

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL DOUTORADO**

LAÉRCIO ROGÉRIO FRIEDRICH

**FATORES CONTINGENCIAIS E SUA RELAÇÃO COM A UTILIZAÇÃO DE
ARTEFATOS PARA ANÁLISE DO CUSTO DE CONCORRENTES:
UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS**

Porto Alegre

2019

Laércio Rogério Friedrich

**FATORES CONTINGENCIAIS E SUA RELAÇÃO COM A UTILIZAÇÃO DE
ARTEFATOS PARA ANÁLISE DO CUSTO DE CONCORRENTES:
UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl

Porto Alegre

2019

F911f Friedrich, Laércio Rogério

Fatores contingenciais e sua relação com a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes : um estudo de casos múltiplos / por Laércio Rogério Friedrich. – 2019.
103 f. : il., 30 cm.

Tese (doutorado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2019.

Orientação: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl.

1. Artefatos para análise do custo de concorrentes.
2. Custo de concorrentes. 3. Fatores contingenciais.
4. Gestão estratégica de custos. I. Título.

CDU 657

Laércio Rogério Friedrich

**FATORES CONTINGENCIAIS E SUA RELAÇÃO COM A UTILIZAÇÃO DE
ARTEFATOS PARA ANÁLISE DO CUSTO DE CONCORRENTES:
UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl (Orientador) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos -
UNISINOS

Prof. Dr. Welington Rocha – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de São Paulo – FEA USP

Prof. Dr. Antônio Cezar Bornia – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Prof. Dr. Norberto Hoppen – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

AGRADECIMENTOS

Depois de transcorridos seis anos, com o ingresso inicialmente no Doutorado em Engenharia de Produção, agradeço ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, pela acolhida em minha retomada na área, resultando nesse histórico resgate de conhecimentos que me conduziu a este momento.

Agradeço ao professor orientador, Dr. Carlos Alberto Diehl, pelo apoio incansável no decurso do desenvolvimento desta pesquisa, dirigindo-me na busca de realinhamento, conduzindo-me com muita propriedade a cada detalhe, tornando possível a sua conclusão.

Agradeço extensivamente a todos os professores titulares deste programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis que participaram desta caminhada, por deles ter acesso a conhecimentos e histórias acerca de suas incríveis experiências para que esse processo se tornasse tão pleno e enriquecedor.

Agradeço aos colegas deste programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis por ter a oportunidade de com eles evoluir e compartilhar tantos textos e tantas ideias juntos, deixando uma menção especial ao colega e grande amigo Tadeu Grando, por compartilharmos tanto de nossas angústias em momentos difíceis, mas sobretudo as alegrias de nossas conquistas, durante nossas caronas, não deixando que o objetivo final fosse desviado.

Agradeço à Universidade de Santa Cruz do Sul, minha base profissional acadêmica, onde já completo dez anos como professor, e em especial aos colegas do curso de Ciências Contábeis, que sempre prestaram apoio e solidariedade em vários momentos de dificuldades.

Agradeço ao escritório Audicon, grupo de trabalho que me permitiu e incentivou a seguir em frente da melhor forma possível, sem prejuízo de nossas atividades na área da contabilidade, mediante a prestação de serviços de alta qualidade e valorização de colegas e clientes sempre impecáveis.

Agradeço à minha família, aos que estão longe, mas principalmente àqueles que conviveram e acompanharam todas as fases desta longa jornada, de maneira especial a minha esposa Lisandra e meus filhos Bárbara e Murilo, amores que dão sentido a toda essa minha luta, que souberam compreender e tolerar os momentos de inevitável ausência e dificuldade, que não foram poucos, de maneira incansável.

RESUMO

Esta tese consiste em abordar a relação entre fatores contingenciais e a utilização de artefatos para a análise do custo de concorrentes, mediante um estudo de casos múltiplos. A análise do custo de concorrentes no contexto da gestão estratégica de custos surgiu em decorrência do reconhecimento de que a tradicional contabilidade de custos, apesar de relevante, não é suficiente para a tomada de decisões, voltando seu olhar aos fatores externos e alinhando seu propósito às premissas da teoria da contingência, que pressupõe a necessidade de ajuste entre a estrutura organizacional e os fatores contingenciais internos e externos à organização. Trata-se de uma pesquisa de base qualitativa, com a coleta de dados primários mediante entrevistas semiestruturadas durante o segundo semestre de 2018, com gestores de áreas estratégicas em todos os casos. Foram partícipes deste estudo três empresas, sendo no ramo moveleiro, Móveis Castro Ltda.; no ramo de alimentos, Germani Alimentos Ltda.; e no ramo da tecnologia e entretenimento, Imply Tecnologia Eletrônica Ltda. Os dados secundários foram observados e coletados por meio dos portais das empresas, das associações, sindicatos, bem como sites e demais meios virtuais pertinentes. Como achados a esta tese: nas três empresas em estudo, quanto à incidência predominante nas práticas cotidianas dos gestores entrevistados, destacaram-se três dos sete artefatos: precificação estratégica; engenharia reversa e benchmarking. Quanto à relação dos fatores contingenciais ao uso dos artefatos, os achados indicam que o artefato tende a moldar-se frente à influência que os fatores exercem, buscando sua adequação às necessidades dos gestores para tomada de decisão. Com o uso dos artefatos, o estudo revela que o fator ambiente em alguma medida antecede os demais fatores, ou seja, a empresa busca sua adequação ao ambiente em que está inserida, para após otimizar os demais fatores, sejam estratégia, estrutura e tecnologia ao uso dos artefatos, o que depende em grande parte do ramo de atuação, das características organizacionais e do mercado de atuação.

