argante, na fase construir.

A literatura aponta que a análise de custos dos concorrentes é crítica para o sucesso da estratégia de liderança de custo e muito importante para a diferenciação. Além disso, segundo a teoria, empresas que possuem informações de custo sobre os concorrentes tomam decisões estratégicas mais agressivas e têm mais sucesso do que as empresas que não dispõem dessa informação.

A Deméter declarou que não faz uso, tampouco percebe valor na análise de custos dos concorrentes uma vez que entende que, legalmente, está proibida de efetuar tal prática sob pena de ser autuada como formadora de cartel. A Sulis, embora considere a análise de custos dos concorrentes como extremamente útil, apenas a utiliza raramente A principal alegação é a não disponibilidade de informações sobre os concorrentes.

A Argante, por sempre analisar os custos dos concorrentes, conhece sua posição de custos perante o setor farmacêutico, corroborando a literatura. O conhecimento das vantagens ou

desvantagens de custo dos concorrentes permite à Argante se antecipar ao comportamento futuro do mercado. Além disso, as análises das informações de custos externos podem ter profundas implicações na própria empresa: influenciar o comportamento do investimento, a quantidade de produção e a política de preços.

A literatura aponta que as taxas de utilização, assim como a percepção do auxílio do uso de análise de custos dos concorrentes, são maiores em empresas que adotam a estratégia prospector, conforme Quadro 68. Este fato não se confirma para a Deméter; para a Sulis, a entidade pesquisada confirma a teoria para a percepção de valor já que a análise de custos dos concorrentes, para ela, é extremamente útil, já a utilização não foi a mesma descrita pela literatura.

A estratégia seguida pela Argante é a prospector e a empresa sempre faz uso da análise de custos dos concorrentes. A grande dificuldade da estratégia prospector é adequar o processo de inovação com a eficiência das operações. A análise de custos dos concorrentes pode ser uma ferramenta importante para mitigar esta dificuldade.

Nota-se que adotar uma tipologia estratégica mais orientada às análises externas, como a prospector, não foi suficiente para garantir que a Deméter e a Sulis usassem e/ou percebessem valor no uso de análise de custos dos concorrentes, conforme descrito pela teoria e apontado na Argante.

A missão estratégica trouxe subsídios importantes ao estudo. A teoria constatou que as empresas cujas unidades de negócio seguem a missão estratégica na fase construir percebem mais utilidade e têm taxas de utilização mais elevadas na análise de custos dos concorrentes do que aquelas que seguem a missão estratégica nas fases colher ou manter, como apontado no Quadro 68.

Em parte, pode-se explicar o não uso e a falta de percepção de valor da empresa Deméter para análise de custos dos concorrentes, uma vez que ela segue a fase colher, isto é, a empresa está disposta a sacrificar participação no mercado para maximizar rentabilidade e fluxo de caixa de curto e médio prazo.

Para a Sulis, pode-se explicar a raridade no uso da análise de custo dos concorrentes, pelo fato de que na fase manter a entidade já conquistou uma fatia de mercado e necessita de um retorno sobre o investimento capaz de atrair novos investidores e conservar os atuais. A alta percepção da utilidade do uso da análise de custos dos concorrentes, também pode ser explicada pela missão estratégica na fase manter. A fase manter, assim como construir, busca expansão de mercado e informações sobre os concorrentes.

A Argante corrobora a teoria no quesito missão estratégica. De fato, esta unidade de estudo busca fatias de mercado e superioridade competitiva por meio da inovação. Para tanto, a entidade desenvolve uma forte necessidade de conhecer o comportamento do mercado, características da fase construir. Uma das formas é por meio da análise de custos dos concorrentes.

As unidades estudadas apresentam posicionamento estratégico e tipologia estratégica similares, divergindo na missão estratégica. Observa-se que, conforme a fase das unidades de negócios das empresas, o uso e a percepção de valor de análise de custos dos concorrentes foram evoluindo. Por ser um estudo de caso múltiplo, não se pode generalizar as conclusões; entretanto, para as empresas pesquisadas, a missão estratégica foi preponderante para uso e utilidade da análise de custos dos concorrentes. A empresa na fase construir – Argante – faz uso e percebe valor na análise de custos dos concorrentes; a organização na fase colher – Deméter – não faz uso e não percebe valor em tal prática; e a entidade na fase manter – Sulis – apresentou-se no meio termo, com alta percepção de valor, porém com pouco uso.

O Quadro 69 apresenta o resumo das variáveis contingenciais estudadas nos três casos. As variáveis contingenciais estudadas foram porte da organização, tipo de indústria, competição, existência de área de IC ou equivalente, área responsável pela IC e treinamento em IC e em Contabilidade.

Quadro 69 – Variáveis Contingenciais: Teoria x Unidades de Estudo

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	TEORIA	DEMÉTER	SULIS	ARGANTE
Variáveis Contingenciais	Porte da organização	Grande	Grande	Grande	Grande
	Tipo da indústria	Não há	Agronegócios	Farmacêutico	Farmacêutico
	Competição	Grande Rivalidade	Rivalidade	Grande rivalidade	Grande rivalidade
	Existência de IC	Sim	Sim	Sim	Sim
	Área responsável	Controladoria	Marketing	Planejamento Estratégico	Negócios e Inovação
	Treinamento em IC	Sim	Não	Sim	Sim
	Treinamento em Contabilidade	Sim	Não	Não	Não

No Quadro 69, vê-se que todas as unidades pesquisadas são de grande porte. A variável porte da organização foi um ponto convergente entre teoria e prática, para a Sulis e Argante, já que ambas usam e percebem valor na análise de custos dos concorrentes. Ao contrário, a Deméter, mesmo sendo de grande porte, não faz uso, tampouco percebe valor em tal prática.

Por se tratar de um estudo de caso, ainda que múltiplo, não há evidências suficientes para afirmar que seja característica do setor farmacêutico usar e perceber valor na análise de custos dos concorrentes e, no outro extremo, o setor de agronegócio desprezar este artefato.

Embora, como afirme a teoria que empresas que pertençam a setores com grande rivalidade tendem a fazer análise de custos dos concorrentes, não se verificou tal prática na Deméter ainda que ela pertença ao setor de agronegócios em que há rivalidade entre os concorrentes. As empresas Sulis e Argante pertencem à indústria farmacêutica em que há grande rivalidade entre os concorrentes e percebem utilidade na análise de custos dos concorrentes; entretanto, verificou-se que, para a primeira, tal prática é usada raramente, já a segunda sempre faz uso.

Por se tratar de um estudo de caso, mesmo que múltiplo, não se pode generalizar que a análise de custos dos concorrentes seja prática usada e/ou com grande percepção de utilidade para o setor farmacêutico e sem uso e/ou utilidade para o setor de agronegócios. As evidências encontradas são suficientes para inferir sobre as empresas pesquisadas.

A literatura aponta que empresas que tenham área formal voltada às atividades de IC tendem a utilizar e perceber valor em análise de custos dos concorrentes em proporção maior do que aquelas que não tenham área de IC. Além disso, a teoria aponta a Controladoria como responsável pela IC nas empresas.

A Deméter tem uma área específica para coleta de informações sobre os concorrentes, a qual é subordinada à área de Marketing. A empresa Sulis tem uma área específica para coleta de informações sobre os concorrentes, a qual é subordinada à área de Planejamento Estratégico. A Argante tem área de IC a qual se reporta diretamente ao CEO da empresa.

Observa-se, no Quadro 69, que nas três unidades estudadas a Controladoria não é a área responsável pelas atividades de IC, como apontado pela teoria. As unidades de estudo alegam que as atividades de IC requerem um alto grau de flexibilidade, criatividade, liberdade e subjetividade, características opostas à Controladoria.

A teoria apresenta que empresas que incentivam o treinamento dos empregados ligados a IC, de um lado para obter informações sobre os concorrentes, do outro, em contabilidade, tendem a utilizar a análise de custos dos concorrentes.

A Deméter não tem como política incentivar tais treinamentos aos profissionais de IC da corporação. Já a Sulis e a Argante promovem treinamento para os analistas e equipe de vendas no sentido de obter informações sobre os concorrentes, principalmente, dos médicos, principais clientes dessas organizações. Estas informações envolvem a quantidade de remédios prescritos de cada laboratório pelos médicos que são cruzadas com os dados da auditoria nas farmácias, ou seja, é importante para as empresas saber relação entre prescrição do remédio e efetividade de compra pelos pacientes.

As empresas Deméter, Sulis e Argante não promovem treinamento aos profissionais envolvidos em atividades de IC no sentido de obter informações contábeis de seus concorrentes.

Por fim, as fontes de dados, de informação, a forma de divulgação das informações e as decisões que as empresas pesquisadas tomam são pontos de convergência com a teoria. Ainda

que não seja de forma exaustiva, a Deméter e a Sulis fazem uso das técnicas descritas pela teoria.

Observa-se também que a Argante faz uso dos principais instrumentos descritos pela teoria no quesito divulgação da informação e no uso das informações financeiras e contábeis – inclusive as de custos – dos concorrentes para auxílio à tomada de decisão na Argante.

4.3.1 Análise Cruzada dos Resultados

Este subtópico tem por objetivo apresentar as análises de cada um dos três casos pesquisados e responder à questão de pesquisa formulada no Capítulo 1 desta dissertação. Para tanto, utilizou-se a métrica apresentada no tópico 2.7 Síntese da estrutura conceitual de análise de custos dos concorrentes e explicada no item 3.3.2.2 Técnicas de análise de dados.

Todo o trabalho de campo, e este subtópico, basearam-se no uso e na percepção das práticas de CFC, nas quatro abordagens de estratégias pesquisadas e nas variáveis contingenciais apontadas pela teoria.

Nos próximos parágrafos, em que são apresentados e analisados os dados da pesquisa de campo desta dissertação, o texto foi organizado de modo a facilitar a reflexão e responder à questão de pesquisa do presente trabalho.

A teoria listou cinco práticas de CFC, as quais as empresas geralmente usam e percebem utilidade para o apoio à tomada de decisão, a saber: acompanhamento da posição competitiva, precificação estratégica, avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras, avaliação dos custos dos concorrentes e custeio estratégico.

A Deméter usa e percebe valor no acompanhamento da posição competitiva, na precificação estratégica e na avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras. Já as práticas de CFC, custeio estratégico e avaliação dos custos dos concorrentes não são usados e não há percepção de valor por esta entidade. Desta forma, no que tange às práticas de CFC, a empresa Deméter não apresenta uso e percepção de valor para as duas práticas, inclusive para análise de custos dos concorrentes.

A Sulis sempre usa o acompanhamento da posição competitiva; de vez em quando, a precificação estratégica e raramente, avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras, avaliação dos custos dos concorrentes e custeio estratégico. Todas as práticas são, no mínimo, muito úteis à organização. Desta forma, no que tange às práticas de CFC, a empresa Sulis apresenta uso e percepção de valor às principais práticas descritas pela literatura, inclusive para análise de custos dos concorrentes.

A Argante sempre usa e percebe valor no acompanhamento da posição competitiva, na precificação estratégica, avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras, avaliação dos custos dos concorrentes e custeio estratégico. Desta forma, no que tange às práticas de CFC, a empresa Argante apresenta uso e percepção de valor às principais práticas descritas pela literatura, inclusive para análise de custos dos concorrentes.

Já a teoria aponta que, na dimensão da estratégia, a análise de custos dos concorrentes tende a ser mais usada e ter mais percepção de valor nas empresas que seguem a missão estratégica fase construir, o posicionamento estratégico tanto de liderança de custos quanto diferenciação, a tipologia prospector e recursos raros, de alto valor, inimitáveis e insubstituíveis do que nas demais.

A Deméter segue a missão estratégica na fase colher, o posicionamento estratégico de diferenciação, a tipologia estratégica do tipo prospector e recursos raros, de alto valor e difíceis de imitar. As quatro abordagens de estratégias da entidade são aquelas descritas pela literatura, exceto a missão estratégica; como esta unidade de estudo não faz uso, tampouco percebe utilidade em análise de custo dos concorrentes, pode-se concluir que as dimensões estratégicas descritas pela literatura estão presentes na Deméter.

A Sulis segue a missão estratégica na fase manter, o posicionamento estratégico de diferenciação, a tipologia estratégica do tipo prospector e recursos raros, de alto valor e difíceis de imitar. As quatro abordagens de estratégias da entidade são aquelas descritas pela literatura, exceto a missão estratégica; como esta unidade de estudo raramente faz uso da análise de custos dos concorrentes e a considera extremamente útil pode-se concluir que as dimensões estratégicas descritas pela literatura estão presentes na Sulis.

A Argante segue a missão estratégica na fase construir, o posicionamento estratégico de diferenciação, a tipologia estratégica do tipo prospector e recursos raros, de alto valor e difíceis de imitar. As quatro abordagens de estratégias da entidade são aquelas descritas pela literatura; como esta unidade de estudo sempre faz uso da análise de custos dos concorrentes e a considera útil pode-se concluir que as dimensões estratégicas descritas pela literatura estão presentes na Sulis.

Na dimensão das variáveis contingenciais, a teoria apontou que as empresas que, têm mais tendência a usar e perceber valor na análise de custos dos concorrentes possuem os aspectos-chave seguintes: são organizações de grande porte, o tipo de indústria não se mostrou influenciador, setor com muita rivalidade (competição), existência de área de IC ou similar, Controladoria como área responsável pela IC ou similar e treinamento em atividades de IC e Contabilidade.

A Deméter é uma empresa de grande porte da indústria de agronegócios. No setor há bastante rivalidade, as atividades dos concorrentes são agressivas. A empresa possui uma área formal de IC que responde à Diretoria de Marketing e não promove treinamento dos empregados no sentido de obter informações sobre os concorrentes e, também, não há incentivo ao treinamento em Contabilidade. Nota-se que os elementos apontados pela teoria como incentivadores e inibidores ao uso e percepção de valor da análise de custos dos concorrentes estão presentes na Deméter. Além disso, a Deméter apresenta um novo foco não descrito pela teoria: a questão legal como inibidora ao uso e percepção de valor da análise de custos dos concorrentes.

A Sulis é uma empresa de grande porte da indústria farmacêutica. No setor há grande rivalidade entre os concorrentes. A empresa possui uma área formal de IC subordinada ao Planejamento Estratégico e promove treinamento dos empregados no sentido de obter informações sobre os concorrentes, entretanto, não há incentivo ao treinamento em Contabilidade. Nota-se que os elementos apontados pela teoria como incentivadores e inibidores ao uso e percepção de valor da análise de custos dos concorrentes estão presentes na Sulis.

A Argante é uma empresa de grande porte da indústria farmacêutica. No setor há grande rivalidade entre os concorrentes. A empresa possui uma área formal de IC subordinada ao

CEO da organização e promove treinamento dos empregados no sentido de obter informações sobre os concorrentes; entretanto, não há incentivo ao treinamento em Contabilidade. Nota-se que os elementos apontados pela teoria como incentivadores e inibidores ao uso e percepção de valor da análise de custos dos concorrentes estão presentes na Argante.