Palavras-chave: Artefatos para análise do custo de concorrente. Custo de concorrentes. Fatores contingenciais. Gestão estratégica de custos.

ABSTRACT

This thesis investigates the relationship between contingency factors and the use of artifacts for the competitive cost analysis, through a multiple case study. The competitive cost analysis within the context of strategic cost management arose from the recognition that, although being relevant, the traditional cost accounting is not sufficient for decision making. Therefore, it has turned its attention to external factors and aligned its purpose to the premises of contingency theory, which assumes the need for adjustment between the organizational structure and the internal and external contingent factors to the organization. This qualitative research had the primary data collected through semi-structured interviews, carried out along the second semester of 2018, with managers of strategic areas. Three companies from different business lines participated in the study: Móveis Castro Ltda, in the furniture business; Germani Alimentos Ltda in the food business.; and Imply Tecnologia Eletrônica Ltda. in the technology and entertainment business. The secondary data were observed and collected from the web portals of the companies, associations, unions, as well as websites and other relevant virtual media. As for the outcomes: among the three companies, three of the seven following artifacts were featured as predominant incidence in the managers' everyday practices: strategic pricing; reverse engineering and; benchmarking. The findings indicate that the artifact tends to be shaped by the factors influence, which adapts according to the managers needs for decision making. Through the artifacts use, the study reveals that, to a certain extent, the environmental factor precedes other factors, which means that the company adapts to its environment in order to optimize other factors, such as strategy, structure and technology in relation to the use of artifacts that depends mostly on the business field, organizational characteristics and the market.

Keywords: Artifacts for competitor cost analysis. Competitive cost. Contingency factors. Strategic cost management.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Lógica geral da tese.....	20
Figura 2. Representação dos fatores contingenciais.....	27
Figura 3. Relações entre fatores contingenciais e artefatos para análise do custo de concorrentes.....	34
Figura 4. Etapas para o desenvolvimento da pesquisa.....	42
Figura 5. Fases da análise de conteúdo.....	43
Figura 6. Lógica para construção da relação dos dados na pesquisa.....	44
Figura 7. Intensidade geral das categorias de análise.....	75
Figura 8. Percentual de evidenciação da utilização de cada artefato.....	75
Figura 9. Intensidade geral das categorias de análise.....	78

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Delimitação teórica da pesquisa.....	18
Quadro 2. Artefatos para análise do custo de concorrentes.....	31
Quadro 3. Estudos relacionados ao tema em estudo.....	33
Quadro 4. Fatores contingenciais e suas categorias de análise.....	38
Quadro 5. Artefatos para análise do custo de concorrentes e suas categorias de análise ...	39
Quadro 6. Síntese dos casos selecionados	40
Quadro 7. Artefatos e categorias identificadas no caso 1	51
Quadro 8. Artefatos e categorias identificadas no caso 1	51
Quadro 9. Intensidade das categorias identificadas no caso 1.....	55
Quadro 10. Artefatos e categorias identificadas no caso 2	62
Quadro 11. Intensidade das categorias identificadas no caso 2.....	64
Quadro 12. Artefatos e categorias identificadas no caso 3	69
Quadro 13. Intensidade das categorias identificadas no caso 3.....	72
Quadro 14. Síntese das categorias identificadas nos casos	74
Quadro 15. Contribuições teóricas quanto à aplicação dos artefatos.....	77
Quadro 16. Intensidade das categorias identificadas nos casos.....	78
Quadro 17. Elementos dos fatores contingenciais na decisão do uso de artefatos	82
Quadro 18. Resumo da relação dos fatores com o uso dos artefatos	83

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Contextualização	10
1.2 Objetivos.....	13
1.2.1 Objetivo geral.....	13
1.2.2 Objetivos específicos	13
1.3 Justificativa e contribuições	14
1.4 Delimitação da pesquisa	17
1.5 Estrutura da tese.....	19
2. REVISÃO DA LITERATURA	21
2.1 Teoria da Contingência.....	21
2.1.1 Estudos pioneiros.....	21
2.1.2 Conceitos da Teoria da Contingência.....	22
2.2 Gestão estratégica de custos (GEC).....	27
2.2.1 Análise do custo de concorrentes	29
2.3 Estudos relacionados.....	32
2.4 A Tese e sua proposição	34
3 METODOLOGIA	36
3.1 Classificação e abordagem da pesquisa.....	36
3.2 Unidade de análise e escolha dos casos	37
3.3 Procedimentos de coleta dos dados	41
3.4 Procedimentos de tratamento e análise dos dados.....	42
4 APRESENTAÇÃO DOS CASOS	45
4.1 CASO 1 – Indústria do setor moveleiro	45
4.1.1 Descrição geral dos achados	45
4.1.2 Alinhamento dos achados às categorias	51
4.2 CASO 2 – Indústria de alimentos de massas e biscoitos	56
4.2.1 Descrição geral dos achados	57
4.2.2 Alinhamentos dos achados às categorias	61
4.3 CASO 3 – Indústria de tecnologia e de serviços	65
4.3.1 Descrição geral dos achados	65
4.3.2 Alinhamentos dos achados nas categorias	69
4.4 Síntese dos resultados	72
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	85
REFERÊNCIAS	91
APÊNDICES.....	97
APENDICE A – ROTEIRO DO ESTUDO DE CASO	97

1 INTRODUÇÃO

Para apresentar cada fase desta tese, inicialmente foram abordados a saber: o contexto e a problematização, os objetivos, a justificativa e a delimitação do estudo, com destaque para a relação dos fatores contingenciais na utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes.