Nota-se que a Deméter apresenta mais aspectos descritos como inibidores do que incentivadores ao uso e percepção de valor da análise de custos dos concorrentes, o que pode contribuir para a empresa não usar e perceber a utilidade de tal ferramenta. Já a Sulis apresenta mais aspectos incentivadores do que inibidores, permitindo que a entidade perceba extrema utilidade ainda que use raramente a análise de custo dos concorrentes.

Em relação à Argante, os aspectos incentivadores são, imensa maioria, comparados aos inibidores, desta forma a organização sempre usa e percebe utilidade na análise de custos dos concorrentes, conforme apontado pela literatura.

Este cenário mostra a importância de se trabalhar o tema sob as três dimensões e aspectos-chave pesquisados, mostrando suas características e potencialidades para incentivar ou inibir o uso e a percepção de valor da análise de custos dos concorrentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho tratou do tema análise de custos dos concorrentes à luz de duas abordagens: apresentar um arcabouço teórico sobre análise de custos dos concorrentes e investigar a realidade das práticas de análise de custos dos concorrentes em empresas no Brasil. Para tanto, a questão orientadora e os objetivos de pesquisa foram estabelecidos de maneira a nortear o trabalho.

Este capítulo foi reservado às considerações finais. Nele os dois itens citado acima são retomados de forma a esclarecer as conclusões a que se chegou a respeito de cada um deles. Para uma evidenciação mais clara, optou-se por apresentar em tópicos, a saber:

5.1 Considerações sobre os objetivos da pesquisa

Um objetivo principal e dois secundários foram estabelecidos nesta dissertação. O primeiro objetivo secundário propunha-se a sistematizar o conhecimento sobre análise de custos dos concorrentes em uma estrutura conceitual denominada referencial teórico de análise de custos dos concorrentes.

A pesquisa atingiu o propósito a que se dispôs, uma vez que foi possível organizar o que se tem escrito sobre o tema em uma estrutura conceitual pautada em uma perspectiva e três dimensões para o entendimento do tema: (i) sob perspectiva conceitual, o tema consiste em uma parte da interseção entre Estratégia, Inteligência Competitiva e Gestão Estratégica de Custos; (ii) dimensão de estratégia em que quatro aspectos-chave foram discutidos; (iii) dimensão das práticas de Contabilidade Focada nos Concorrentes em que cinco aspectos-chave foram apresentados e; (iv) dimensão das variáveis contingenciais nas quais sete aspectos-chave foram relacionados. O Capítulo 2 contempla os elementos que evidenciam o cumprimento deste objetivo.

No objetivo secundário seguinte, propôs-se investigar a realidade das práticas de análise de custos dos concorrentes em três empresas privadas que operam no Brasil. Também este foi

atingido, uma vez que se conseguiu, por meio de estudos exploratórios de campo, coletar dados sobre o fenômeno análise de custos dos concorrentes junto a duas empresas da indústria farmacêutica e uma do setor de agronegócios. Esses dados foram tratados, analisados e reportados na forma de estudos de caso individuais. A evidenciação completa deste objetivo está contida no Capítulo 4.

Finalmente, o objetivo principal da pesquisa estabeleceu: "verificar se os elementos que compõem o referencial teórico refletem as práticas das empresas objeto de estudo desta dissertação no que tange a análise de custos dos seus concorrentes". Uma vez que se conseguiu sistematizar a estrutura conceitual denominada referencial teórico de análise de custos dos concorrentes e – com base em um roteiro de investigação, construído a partir dessa estrutura – identificar as principais práticas de análise de custos dos concorrentes das empresas objeto de estudo, foi possível, por meio da análise cruzada dos resultados dos casos, verificar em que medida as dimensões e os aspectos-chave do tema estão refletidos na prática das empresas estudadas. Os trabalhos de campo apresentados no Capítulo 4 evidenciam, portanto, que também este objetivo foi atingido.

5.2 Considerações sobre a questão de pesquisa

Esta dissertação teve início com a seguinte questão de pesquisa: "os elementos que compõem o referencial teórico da análise de custos dos concorrentes refletem as práticas adotadas pelas empresas objeto de estudo desta dissertação?"

Para responder essa questão, foi necessário desenvolver a estrutura conceitual denominada referencial teórico de análise de custos dos concorrentes e realizar a pesquisa empírica. O referencial teórico foi estruturado no Capítulo 2. Já a pesquisa empírica tem seus resultados apresentados no Capítulo 4.

Os resultados desta pesquisa, especialmente os constantes no Capítulo 4, indicam que os elementos que compõem o referencial teórico da análise de custos dos concorrentes estão refletidos nas práticas das organizações objeto de estudo, sejam os elementos incentivadores, sejam os elementos inibidores do uso e percepção de valor da análise de custos dos concorrentes, conforme evidenciado no Capítulo 4.

Adicionalmente, o trabalho de campo encontrou um fator inibidor ao uso e à percepção de valor da análise de custos dos concorrentes que não fora descrito na literatura pesquisada. A questão legal foi indicada por uma das unidades de estudo como o principal motivo para não efetuar a análise de custos dos concorrentes, porque entende que está proibida de efetuar tal prática sob pena de ser autuada como formadora de cartel.

5.3 Considerações específicas

A fim de se trazer uma visão geral do trabalho, são apresentadas algumas conclusões pontuais e/ou específicas sobre o referencial teórico e a prática de análise de custos dos concorrentes investigados.

A pesquisa bibliográfica apresentada no Capítulo 2 discutiu a questão teórica do tema. Entende-se que este estudo foi exploratório e, ante o desenvolvimento teórico e à estrutura do referencial teórico sistematizada, não se pode afirmar que a análise de custos dos concorrentes já seja considerada uma teoria consolidada.

Toda a construção da estrutura do referencial teórico foi baseada nas recomendações do que tem de ter uma teoria. Mesmo assim, infere-se que essa área do conhecimento ainda não dispõe dos requisitos que a literatura enumera como necessários para que um conjunto de elementos seja considerado uma teoria. Não obstante, intentou-se oferecer uma contribuição para que se busque tal propósito.

Outro fator importante a ser destacado nesta conclusão é quanto ao cuidado que se deve ter com as generalizações. Não há possibilidade de validar estatisticamente as proposições e conclusões, uma vez que, com apenas três entidades, não é possível fazer afirmativas que possam ser estendidas a toda indústria ou a outras empresas. Os resultados provenientes da pesquisa de campo são válidos para cada caso individualmente e não para a população. A estrutura do referencial teórico, por sua vez, foi organizada sem estar atrelada ao recorte da pesquisa de campo.

Desta forma, a dimensão das estratégias aponta que, individualmente, cada uma das abordagens estudadas é uma condição necessária, mas não suficiente para explicar o uso e a percepção de valor da análise de custos dos concorrentes. As quatro abordagens somadas

contribuem para tal e a missão estratégica se apresentou como o fiel da balança, representando papel preponderante na determinação do uso e percepção de utilidade da análise de custos dos concorrentes.

Esta pesquisa, por ter abordado o tema com um caráter qualitativo e exploratório, permitiu uma maior familiaridade com o objeto estudado. Neste caso, a relação entre teoria e realidade empresarial na análise de custos dos concorrentes, abrindo caminho para estudos futuros.

5.4 Sugestões para estudos futuros

Ante tudo o que se discutiu nesta dissertação, bem como os resultados encontrados, entende-se que há espaço para expandir e melhorar o entendimento da teoria e da prática de análise de custos dos concorrentes. Concluído este trabalho, tem-se a sensação de que apenas alguns tijolos foram erguidos no sentido de construir um panorama mais completo sobre o fenômeno análise de custos dos concorrentes, tamanha é sua abrangência e complexidade. O que se espera é que outros trabalhos se sigam com o propósito de encontrar novos e melhores achados do que os obtidos aqui.

O sentimento do pesquisador é de que, de forma geral, o mundo empresarial, em especial no que se refere à análise de custos dos concorrentes, está em busca de novas pesquisas, novas descobertas. O que se observou é que existem, por parte dos entrevistados, muitas inquietações também. Neste sentido, sugere-se uma aproximação entre o mundo acadêmico e o mundo empresarial para que ambos se completem, no sentido de que juntos possam solucionar suas inquietações.

Nessa busca de apontar, responder e desvendar aspectos da teoria e da realidade prática da análise de custos dos concorrentes, na busca de soluções aos problemas deste estudo, novas inquietações surgiram, as quais são oportunidades para pesquisas futuras e que poderiam trazer contribuições relevantes ao tema aqui estudado.

Diante disso, relacionam-se algumas sugestões para o desenvolvimento de pesquisas futuras:

a) Ampliar a pesquisa para mais empresas, por indústria, a fim de verificar se e em que aspectos as práticas de análise de custos dos concorrentes diferem entre empresas de um mesmo setor;

b) Desenvolver técnicas de análise de custos dos concorrentes. Nesse sentido, a conjugação de engenharia reversa com análise das demonstrações contábeis é um bom ponto de partida;

c) Aplicar uma análise fatorial, por meio de um questionário breve, porém completo, capaz de ser aplicado a um número maior de empresas;

d) Investigar os motivos que justificam ou explicam o porquê de as práticas de análise de custos dos concorrentes serem diferentes entre as entidades;

e) Verificar o uso e a percepção de valor do uso da análise de custos dos concorrentes em uma amostra mais ampla de empresas, podendo entender se o tipo de indústria ou setor é fator incentivador, inibidor ou indiferente para tal prática;

f) Efetuar estudos para as demais práticas de CFC e identificar as características e aspectos que as empresas adotam;

g) Investigar o papel da Controladoria e da Contabilidade Gerencial para avaliação do ambiente competitivo e no processo de análise de custos dos concorrentes;

h) Investigar a realidade das pequenas e médias empresas no monitoramento do ambiente concorrencial, sobretudo nos custos;

i) Replicar o presente trabalho para empresas que sigam a missão estratégica na fase desinvestir;

j) Analisar se o aumento no incentivo em treinamento em Contabilidade e custos é relevante para que as empresas usem e percebam utilidade na análise de custos dos concorrentes;

k) Analisar a influência do posicionamento estratégico sobre a qualidade e a extensão da IC e sua capacidade em entregar informações sobre os custos dos concorrentes;

l) Investigar a interface entre análise de custos dos concorrentes e custeio alvo;

m) Desenvolver pesquisa que verifique se, em que medida, a análise de custos dos concorrentes contribui para melhora no desempenho organizacional.

Essas são apenas algumas das várias questões e sugestões que poderiam ser desenvolvidas pela comunidade pesquisadora de análise de custos dos concorrentes. Espera-se poder dar continuidade ao presente trabalho, desenvolvendo pesquisas que possam contribuir para esclarecê-las.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, S.; GUILDING, C. Competitor-focused accounting applied to a hotel context. International. **Journal of Contemporary Hospitality Management**, 18(3): 206-218, 2006.

BALDUÍNO, J. H. **Contabilidade Estratégica: um estudo de caso de informações sobre competidores em uma empresa industrial**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

BALESTRIN, A.; VARGAS, L. M. **Monitoramento do Ambiente Concorrencial na Indústria Metal-Mecânica da região de Caxias do Sul/RS**. *In*: Anais do 22º Encontro da ANPAD. Foz do Iguaçu/PR, 1998.

BARNEY, J. B. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage**Journal of Management,** Vol. 17, n.1, p.99-120, 1991.

BARNEY, J. B.; WRIGHT, M.; KETCHEN JR, D. J. The resource-based view of the firm: ten year after 1991. **Journal of Management**, v. 21, p. 625-641, 2001.

BARTZ, D.; STAUDT, T.; SOUZA, M. A. de. Gestão Estratégica de Custos: uso de Engenharia Reversa na análise de custos dos concorrentes. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 2(3), p. 167-175, setembro/dezembro 2005.

BASSO, L. F. C.; LOUREIRO, R.; KIMURA, H. **Recursos, vantagens competitivas e desempenho de empresas: Um estudo do setor de alimentos no Brasil**. 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006.

BERNHARDT, D. C. I want it fast, factual, actionable – tailoring competitive intelligence to executives' needs. **Long Range Planning**, vol. 27, nº. 1, p. 12-24, 1994.

BHIMANI, A.; KESHTVARZ, M. H. British Management Accountants: Strategically Oriented. **Journal of Cost Management**, 13 (2), p. 14-35, 1999.

BLEIL, C.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Mensuração Econômica da Cadeia de Valor do Segmento Madeireiro de Pinus: um Estudo de Caso. **Gestão & Regionalidade**, 2008, vol. 24, nº 70, mai-ago, p. 43-58.

BOAVENTURA, J. M. G; FISCHMANN, A. A. Estudo dos conceitos sobre o conteúdo da estratégia: Uma ilustração no campo da Tecnologia da Informação. *In*: THIRD INTERNATIONAL CONFERENCE OF IBEROAMERICAN ACADEMY OF MANAGEMENT, 2003, São Paulo - SP. **Third International Conference of Iberoamerican Academy of Management**, 2003. v. 01.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. São Paulo, 2006. 341p. Tese de Doutoramento em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo.

BOSCOV, C. P.; ROCHA, W. **Sistemas de Informação sobre Concorrentes: uma análise sobre a teoria e a práxis e sobre o papel da Controladoria**. 1º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, 2004.

BRESNAHAN, T. Empirical studies of industries with market power. *In*: SCHMALENSEE, R.; WILLIG, R. (Eds.), **Handbook of industrial organization**. Amsterdam: North Holland, 1989.

BROMWICH, M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. **Accounting, Organizations and Society**, 15, p. 27-46, 1990.

BRUNS JR, W.J.; WATERHOUSE, J.H. Budgetary control and organization structure. **Journal of Accounting Research**, 13 (2): p. 177-203, 1975.

CARNEIRO, J. M. T.; CAVALCANTI, M. A. F. D.; SILVA, J. F. da. **Porter revisitado**: **análise crítica da tipologia estratégica do mestre**. *Rev. adm. contemp.* [online]. 1997, vol.1, n.3, pp. 7-30. ISSN 1415-6555, acessado em 25.11.2009.

CASELLA, B. **Análise de custos de concorrentes: estudo exploratório no setor de celulose e papel**. São Paulo, 2008. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

CASTRO, C. de M. **A prática da Pesquisa**. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1978.

CHEN, M. Competitor analysis and interfirm rivalry: Towards a theoretical integration, **Academy of Management Review**, **21**(1), pp. 100–134, 1996.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Cost Analysis Outside the Organization. **Cost Management**. May/ June 2004.

CRAVENS, K. S.; GUILDING, C. An Empirical Study of the Application of Strategic Management Accounting Techniques. **Advances in Management Accounting**, Vol. 10, pp. 95-124, 2001.

DELANEY, J. T.: HUSELID, M. A. The impact of human resource management practices on perceptions of organizational performance. **Academy of Management Journal**, 39 (4): 949-969, 1996.

DEMSKI, J. S.; FELTHAM, G. A. **Cost determination: A conceptual approach**. Ames, IA: Iowa State University Press, 1976.

DESCHAMPS, J.-P.; RANGANATH NAYAK, P. **Product-Juggernauts**. HBS Press, 1995.