1.1 Contextualização

O contexto atual das organizações apresenta alguns aspectos competitivos presentes, como: o acirramento da competição entre empresas ou grupo de empresas, a necessidade de ampliação de mercados, a internacionalização dos negócios, a inserção de novas tecnologias e a escassez de recursos, dentre outros. Essa preocupação tem motivado diversos autores, como Chenhall (2007), Ganescu (2012), Fiorentin (2014) e Valente (2016), que procuram analisar as relações entre as medidas de competitividade e os fatores que a podem influenciar.

Considerando o mercado de alta competição, a busca da vantagem competitiva leva as organizações à abordagem das três estratégias genéricas, propostas por Porter (1990): 1. Liderança no custo total, 2. Diferenciação e 3. Enfoque. As duas primeiras focadas em como competir, e a terceira em onde competir. A vantagem competitiva é desencadeada, mediante a diferenciação da percepção de valor pelo cliente (superior ao da concorrência) ou da liderança através dos custos (inferiores aos da concorrência). A formulação de estratégias e a forma como são empregadas pelas organizações têm como objetivo a obtenção de vantagem competitiva (BARNEY, 1991), o alinhamento entre esses fatores define a estratégia da empresa (MILES; SNOW e MEYER, 1978).

O desenvolvimento e a implementação de estratégias competitivas estão presentes em um conjunto amplo de informações, inclusive aquelas referentes às ações dos concorrentes, posição competitiva, inovação, novas tecnologias, mudanças na demanda, entre outros aspectos abordados por autores como Jayaram, Oke e Prajogo (2014).

Convergente ao desenvolvimento e implementação de estratégias, um dos pilares para o aumento da competitividade consiste na utilização da análise do custo de concorrentes, necessária para a tomada de decisões em um contexto estratégico.

Assim, o objetivo da análise de custos de concorrentes consiste em construir uma base de dados sobre os concorrentes, que deve ser constantemente atualizada, a fim de identificar potenciais vantagens competitivas, de acordo com Ward (1992).

A temática da análise do custo de concorrentes surgiu em decorrência do reconhecimento de que a gestão dos custos da empresa, apesar de relevante, não é suficiente para a tomada de decisões que assegurem a continuidade sustentada das atividades empresariais, conforme asseguram autores como Bartz, Staudt e Souza (2005).

Portanto, a identificação dos mais adequados recursos ocorre mediante a análise de artefatos, cuja utilização tende a se relacionar com os fatores internos e externos da organização, denominados fatores contingenciais, abordados por Santos e Zonatto (2016) e que se originam na Teoria da Contingência. Dado o alinhamento que os temas apresentam, assim, espera-se que as características presentes na análise contingencial reflitam na metodologia e nos requisitos inerentes ao uso dos artefatos. Afinada com o ambiente externo, a organização passa a ser mais eficaz (LAWRENCE e LORSCH, 1967), esclarecendo a importância de integrar sistematicamente os dois termos.

É importante destacar que os estudos pioneiros na literatura internacional sobre o tema da Análise do Custo de Concorrentes partem de autores como Simmonds (1981), Jones (1988), Hesford (1988) e Guilding (1999). Na literatura nacional tem-se autores como Guerra (2004), Bartz e Souza (2005), bem como ainda Casella (2008), Santos (2010), Costa (2011), Bertucci e Filho (2010), entre outros.

A evolução do tema e as principais publicações e achados foram apresentados no transcorrer deste estudo. No contexto da análise de custo de concorrentes, aliada ao contexto da Teoria da Contingência, caso o ambiente interno da organização se mostre compatível com o ambiente externo, a organização passa a ser mais eficaz (LAWRENCE e LORSCH, 1967).

Assim, busca-se trazer uma melhor e mais profunda compreensão sobre seus detalhes neste estudo, levando em consideração que os autores que discorrem sobre essa relação ao longo de mais de 30 anos oferecem novas formas de aprimorar recursos para a tomada de decisão.

Mesmo empresas de diferentes ramos, ao terem conhecimento acerca desses recursos podem, a partir da Teoria da Contingência, aprimorar seus critérios decisórios para se assegurarem de futuras crises ou riscos. Assim, Simmonds (1981)

introduz a discussão a respeito da análise de dados contábeis gerenciais sobre um negócio e seus concorrentes enquanto Porter (1985), ao se referir à implementação da estratégia, destacava uma dificuldade primária: conhecer os custos dos concorrentes. Além disso, destaca a excessiva ênfase dada aos custos internos, o que pode levar a empresa a buscar soluções dentro da própria organização, ao invés de se preocupar com os fatores do ambiente competitivo.

Com o aprimoramento da contabilidade de custos, percebe-se que, para as empresas se manterem competitivas, não basta somente o uso da tradicional forma isolada de gestão dos fatores internos que impactam nos custos. Jones (1988) apresenta a discussão sobre precificação estratégica e os fatores estratégicos no processo decisório dos preços, sendo que Hesford (1988) introduziu a análise do custo de concorrentes por meio das demonstrações contábeis. Era necessário, de forma complementar, que elas analisassem o ambiente externo no qual estão inseridas, emergindo a gestão estratégica de custos, que consiste em uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo e externo às organizações, como propuseram Shank e Govindarajan (1998), posteriormente.

Guilding (1999) procurou sistematizar o que até então existia na literatura sobre análise do custo de concorrentes, apresentando em seu aporte teórico cinco artefatos: 1. Avaliação de custo de concorrentes; 2. Acompanhamento da posição competitiva; 3. Avaliação de demonstrações financeiras; 4. Custeio estratégico e 5. Precificação estratégica. Esse autor passou a ser um dos estudiosos mais citados sobre a temática.