DIEHL C. A.; CAPALONGA, G; SOUZA, M. A. de; ZANINI, F. A. **As Estratégias Percebidas sob o Enfoque Teórico do Posicionamento, da Visão Baseada em Recursos, da Missão e da Tipologia: Um Estudo com Empresas Gaúchas**. 9º. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2009.

DIEHL, C. A.; GONÇALO, C.R. **Gestão estratégica de custos: uma estrutura para análise da estratégia praticada aplicada em empresas de serviços**. IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil de 28 a 30 de novembro de 2005.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. de. Formação, certificação e educação continuada: um estudo exploratório do profissional contábil sob a óptica das empresas head hunters. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, Vol. 4(3), p. 233-248, setembro/dezembro, 2007.

DIXON, R., Accounting for Strategic Management: A Practical Application. **Long Range Planning**, Vol. 1, p. 272-279, 1998.

FISCHMANN, A. **Implementação de estratégias: identificação e análise de problemas**. São Paulo, 1987. 207 p. Tese (Livre-Docência em Administração) – Universidade de São Paulo.

FULD, L. M. **Inteligência competitiva:** como se manter à frente dos movimentos da concorrência e do mercado. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

GHOSHAL, S.; WESTNEY, D. E. Organizing competitor analysis systems. **Strategic Management Journal**, 1991.

GORDON, I. H. **De olho na Concorrência – como vencer a batalha por mercados e clientes**. São Paulo: Futura, 2004.

GOVINDARAJAN, V.; GUPTA, A. K. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. **Accounting, Organizations and Society**, 10, 51-66, 1985.

GRANT, R. M. The resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. **California Management Review**. Berkeley, v. 33, Issue 3, Spring 1991.

GRANT, R. M. **Contemporary strategy analysis: concepts, techniques, applications**. Cambridge: Blackwell, 1992.

GUERRA, A. R.; ROCHA; W.; CORRAR, L. J. Análise do impacto das variações de receitas nos lucros das empresas com diferentes estruturas de custos. **Revista de Administração**, São Paulo, v.42, n.2, p.227-238, abr./maio/jun. 2007.

GUILDING, C. Competitor-focused accounting: an exploratory note. **Accounting, Organizations and Society**, 24 (7): 583-595, 1999.

GUILDING, C.: CRAVENS, K. S.: TAYLES, M. An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. **Management Accounting Research**, 11 (1), March, p. 113-135, 2000.

GUPTA, A. K.; GOVINDARAJAN. V. Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. **Academy of Management Journal** (pre-1986), v. 27, n. 1; p. 25-41, mar. 1984.

HEINEN, K.C.; HOFFJAN, A. The strategic relevance of competitor cost assessment – An empirical study regarding competitor accounting. **Jamar**, vol. 3 – n. 1, 2005, p.17-34.

HESFORD, J.W. An Empirical Investigation of Accounting Information Use in Competitive Intelligence, **Journal of Competitive Intelligence and Management**, Volume 4, n. 3, p. 17-49, 2008.

HIRATA, P. S.; ALMEIDA, F. C. de. **L.E.SCAning® – Entendendo e implantando um sistema de inteligência competitiva**. Trabalho apresentado no XXXIII Enanpad. São Paulo, 2009.

HOFER, C.W; SCHENDEL. D. **Strategy formulation: analytical concepts**. St. Paul: West Publishing, 1978.

HOOPES, D. G., MADSEN, T. L., & WALKER, G. Guest editors' introduction to the special issue: why is there a resource-based view? Toward a theory of competitive heterogeneity. **Strategic Management Journal**, 24, 889-902, 2003.

HOUAISS. **Dicionário Houaiss** da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009. Disponível em: <http://v.houaiss.uol.com.br>. Acesso em: 6 de junho de 2009.

IMA (INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS). Developing comprehensive competitive intelligence. In: **Statements on Management Accounting**. Montvale: IMA, 1996.

JONES, L. Competitor cost analysis at Caterpillar. **Management Accounting** (EUA), 32-38, 1988.

KAHANER, L. **Competitive intelligence: from black ops to boardrooms: how business gather, analyze and use information to succeed in the global marketplace**. New York: Simon & Shuster, 1996.

KALD, M.; NILSSON, F.; RAPP, B. On strategy and management control: the importance of classifying the strategy of the business. **British Journal of Management**, v. 11, p. 197-212, 2000.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais**. São Paulo: EPU, 1980.

KOTLER**,** P. **Administração de Marketing**. 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2006.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia do trabalho científico**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LORD, B. R. Strategic Management Accounting: the Emperor's New Clothes? **Management Accounting Research**, 7 (3), September, pp. 347-366, 1996.

MARREN, P. B. Competitor Cost Structure or, The Great White Whale. **Competitive Intelligence Magazine**, 1 (3), p. 13-16, 1998.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª Ed. São Paulo: Altas, 2003.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, G. de A. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2008, 2ª ed.

MATHIEU, J. E.; TANNENBAUM, S. I.; SALAS, E. Influences of individual and situational characteristics on measures of training effectiveness. **Academy Management Journal**, 35 (4): 828-847, 1992.

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: Influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**, 56 (4): 813-829, 1981.

MEYER, C. **Diffusion of Strategic Management Accounting innovations in Denmark**. Working Paper, Copenhagen Business, School 2004.

MILANI FILHO, M. A F.; ROCHA, W.; CORRAR, L. J. **Informações sobre concorrentes: um estudo exploratório**. *In*: 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007.

MILES, R. E; SNOW, C. C. **Organizational strategy, structure, and process**. New York: McGraw-Hill, 1978.

MILES, R. E; SNOW, C. C.; MEYER; A. D; COLEMAN JR., H. J. Organizational strategy, structure, and process**. The Academy of Management Review** (pre-1986); Jul. 1978.

MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B; LAMPEL, J. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MINTZBERG, H; QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2001 3ºed.

MOON, P.; BATES, K. Core analysis in strategic performance appraisal. **Management Accounting Research**, v. 4, p. 139-152, 1993.

NASSIF, M. E.; RIBEIRO, C. E.; CAIXETA, M. L. Inteligência Competitiva: o relato de dois casos brasileiros. In: **Informação & Informação**, América do Norte, 1314 12 2008. Disponível em < http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/informacao/article/view/1834/1548> acessado em 26.11.2009.

OLIVER, C. Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 9, p. 697-713, 1997.

PFEFFER, J. **Vantagem Competitiva através de Pessoas**. São Paulo: Makron Books, 1994.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: Técnica para análise de indústria e da concorrência**. Tradução por Elizabeth Maria de Pinho Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

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

ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. São Paulo, 1999. 148p. Tese de Doutoramento em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo.

ROCHA, W.; CARNEIRO, C. M. B. ARAÚJO, O. C. **Análise de custos de concorrentes: proposta de um modelo de relatório para análise de posicionamento estratégico**. Trabalho apresentado no VII Congresso Brasileiro de Custos. Recife, UFPE, 2000.

ROUACH, D.; SANTI, P. Competitive Intelligence Adds Value: Five Intelligence Attitudes. **European Management Journal**. Vol. 19, Nº. 5, p. 552–559, 2001

RUSSELL, J. S.; TERBORG, J. R.; POWERS, M. L. Organizational performance and organizational level training and support. **Personnel Psychology**, 38: 849-863, 1985.

SCHMALENSEE, R. **Inter-industry studies of structure and performance**. In: SCHMALENSEE, R.; WILLIG, R. (Eds.), Handbook of industrial organization. (p. 951-1009). Amsterdam North Holland, 1989.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. Making strategy explicit in cost analysis: a case study. **Sloan Management Review**, Spring, p. 19-29, 1988.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. What "drives" cost a strategic cost management perspective? Advances in **Management Accounting**, 2, 27-46, 1993.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A Revolução dos Custos**. 6 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting** (UK), 26-29, 1981.

SIMMONDS, K. The accounting assessment of competitive position. **European Journal of Marketing,** 20, p. 16-31, 1986.

SNOW, C. C.; HREBINIAK, L. G. Strategy, distinctive competence and organizational performance. **Administrative Science Quarterly**, 25, 317-336, 1980.

SOUZA, B. C. de; ROCHA, W. **Gestão de custos interoganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados**. São Paulo: Altas, 2009.

SOUZA, M. A.; BARTZ, D.; STAUDT, T. **Análise dos Custos de Concorrentes: Aplicação da Engenharia Reversa em uma Empresa do Setor Calçadista**. *In*: XXIX ENANPAD, Brasília, 2005.

STIGLER, G.J. A theory of oligopoly. *In*: WILLIAMSON, O.E. (Ed.). **Industrial Organization**. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Co, 1996.

SUBRAMANIAN, R.; ISHAK, S. T. Competitor analysis practices of US companies: an empirical investigation. **Management International Review**, First Quarter 1998; 38, 1, pp.7-23.

WARD, K. **Strategic management accounting**. Oxford: British Library, 1993.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE 1

Questionário Análise de Custos dos Concorrentes

Bloco A – Dados sobre o Entrevistado e a Empresa

Neste bloco são obtidos os dados do entrevistado e da empresa, seu tempo de empresa, função, seus objetos de decisão, como entidades de classes, dados macro e microeconômicos.

1) Personagem a ser entrevistado:
2) Qual o cargo que ocupa?
3) Qual a função?
4) A qual área funcional se reporta?
5) Quanto tempo de empresa?
6) Qual sua formação?
7) Quantos empregados estão sob sua coordenação?
8) A empresa incentiva o treinamento dos empregados?
9) A empresa prepara seus empregados no sentido de obter informações sobre os concorrentes?
10) A empresa participa de associações de classes?
11) A empresa acompanha os dados macroeconômicos e ações governamentais para o seu segmento de atuação?
12) A empresa costuma acompanhar as publicações específicas da indústria?
13) Nossa participação de mercado é: _____%.
14) A Receita de Vendas no último ano foi de: R$_____.
15) Nosso lucro, no último ano, foi de: R$_____.
16) Nosso Retorno sobre o Ativo no último ano foi de: _____%.
17) Nosso retorno sobre o Investimento no último ano foi de: _____%.
18) Número de empregados da Organização:_____.

Bloco B – Estratégias da Empresa

Neste bloco, pretende-se identificar as estratégias adotadas pela organização, dentre as quatro abordagens sugeridas no Referencial Teórico.

Métodos para alcançar uma Vantagem Competitiva

1) Organizações utilizam estratégias distintas para criar e sustentar uma vantagem competitiva. As estratégias de uma organização colocam uma ênfase exclusiva sobre diversos métodos competitivos. Por favor, classifique a posição de sua empresa em relação à lista dos concorrentes da sua indústria competitiva sobre os métodos listados a seguir:

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Muito Fraco	Fraco	Neutro	Forte	Muito Forte

Ênfase em Pesquisa e Desenvolvimento	1	2	3	4	*5*
Desenvolvimento de Novos Produtos	1	2	3	4	*5*
Gastar uma porcentagem da Receita de Vendas em Pesquisa e Desenvolvimento	1	2	3	4	*5*
Gastar uma porcentagem da Receita de Vendas em Despesas de Propaganda	1	2	3	4	*5*
Identificação da marca	1	2	3	4	*5*
Imagem da marca	1	2	3	4	*5*
Inovação em técnicas de marketing	1	2	3	4	*5*
Atividades para desenvolvimento de mercado	1	2	3	4	*5*
Gastar uma porcentagem da Receita de Vendas em Despesas de Marketing	1	2	3	4	*5*
Caracterização dos produtos	1	2	3	4	*5*
Preço de Venda dos produtos	1	2	3	4	*5*
Segmentação de Mercados com preços mais elevados	1	2	3	4	*5*
Desenvolver e refinar produtos existentes	1	2	3	4	*5*
Importância de programas de redução de custos	1	2	3	4	*5*
Processos de inovação da produção	1	2	3	4	*5*
Capacidade de produzir produtos especiais	1	2	3	4	*5*
Experiência/treinamento de pessoal	1	2	3	4	*5*
Análise de impostos incidentes na operação conciliada às estratégias logísticas	1	2	3	4	*5*
Análise das matérias-primas empregadas na produção dos produtos do concorrente e solicitação ao Governo de aumento do Imposto de Importação incidentes nestas matérias-primas, caso haja produção nacional de nossa parte	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*

Orientação Estratégica da Empresa

2) Os parágrafos abaixo indicam quatro tipos de empresas, cada qual caracterizada por uma orientação estratégica específica. Por favor, leia as descrições e selecione o tipo que mais se aproxima da sua empresa.

Tipo	Descrição	Marque "x"
1	Este tipo de organização tenta localizar e manter um nicho seguro de produtos ou áreas de serviços relativamente estáveis. A organização tende a oferecer um limitado número de produtos e serviços em relação aos concorrentes e tenta manter seu domínio ofertando produtos de maior qualidade, serviço superior, menor preço e assim por diante. Muitas vezes, este tipo de organização não está na vanguarda de desenvolvimento do setor – tende a ignorar mudanças setoriais que não têm influência nas áreas correntes de operação e concentração em vez disso faz o melhor trabalho possível numa área limitada.	
2	Este tipo de organização opera em mercados que sofrem redefinições periódicas. A organização valoriza ser a primeira em novos produtos e mercados mesmo se este esforço não for altamente lucrativo. A organização responde rapidamente aos sinais a respeito das áreas de oportunidade e esta resposta normalmente conduz a novas rodadas de ações competitivas. Entretanto, este tipo de organização pode não manter a mesma fatia de mercado em todas as áreas de atuação.	
3	Este tipo de organização procura manter estáveis e limitadas linhas de produtos e serviços, enquanto que ao mesmo tempo movimenta-se num conjunto cuidadosamente selecionado de produtos, desenvolve os mais promissores e novos produtos da indústria. A organização raramente é a primeira a lançar novos produtos ou serviços. Entretanto, pelo cuidadoso acompanhamento das ações da concorrência, nas suas áreas base de produtos estáveis, a organização pode ser a segunda com o custo mais eficiente do produto ou serviço.	
4	Este tipo de organização não aparenta ter uma orientação consistente de produto-mercado. A organização geralmente não é agressiva na manutenção de produtos já estabelecidos como alguns dos seus concorrentes, nem está disposta a assumir tantos riscos como outros concorrentes. Pelo contrário, a organização responde nas áreas em que é forçada pelas pressões ambientais	

3) Por favor, escolha o número da escala que indica a opção que mais reflete o seu grau de concordância em relação à missão estratégica da sua organização:

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente

Práticas	**Avaliação**				
Para aumentar as vendas e a participação de mercado, a empresa está disposta a aceitar retornos sobre o investimento mais baixos no curto e médio prazo.	1	2	3	4	5
Para maximizar a rentabilidade e o fluxo de caixa de curto ou médio prazo, a empresa está disposta a sacrificar a participação no mercado.	1	2	3	4	5
A empresa está disposta a manter a participação no mercado e obter um retorno razoável sobre o investimento.	1	2	3	4	5
A empresa se prepara para ser vendida ou liquidada.	1	2	3	4	5

4) Por favor, escolha o número da escala que indica a opção que mais reflete o seu grau de concordância em relação ao tipo de estratégia da sua organização:

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente

A organização procura minimizar seus riscos e maximizar suas oportunidades de lucro.	1	2	3	4	5
A organização tem como padrão se ajustar às tendências de mercado já que o mercado é instável.	1	2	3	4	5
A organização busca isolar uma parcela do mercado para criar um domínio estável, impedindo que concorrentes entrem no seu terreno.	1	2	3	4	5
A organização preocupa-se com a estabilidade e atuar em um conjunto limitado de produtos para um segmento estreito no mercado potencial.	1	2	3	4	5
A organização procura estabelecer um ambiente mais dinâmico e inovador em relação à concorrência.	1	2	3	4	5
A organização busca atingir o equilíbrio entre inovação, ganhar mercados e lucratividade.	1	2	3	4	5
A organização exibe um padrão de ajustamento ao seu ambiente já que falta um mecanismo de respostas que antecipe mudanças ambientais.	1	2	3	4	5

5) Por favor, escolha o número da escala que indica a opção que mais reflete o seu grau de concordância em relação aos recursos da sua organização:

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente

Os recursos da empresa possuem alto valor	1	2	3	4	5
Os recursos da empresa são raros	1	2	3	4	5
Meus concorrentes têm dificuldade em imitar os recursos da minha empresa	1	2	3	4	5
Os recursos são plenamente explorados pela empresa	1	2	3	4	5
Os recursos da empresa são insubstituíveis	1	2	3	4	5

Bloco C – Concorrentes

São tratados assuntos relativos aos principais concorrentes da organização. Por meio do questionário, busca-se identificar o conhecimento da empresa em relação aos principais concorrentes, às ações competitivas, entre outras.

1) Quais os principais concorrentes da indústria?

2) Qual a participação de cada um dos concorrentes no segmento?
3) Quais os principais concorrentes da empresa?
4) A empresa vê vantagens em um ambiente competitivo?
5) Quais os principais produtos dos concorrentes?
6) Por favor, indique qual a atividade é mais representativa para a empresa:

Atividades	Marque "x"
Acompanhar relativamente poucos concorrentes	
Acompanhar as principais empresas da indústria	
Acompanhar todas ou a maioria das empresas no setor	

7) Esta seção caracteriza o nível de competição no seu setor. Por favor, indique o grau de concordância para cada sentença a seguir.

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente

Atividades de mercado dos concorrentes-chave tornaram-se muito agressivas	1	2	3	4	5
Nossos concorrentes-chave afetam a organização em muitas áreas (exemplo: precificação, *marketing*, entrega, serviços, produção, qualidade etc.).	1	2	3	4	5
Competição no nosso setor é "degoladora".	1	2	3	4	5
Concorrentes são muito agressivos no corte de custos.	1	2	3	4	5
Concorrência por preço é uma característica do nosso setor.	1	2	3	4	5
Os concorrentes tentam "roubar" empregados de nossa empresa.	1	2	3	4	5
Desconto nos preços é prática comum no nosso setor.	1	2	3	4	5
Concorrentes são agressivos no registro de patentes para proteger propriedade intelectual.	1	2	3	4	5

8) Por favor, preencha o quadro a seguir:

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Muito pior do que a Concorrência	Pior do que a Concorrência	Na média da Concorrência	Melhor do que a Concorrência	Muito melhor do que a Concorrência

Nosso crescimento de vendas é:	1	2	3	4	5
Numa visão geral da posição de mercado, nosso desempenho é:	1	2	3	4	5
Nosso retorno financeiro, tal como Retorno sobre o Ativo é:	1	2	3	4	5

Bloco D – Análise de Custos dos Concorrentes

Aqui são abordados os assuntos relacionados à analise de custos dos concorrentes.

1) A Organização capta informações dos concorrentes? Se sim, especifique quais informações.
2) A empresa conhece os custos dos principais produtos da concorrência?
3) O uso de informações de custos dos concorrentes é contínuo?
4) Se sim, qual a natureza da análise de custos dos concorrentes? (tipo, extensão, freqüência)
5) Se não, por que não? (relevância, disponibilidade, dificuldade, manipulação etc.)
6) Os concorrentes têm preços competitivos para os principais produtos da empresa?
7) Por favor, indique em que medida a Organização efetua a Análise de Custos dos Concorrentes:

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Nenhuma extensão	Pouca extensão	Extensão Moderada	Muito Extensa	Extremamente Extensa

	Avaliação				
Internamente na Organização?	1	2	3	4	5
Externamente à Organização (isto é por consultores)?	1	2	3	4	5

8) Por favor, indique o seu grau de concordância com cada sentença em relação às informações contábeis e financeiras.

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente

O uso de informações contábeis é parte importante da minha atividade de inteligência competitiva.	1	2	3	4	5
A utilização de informações contábeis ajuda-me a entender a posição de nossos concorrentes.	1	2	3	4	5
Dados contábeis são uma das várias partes de dados sobre inteligência que coleto e analiso.	1	2	3	4	5
Avaliação de Custos dos concorrentes ajuda-me a entender os processos dos concorrentes.	1	2	3	4	5
Avaliação de Custos dos concorrentes ajuda-me a entender a minha posição em relação aos concorrentes (*market-share*, lucratividade).	1	2	3	4	5
Conhecer melhor a posição financeira dos concorrentes ajuda-me a entender como eles podem iniciar movimentos competitivos.	1	2	3	4	5
Consigo usar a posição financeira dos concorrentes como prognóstico de como eles podem responder a ameaças competitivas.	1	2	3	4	5
Informações Contábeis não me auxiliam a entender a posição dos concorrentes.	1	2	3	4	5
Avaliação dos Custos dos Concorrentes auxilia os engenheiros de nossa empresa, proporcionando-lhes metas claras.	1	2	3	4	5
Informações financeiras e contábeis úteis são difíceis de obter.	1	2	3	4	5
É difícil para nossos contadores de custos e controladoria obter informações para avaliação dos concorrentes.	1	2	3	4	5
Informações contábeis dos concorrentes não podem ser comparadas porque há diferentes convenções contábeis e adaptações gerenciais.	1	2	3	4	5
Dados de custos na minha empresa, preparados pela contabilidade, são difíceis de usar.	1	2	3	4	5
Trabalho próximo aos contadores, analistas de custos e controladoria ou área financeira.	1	2	3	4	5

Para as questões 9 e 10 utilize os seguintes conceitos:
Avaliação dos custos do concorrente: fornecimento de uma estimativa regular e atualizada dos custos unitários dos concorrentes.
Acompanhamento da posição competitiva: a análise das posições dos concorrentes dentro da indústria para avaliar e acompanhar as tendências, em vendas, a quota de mercado, volume, custos unitários e retorno sobre vendas dos concorrentes
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas: estudo dos números contidos nas demonstrações financeiras e não-financeiras dos concorrentes para estimar seus custos.
Custeio estratégico: a utilização de dados de custos dos concorrentes com base em informação estratégica e de marketing para desenvolver e identificar estratégias superiores.

Precificação Estratégica: a análise dos fatores estratégicos no processo decisório dos preços. Estes fatores podem incluir: reação aos preços dos concorrentes, elasticidade dos preços de mercado, crescimento, as economias de escala e experiência.