Guerra (2004) descreve as circunstâncias em que determinadas variações na receita podem provocar impacto maior ou menor no lucro das empresas, dependendo da composição da sua estrutura de custos. Em seguida, Bartz, Staudt e Souza (2005) apresentam as etapas do processo de exame do produto do concorrente pela engenharia reversa, visando identificar os componentes e processo de produção utilizados para estimar o custo do produto. Já Casella (2008) demonstrou a possibilidade de construir uma análise do custo de concorrentes através das Demonstrações Contábeis e Financeiras, avançando inclusive em algumas ideias de Hesford (1988).

Em 2010, Bertucci e Filho apresentam uma abordagem que visa à busca de dados relativos que permitam entender a posição relativa do competidor, através de um modelo de análise de concorrentes adotado para tomadas de preços. Mas são Costa e Rocha (2015) que visam identificar a presença dos principais determinantes

de custos usando exclusivamente informações públicas. A problemática relacionada à identificação da relação dos fatores contingenciais com a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes no contexto da gestão estratégica de custos está em compreender as circunstâncias nas quais são usados e a real influência que os fatores exercem (SANTOS *et al.*, 2016; SANTOS e ZONATTO, 2016).

De acordo com Mantovani (2012), estudos sobre as organizações proporcionam inferir a seguinte perspectiva teórica: a estrutura da organização e o seu funcionamento são dependentes de sua interface com o ambiente organizacional.

Considerando os tópicos anteriormente mencionados, este estudo procura responder à seguinte questão de pesquisa: **como os fatores contingenciais se relacionam com a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes?**

Dada a questão, os elementos teóricos presentes partem dos artefatos para análise do custo de concorrentes no contexto da gestão estratégica de custos e os fatores contingenciais.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar como os fatores contingenciais se relacionam com a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Avaliar a utilização de artefatos de análise do custo de concorrentes pelas organizações.
- b) Investigar os fatores contingenciais e sua relação com os casos em estudo.
- c) Avaliar a relação entre o uso de artefatos e os fatores contingenciais, no contexto da Gestão Estratégica de Custos.

1.3 Justificativa e contribuições

Um primeiro aspecto que justifica a discussão do tema tem relação com os elementos identificados na revisão da literatura no que se refere à análise do custo de concorrentes, revelando que pouco tem sido abordado quanto ao desenvolvimento teórico do tema e à criação e uso de técnicas para estimá-los e analisá-los (MOON e BATES, 1993; HEINEN e HOFFJAN, 2005; GUERRA *et al.*, 2007; CASELLA, 2008). Percebe-se, ainda, a necessidade de avanço em pesquisas sobre custos de concorrentes e sobre a relação destes com os fatores contingenciais (HEINEN e HOFFJAN, 2005; CASELLA, 2008; COSTA e ROCHA, 2012) no contexto da gestão estratégica de custos, justificando este trabalho que propõe a integração desses eixos teóricos numa dimensão prática das organizações.

A abordagem da análise do custo de concorrentes como integrante da temática da Gestão Estratégica de Custos é uma iniciativa que colabora com a área contábil para o desenvolvimento de trabalhos que objetivem aperfeiçoar os procedimentos necessários à criação e disposição de informações que efetivamente subsidiem o processo de gestão estratégica e operacional das organizações (BARTZ; STAUDT; SOUZA, 2005).

Autores como Souza, Borget e Gasparetto (2016) indicaram, como demanda para futuros estudos, a possibilidade da realização de mais pesquisas que tratem de forma específica os objetivos da análise do custo de concorrentes, avançando para novas formas de operar das empresas que as qualifiquem e capacitem para o enfrentamento de concorrências apesar das adversidades cotidianas de caráter interno e/ou externo.

Cavichioli *et al* (2019) desenvolveram uma análise bibliométrica nas principais bases na busca por estudos que tratavam de custos e da Teoria da Contingência. No período de 1985 até 2017, foram identificadas 140 pesquisas, confirmando ainda a limitação de estudos nacionais. Cabe ressaltar a motivação empírica, pela necessidade do desenvolvimento de estudos que demonstrem práticas de empresas sobre a análise do custo de concorrentes, e ainda o modo como as informações são usadas na gestão estratégica de custos para a definição de metas, estratégias ou outras aplicações estratégicas e operacionais (SOUZA; BORGET e GASPARETTO, 2016).

Compreender a relação dos fatores contingenciais, integrados às características organizacionais relacionadas ao uso de artefatos para análise do custo de concorrentes, traz contribuições valiosas, tais como: maior equilíbrio entre a organização e o ambiente interno e externo, e vantagem competitiva. Assim, podem ser sugeridas configurações e possíveis combinações de circunstâncias (OTLEY, 2016) que permitam às organizações evoluírem em sua Gestão Estratégica de Custos.

A combinação entre a abordagem teórica e empírica, através da qual a Gestão Estratégica de Custos denota potencial estrutural para resolver algumas demandas teóricas inerentes ao tema, traz uma possibilidade de aplicação que até então não tem registros muito profundos na literatura, unindo os conceitos sobre artefatos para análise do custo de concorrentes e a Teoria da Contingência.

Além disso, conhecer os fatores contingenciais e compreender a relação que exercem direta ou indiretamente nas organizações, bem como a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes, pode estimular o interesse dos gestores que desejam conhecer os efeitos práticos no desenvolvimento de suas estratégias e na Gestão Estratégica de Custos, beneficiando a gestão de potenciais concorrências que o ambiente externo contrapõe e inevitáveis dificuldades internas que o ambiente interno vivencia em seu cotidiano.

A escolha desse tema para esta tese denota sua originalidade quando se propõe a avançar na compreensão da relação sobre o uso de artefatos para análise do custo de concorrentes no contexto da gestão estratégica de custos em conjunto com a abordagem contingencial. E assim discutir os fatores contingenciais sob a perspectiva das organizações, buscando compreender sua relação com os artefatos para análise do custo de concorrentes, algo até então pouco desenvolvido na literatura internacional e nacional.