9) Por favor, escolha o número da escala que corresponde em que medida a sua organização utiliza as seguintes práticas

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Nunca	Raramente	De vez em quando	Muitas vezes	Sempre

Práticas	**Avaliação**				
Avaliação dos custos do concorrente	1	2	3	4	5
Acompanhamento da posição competitiva	1	2	3	4	5
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas	1	2	3	4	5
Custeio Estratégico	1	2	3	4	5
Precificação Estratégica	1	2	3	4	5

10) Por favor, escolha o número da escala que indica em que medida você considera que as seguintes práticas poderiam ser úteis para a sua organização:

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Sem utilidade	Pouco útil	Útil	Muito útil	Extremamente útil

Práticas	**Avaliação**				
Avaliação dos custos do concorrente	1	2	3	4	5
Acompanhamento da posição competitiva	1	2	3	4	5
Avaliação do concorrente com base em demonstrações financeiras publicadas	1	2	3	4	5
Custeio Estratégico	1	2	3	4	5
Precificação Estratégica	1	2	3	4	5

Bloco E – Fontes de Dados e Informação

Neste bloco, foram abordadas as principais fontes de dados e informações utilizadas para análise de custos dos concorrentes.

1) A seguir tem-se uma lista de fontes de dados, comumente utilizadas pelas empresas. O preenchimento da lista possui duas etapas: i) freqüência de uso e ii) importância da fonte. Na freqüência de uso, por favor, atribua nota de 1 a 5, sendo que 1 significa baixo uso e 5, alto uso. Com relação à importância da fonte, atribua nota de 1 a 5, sendo que 1 significa baixa importância e 5, alta importância**:**

Itens	**Freqüência de uso (5 = alta) (1 = baixa)**	**Importância da Fonte (5 = alta) (1 = baixa)**
Conferências, seminários e feiras de comércio		
Consumidores e clientes		
Empregados contratados da concorrência		
Demonstrações Contábeis e Financeiras		
Internet/Publicações/Comunicados de Imprensa/Propagandas		
Jornais (anúncios de emprego, propagandas, etc.)		
Engenharia Reversa		
Analistas de Mercados e Ações		
Fornecedores		
Arquivos Públicos		

2) A seguir são listadas fontes de dados freqüentemente usadas por praticantes de inteligência competitiva. Por favor, escolha o número da escala que corresponde em que medida a sua organização utilizar as seguintes fontes de informação.

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Nunca	Raramente	De vez em quando	Muitas vezes	Sempre

Fontes de Dados	Avaliação					
Publicações específicas da Indústria	n/a	1	2	3	4	5
Área de Marketing e Vendas	n/a	1	2	3	4	5
Informações Financeiras (relatórios anuais, documentos governamentais etc.)	n/a	1	2	3	4	5
Informações de Custos dos Concorrentes	n/a	1	2	3	4	5
Desenvolvimento de Tecnologias	n/a	1	2	3	4	5
Assuntos públicos	n/a	1	2	3	4	5
Área Recursos Humanos	n/a	1	2	3	4	5
Empregados da Administração Geral	n/a	1	2	3	4	5
Fornecedores	n/a	1	2	3	4	5
Consumidores e clientes	n/a	1	2	3	4	5
Programas de Aquisições ou Alienações	n/a	1	2	3	4	5
Área de Operações	n/a	1	2	3	4	5
Canais de Distribuição	n/a	1	2	3	4	5

1) Por favor, classifique os cinco métodos mais utilizados por sua empresa para divulgação de informações sobre seus concorrentes. Se o item não estiver entre os cinco, não há necessidade de classificá-lo:

Boletins _____	Arquivos centralizados _____
Relatório Personalizado (escrito e formal) _____	Banco de Dados computadorizados _____
Reuniões _____	Folhetos informativos (newsletters) _____
Interação pessoal _____	Apresentações _____
Memorandos Especiais _____	Outros (especificar) _____ _____
Seminários de Treinamento _____	

2) Em questões anteriores, pediu-se para classificar a freqüência do uso de algumas fontes de informação. Nesta seção, por favor, classifique **o nível de análise** efetuado em cada fonte de informação listada a seguir. Ao responder, considere a situação atual. Sua resposta pode variar de coleta e armazenagem (isto é, sem qualquer análise), até análise extensiva (a qual pode incluir desenvolvimento de implicações e/ou criação de cenários).

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Sem Análise	Pouca Análise	Alguma Análise	Análise Moderada	Análise Extensiva

Fontes de Informações	**Avaliação**					
Publicações específicas da Indústria	n/a	1	2	3	4	5
Área de Marketing e Vendas	n/a	1	2	3	4	5
Informações Financeiras (relatórios anuais, documentos governamentais etc.)	n/a	1	2	3	4	5
Informações de Custos dos Concorrentes	n/a	1	2	3	4	5
Desenvolvimento de Tecnologias	n/a	1	2	3	4	5
Assuntos públicos	n/a	1	2	3	4	5
Área Recursos Humanos	n/a	1	2	3	4	5
Empregados da Administração Geral	n/a	1	2	3	4	5
Fornecedores	n/a	1	2	3	4	5
Consumidores e clientes	n/a	1	2	3	4	5
Programas de Aquisições ou Alienações	n/a	1	2	3	4	5
Área de Operações	n/a	1	2	3	4	5
Canais de Distribuição	n/a	1	2	3	4	5

3) As seções anteriores perguntaram sobre o uso de uma variedade de fontes de análise dos concorrentes. Esta seção está focada apenas na utilização de fontes de informações contábeis e financeira. Em que medida são obtidas ou estimadas estas informações dos concorrentes para as seguintes razões:

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Nunca usamos	Raramente usamos	De vez em quando usamos	Muitas vezes usamos	Sempre usamos

	Avaliação				
Determinar gastos de P&D dos concorrentes?	1	2	3	4	5
Avaliar a posição e a força da introdução de um novo produto dos concorrentes?	1	2	3	4	5
Estimar a função de custos dos concorrentes?	1	2	3	4	5
Considerar a aquisição de empresas?	1	2	3	4	5
Para considerar a alienação de uma unidade de negócio já existente?	1	2	3	4	5
Para considerar uma oportunidade de *joint venture*?	1	2	3	4	5
Para efetuar um *benchmark* das atividades dos concorrentes (isto é, custo dos produtos, níveis de estoques, de contas a receber, etc.)	1	2	3	4	5
Outros (favor especificar): _____	1	2	3	4	5

4) Se seu departamento/área coleta informações financeiras e contábeis dos concorrentes, quais as fontes são usadas para obter as informações dos concorrentes?

(Assinale com um X o número associado à resposta que queira atribuir)

1	2	3	4	5
Nunca usamos	Raramente usamos	De vez em quando usamos	Muitas vezes usamos	Sempre usamos

	Avaliação				
Relatórios Anuais	1	2	3	4	5
Documentos Governamentais	1	2	3	4	5
Analistas Financeiros ou Analistas de Ações	1	2	3	4	5
Relatório de Pesquisa de Consultores	1	2	3	4	5
Informações publicadas pelo governo	1	2	3	4	5
Fontes de informações comerciais (órgãos de proteção ao crédito)	1	2	3	4	5

APÊNDICE 2

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

Prezados (as) Senhores (as),

Sua empresa foi identificada como viável para execução de uma pesquisa que tem por objetivo estudar a Análise de Custos de Concorrentes. Agradecemos sua colaboração no atendimento do pesquisador e no preenchimento do questionário.

O estudo interessa às organizações que investem no monitoramento de seus concorrentes, verificando a presença de fatores que propiciam ou inibem sua análise, tal como a literatura a descreve.

Firmamos o compromisso em disponibilizar o relatório da pesquisa à sua empresa e esperamos que a reflexão, da qual seus profissionais irão participar, seja uma ótima oportunidade para analisar situações envolvendo sua realidade organizacional.

As respostas serão tratadas como confidenciais; não haverá divulgação dos nomes dos participantes, assim como não há rastreabilidade dos questionários aplicados. O nome da empresa será mantido em sigilo, assim como não será feita nenhuma referência que permita tal identificação.

Estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos que se façam necessários.

Atenciosamente,

Welington Rocha
Professor Orientador

Rodrigo Pinto dos Santos
Mestrando Pesquisador