A literatura indica uma utilização limitada de estudos sobre a Teoria da Contingência usando a abordagem qualitativa, aspecto identificado como uma oportunidade para esta pesquisa, uma vez que alguns indivíduos percebem maior ou menor incerteza do que outros (OTLEY, 2016). Também por buscar compreender com profundidade o problema desta pesquisa (BALL, 1987; GUILDING, 1999), sendo possível entender o fenômeno que estuda os artefatos para análise do custo de concorrentes e sua relação com os fatores contingenciais.

No campo dos estudos organizacionais, a Teoria da Contingência tem fornecido um paradigma coerente para a análise da estrutura das organizações (DONALDSON, 2001), trazendo uma discussão até então pouco desenvolvida no contexto da Gestão Estratégica de Custos, servindo como instrumento que permita ao gestor melhor gerenciar os efeitos dos fatores contingenciais sobre as organizações.

A união de duas temáticas em um mesmo estudo caracteriza uma tarefa que exige considerável esforço e avanço para a pesquisa e práticas futuras, por fundar um aporte novo sobre essas interações.

A Teoria da Contingência e a Gestão Estratégica de Custos com foco em artefatos para análise do custo de concorrentes possuem certa afinidade quando se pretende alavancar tecnicamente a eficácia organizacional, uma vez que ambas as abordagens têm olhar aos elementos que envolvem a gestão das organizações interna e externamente. No entanto, as preocupações de cada temática são distintas, e esse alinhamento representará um nível adicional de empenho e desafio ao identificar elementos que se apresentam fronteira entre os temas.

Como contribuições ao avanço teórico, tem-se em vista que vários autores, como Simmonds (1982), Jones (1988), Govindarajan (1998), Guilding (1999), Souza (2005), Hoffjan (2005), Kotler e Keller (2013), por exemplo, ressaltam a necessidade de aprofundamento nos estudos para oportunizar uma maior discussão sobre artefatos para análise do custo de concorrentes, seguindo inicialmente a ideia de autores como Heinen e Hoffjan (2005), que defendem a necessidade de aprimorar a análise da influência da estratégia e sua capacidade de fornecer informações sobre custos de concorrentes.

Esta pesquisa ainda buscou contribuir, de forma abrangente, para a literatura sobre práticas contemporâneas para a Gestão Estratégica de Custos e, de forma mais específica, colaborar para a compreensão da relação dos fatores contingenciais na utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes, servindo como instrumento capaz de oferecer um mecanismo que amplie a discussão da Gestão Estratégica de Custos às questões da abrangência e da contribuição das informações geradas e disponibilizadas pelas organizações em estudo. Mesmo que se reconheça a inexistência de soluções universais para problemas no controle organizacional (OTLEY, 2016), os avanços obtidos com a realização desta pesquisa minimizam eventuais dificuldades nas tomadas de decisão para desenvolvimento de uma competitividade otimizada e tecnicamente eficaz.

A tese avança no que, até então, se reconhece como artefato da contabilidade de gestão, sejam artefatos tradicionais ou contemporâneos (SOUTES, 2006), sendo neles inseridos os artefatos para análise do custo de concorrentes.

Por fim, o estudo contribuiu para o desenvolvimento da pesquisa junto às boas práticas da Gestão Estratégica de Custos, avançando em tópicos até então pouco explorados na plataforma teórica. Abordou aspectos e práticas que impactam o processo de formulação de estratégias nas organizações, com melhores decisões e mais aptas a novas tecnologias, podendo otimizar o uso de suas estruturas, de maneira a reduzir os efeitos da incerteza ambiental.

1.4 Delimitação da pesquisa

Realizou-se uma revisão da literatura em que foram consultadas as bases de dados e utilizados os termos de busca relacionados ao tema em estudo, como é apresentado no Quadro 1. O objetivo foi gerar uma base abrangente, com estudos e artigos mais relevantes na área, mas limitando o escopo da pesquisa às fontes e aos termos empregados.

Esta pesquisa delimita-se a unir duas temáticas: Teoria da Contingência e Gestão Estratégica de Custos por meio de artefatos para Análise do Custo de Concorrentes.

A primeira, Teoria da Contingência, pressupõe que existe uma relação entre os fatores contingenciais e as práticas de gestão, de modo que se tornam mais eficazes as empresas que consigam se adaptar e melhor equilibrar os fatores e as práticas. A Gestão Estratégica de Custos traz a visão da análise das informações de custos em um contexto estratégico no qual se inserem os artefatos para análise do custo de concorrentes.

A literatura traz abordagens sobre artefatos tradicionais e contemporâneos (SOUTES, 2006), aspectos que não fazem parte do escopo desta tese, restando clara, pois, a delimitação teórica do que se pretende estudar. É importante esclarecer que não se pretende estimar o custo de empresas concorrentes, restringindo-se a tese à avaliação sob as perspectivas dos gestores dos artefatos adotados para análise dos custos de concorrentes e a sua relação com os fatores contingenciais.

Quadro 1. Delimitação teórica da pesquisa

Etapas	Delimitação
Objetivo	Compreender a relação dos fatores contingenciais na utilização de artefatos para análise de custo dos concorrentes.
Horizonte	Toda a literatura disponível sobre o tema desde sua origem até a data do estudo.
Critérios de Busca	Estudos que apresentem o termo Custo de Concorrentes aliado a qualquer um dos outros termos de busca apresentados.
Termos de Busca	Gestão Estratégica de Custos Teoria da Contingência / Fatores Contingenciais Artefatos para Análise do Custo de Concorrentes Análise do Custo de Concorrentes Idioma: português e inglês
Fontes de Busca	
Base de dados / Anais / Outros	- Banco de dissertações e teses da CAPES e USP - Portal de periódicos CAPES - Biblioteca digital Brasileira de teses e dissertações (BDTD) - Google Acadêmico, SCIELO e EBSCO.

Fonte: elaborado pelo autor

Os termos de busca apresentados no Quadro 1 representam elementos presentes em um conjunto significativo de estudos, porém aliado a discussão sobre custos de concorrentes, tornam o número de achados relativamente restritos o que indicou um esforço significativo quanto a busca de fontes para o desenvolvimento do tema.

Outro aspecto identificado na literatura com sinergia ao tema refere-se à utilização da variável desempenho. Porém, apesar de o "desempenho" estar presente em um número significativo de estudos, optou-se pela não utilização na pesquisa, visto ser potencialmente problemática, pois se pode argumentar que o desempenho também é uma variável contingencial (OTLEY, 2016) e, por ter um conjunto significativo de elementos que interferem no seu resultado, seria complexo eliminar seus efeitos.

1.5 Estrutura da tese

A pesquisa consistiu em investigar e avaliar empiricamente os fatores contingenciais e sua interação com as organizações verificando se existe relação entre o uso de artefatos e os fatores contingenciais, e identificando prováveis melhorias que podem ser desenvolvidas na Gestão Estratégica de Custos das três empresas em estudo, sabendo que cada uma delas opera em ramos diferenciados, dando foco as suas estruturas organizacionais e, sobretudo, partindo do ambiente característico de cada caso.

A tese foi estruturada em cinco capítulos. No capítulo 1 foram tratados os aspectos introdutórios, relacionados com a contextualização, o problema de pesquisa e os objetivos, divididos em objetivo geral e específicos, seguidos pela justificativa, contribuições e delimitações da pesquisa.

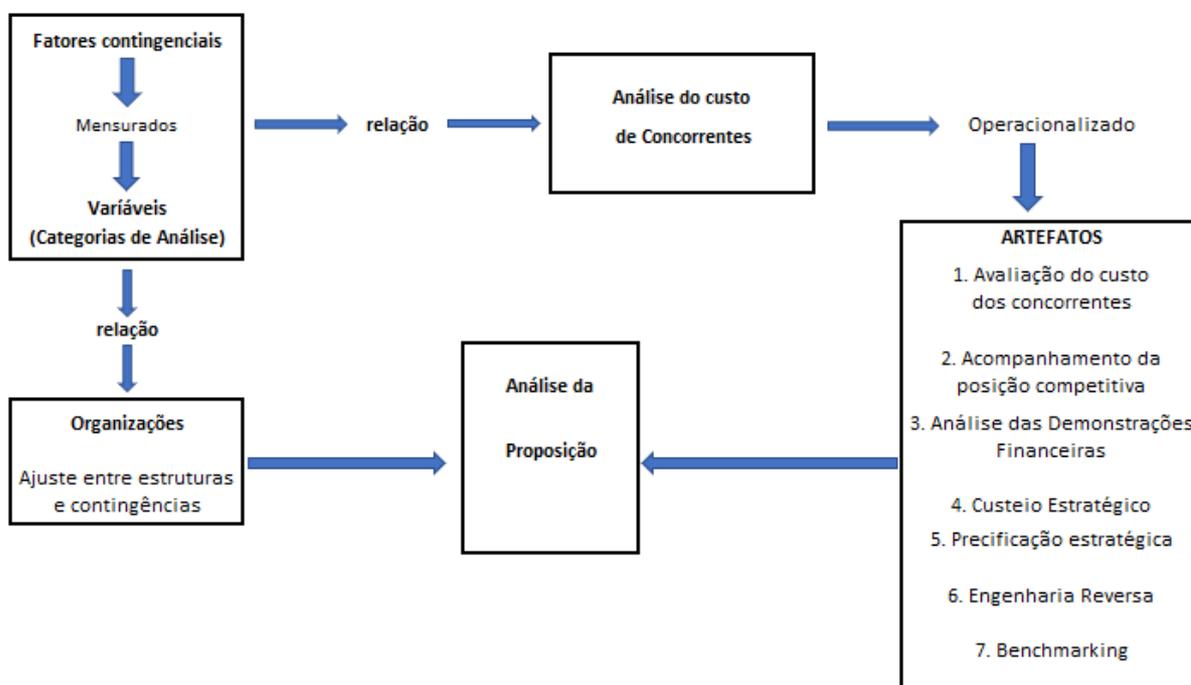
No capítulo 2 foi desenvolvida a revisão da literatura. A delimitação teórica da pesquisa, o horizonte, os critérios e termos de busca utilizados, bem como quais as bases e fontes usadas já foram apresentados no Quadro 1. Os dois principais eixos teóricos e conceituais são a Teoria da Contingência, detalhada principalmente na abordagem sobre os fatores contingenciais, e a Gestão Estratégica de Custos, com ênfase no uso de artefatos para análise do custo de concorrentes.

A metodologia da pesquisa compõe: classificação e abordagem utilizada, a escolha dos casos, com suas respectivas descrições, os procedimentos de coleta, com ênfase no protocolo da pesquisa, e por fim os métodos de tratamento e análise dos dados disponíveis no capítulo 3.

No capítulo 4 foram apresentados os três casos em estudo, com uma descrição detalhada de cada empresa e, fechando a síntese dos resultados, evidenciando similaridades e diferenças. Por fim, o último capítulo foi destinado às considerações finais sobre a proposição da pesquisa, conclusões, implicações para a literatura e limitações e oportunidades para futuros estudos.

Desta forma, a lógica geral da tese, apresentada na Figura 1, parte do estudo sobre os fatores contingenciais (ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia) e sua mensuração feita por meio das categorias de análise, procurando compreender a relação existente no uso de artefatos para análise do custo de concorrentes, bem como a estrutura das organizações em estudo.

Figura 1. Lógica geral da tese



Fonte: elaborado pelo autor.

O sentido das setas da Figura 1, indica a forma como o estudo foi sendo desencadeado, tendo uma abordagem direcionada aos artefatos para análise do custo de concorrentes já existentes na literatura, buscado sua relação e operacionalização nas organizações, e outra abordagem focada na compreensão da relação entre os fatores contingenciais e as estruturas organizacionais. Ambas convergindo na proposição do estudo.

Finalizada a apresentação do Capítulo 1, que permitiu compreender o contexto no qual se desenvolve a tese, seus objetivos, justificativas e possíveis contribuições tanto teóricas como empíricas, além dos limites à abrangência do estudo, finalizando com a Figura 1 que apresenta a lógica geral da tese, partiu-se no capítulo seguinte para a revisão da literatura.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo, são apresentados os temas necessários ao desenvolvimento da pesquisa. O alcance da revisão da literatura foi determinado pela pergunta de pesquisa **“como fatores contingenciais se relacionam com a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes?”**. A questão explora dois temas centrais: Teoria da Contingência e artefatos para análise do custo de concorrentes no contexto da gestão estratégica de custos.

São apresentados os achados da revisão da literatura, com base nos limites já apresentados no Quadro 1, iniciando pela discussão sobre Teoria da Contingência e aprofundando os conceitos acerca dos fatores contingenciais. Na sequência é inserida a Gestão Estratégica de Custos, focando nos artefatos para análise do custo de concorrentes, complementados por um conjunto de estudos relacionados.

2.1 Teoria da Contingência

Cabe aqui abordar os principais conceitos e características da Teoria da Contingência, iniciando pela apresentação dos estudos publicados na literatura atual e seus achados, chegando aos fatores contingenciais e suas características.

2.1.1 Estudos pioneiros

A Teoria da Contingência teve, nos trabalhos de Burns e Stalker (1961), estudos pioneiros sobre a abordagem contingencial da estrutura organizacional, nos quais distinguiram entre a estrutura mecanicista, na qual os papéis organizacionais eram firmemente definidos por superiores que detinham o monopólio do conhecimento organizacional, e a estrutura orgânica, em que os papéis organizacionais eram definidos de forma menos rígida, como o resultado de discussão entre as partes, pois o conhecimento necessário ao desempenho das tarefas estava diluído entre os empregados.

Na sequência, o modelo de Woodward (1965) era mais complexo do que o de Burns e Stalker (1961), contando com três estágios ao invés de dois. Entretanto, eles compartilhavam um conceito similar da estrutura, enquanto mecânica e orgânica,

concordando a respeito da tecnologia como indutora da incerteza. Além disso, Woodward (1965), como Burns e Stalker (1961), sustentava que o futuro pertenceria ao estilo orgânico de administrar as relações humanas, e que isso seria imposto à administração pela evolução tecnológica.

Chandler (1962) fez uma investigação histórica sobre as mudanças estruturais em grandes empresas, com vistas a identificar uma estratégia de negócios. Incluiu a análise de quatro grandes companhias norte-americanas, examinando a experiência comparativa entre as 70 maiores corporações dos Estados Unidos, com a finalidade de demonstrar como a estrutura da empresa foi ajustada em sua evolução e estratégia. O estudo comparativo demonstra como a estrutura das companhias, no decorrer dos últimos cem anos, foi sendo determinada por sua estratégia de aplicação de recursos à demanda do mercado.

Posteriormente, Lawrence e Lorsch (1967) compararam a estrutura organizacional de seis empresas do mesmo segmento e concluíram que todas as seis organizações tinham dispositivos de integração semelhantes (associando equipes e departamentos). Mas nas organizações de maior desempenho os dispositivos de integração eram mais completos, especialmente no quesito de resolução de conflitos.

Os estudos descritos não representam uma lista exaustiva e definitiva, porém um conjunto representativo da evolução da teoria. Dessa forma, Burns e Stalker (1961), com abordagem focada no ambiente, Chandler (1962), com foco em estratégia, Woodward (1965), com foco em tecnologia, e Lawrence e Lorsch (1967), com foco em estrutura e ambiente, são considerados em muitos estudos como os autores precursores sobre a Teoria da Contingência, em cada uma das abordagens apresentadas.

Feito o resgate dos principais autores e suas abordagens, que permanecem até hoje sendo utilizados em estudos sobre a teoria contingencial, o subcapítulo que segue tem o propósito de melhor compreender os termos e conceitos da teoria no contexto desta pesquisa.

2.1.2 Conceitos da Teoria da Contingência

O termo contingência significa que algo é verdadeiro somente sob condições especificadas (CHENHALL, 2007). Donaldson (2001) conceitua contingência como sendo qualquer variável que modera o efeito de uma característica organizacional.

Ressalta que não há um modelo de estrutura organizacional ideal que seja efetivo, e que a otimização da estrutura varia de acordo com os diversos fatores contingenciais.

Santos (2016) ressalta que a palavra contingência está relacionada a um grau de incerteza, ou seja, é um fator que está fora de controle de uma pessoa ou organização e, no ambiente empresarial, pode ser compreendida como uma variável capaz de influenciar uma organização inteira.

Para Donaldson (2001), a organização tende a adotar a estrutura que melhor ajusta o nível da contingência. Isso significa que a mudança na contingência conduz a uma inevitável alteração da estrutura organizacional, de modo que a contingência determina essa base. Assim, surgem as associações entre a contingência e a estrutura organizacional, que são moderadas pelo grau de incerteza ambiental.

A Teoria da Contingência indica que o alto desempenho organizacional resulta da relação entre a estrutura de uma empresa com suas contingências externas e internas (SILLINCE, 2005). A teoria indica que existe uma associação entre contingência e estrutura organizacional, pela qual a primeira determina a segunda.

Para autores como Donaldson (2001), Sillince (2005), Grötsch, Blome e Schleper (2013), existe uma espécie de ajuste em algum nível de estrutura organizacional para cada nível da contingência, o que leva a um maior desempenho, enquanto o desajuste leva a um desempenho inferior. Assim, ressaltam a necessidade da busca por informações internas e externas à organização e percepção da influência de fatores contingenciais ambientais, estratégicos e tecnológicos afetando a estrutura organizacional e seu controle gerencial, inclusive na utilização de artefatos, como complementa Espejo (2008).

A discussão sobre os principais fatores contingenciais presentes na literatura sobre teoria da contingência foi abordada no próximo subcapítulo.

2.1.3 Fatores contingenciais

Os fatores contingenciais compreendem variáveis internas e externas que influenciam os atributos dos sistemas de controle gerencial (CHENHALL, 2007) e, em determinada medida, influenciam a condução organizacional proposta por Espejo (2008). Assim, eles permitem compreender e auxiliar no desenvolvimento do sistema de gestão mais adequado para o desempenho das organizações.

O estudo dos fatores contingenciais auxilia no desenvolvimento da melhor forma de atingir os objetivos e metas organizacionais, promovendo o ajuste entre os fatores internos e externos à organização no alcance dos resultados desejados (CAVICHOLI *et al*, 2019.) Com base na literatura vigente, foram destacados os seguintes fatores contingenciais: ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte, que são apresentados a seguir.

2.1.3.1 Fator contingencial ambiente:

O ambiente é o contexto que envolve a organização e permite que tudo que ocorre externamente passe a influenciar internamente, permitindo identificar as interconexões entre os elementos que compõem seu meio (DONALDSON, 2001).

Burns e Stalker (1961) concluíram que a forma mecanicista de organização é própria para condições ambientais estáveis, enquanto a forma orgânica é apropriada para condições ambientais de mudança e inovação. McMahon e Perrit (1973) complementam que a eficácia organizacional é influenciada pela intensidade exercida pelo ambiente.

O ambiente se refere a atributos como concorrência intensa de preços dos rivais existentes ou potenciais e mudanças na disponibilidade de materiais abordados por Chenhall (2007). Otley (2016) complementa que a intensidade de sua influência depende, em parte, do grau de incerteza ambiental, da relação com a incapacidade de prever o futuro e suas prováveis consequências.

O grau de incerteza ambiental em que a organização se insere pode influenciar o processo de gestão. Ambientes mais turbulentos e hostis fazem com que as empresas enfatizem sistemas formais de controle, ambientes incertos fazem com que os sistemas de controle sejam utilizados com mais flexibilidade e baseados em relações interpessoais (SOBRAL e PECI, 2013). A base das pesquisas está centrada nos efeitos da incerteza sobre a estrutura organizacional (BEUREN e FIORENTIN, 2014).

2.1.3.2 Fator contingencial estratégia

Chandler (1962), ao associar estratégia com estrutura organizacional, destaca que é importante estruturar a organização de forma que as informações sejam

alcançadas por todos os níveis organizacionais. À medida que as organizações se desenvolvem, suas estratégias e estruturas tendem a se tornar um obstáculo para o desempenho, exigindo que os gerentes estejam atentos para ajustar as estratégias às contingências (DONALDSON e JOFFE, 2014).

Empresas com estratégias caracterizadas como conservadoras ou de liderança de custos usam mais controles formais do que empresas que têm estratégias de diferenciação ou crescimento (SOBRAL e PECI, 2013).

Enquanto os líderes em custos buscam fornecer aos seus clientes preços competitivos, aqueles com estratégia em diferenciação oferecem produtos únicos ao mercado e, ao considerar esses fatores, buscam melhorar seu desempenho, conforme referem Uyar e Kuzey (2016).

De acordo com Gliubicic e Kanapickiené (2015), as organizações, por meio de suas estratégias, precisam procurar métodos eficazes para gerenciar sua vantagem competitiva, acompanhar o desempenho financeiro e não financeiro e agregar valor aos *Stakeholders* – públicos estratégicos que legitimam as ações de uma organização e têm o papel direto ou indireto na gestão de resultados.

2.1.3.3 Fator contingencial estrutura

De acordo com Mantovani (2012), a estrutura é um fator contingencial fundamental, pois permite identificar as características do modelo de gestão organizacional adotado pela empresa. Segundo Chandler (1988), é a partir da compreensão da estrutura que as políticas organizacionais encontram suas resistências ou facilidades para promoção de mudanças.

Para Sobral e Peci (2013), as organizações com estruturas descentralizadas utilizam controles mais formais, enquanto empresas descentralizadas costumam usar sistemas de controle gerencial mais agregados e estruturas baseadas em times, e estão mais relacionadas a maior participação e emprego de métricas de desempenho claras e precisas.

Uyar e Kuzey (2016) destacam que empresas com estruturas centralizadas tendem a usar uma estratégia de controle mais rígida, enquanto empresas descentralizadas permitem um modelo de administração focado em decisões estratégicas.

2.1.3.4 Fator contingencial tecnologia

De acordo com Chenhall (2007), as organizações utilizam alguma forma de tecnologia para executar suas operações e realizar suas tarefas. É o recurso operacional da organização, transformando seus processos em produtos ou serviços.

Leite e Fernandes (2016) evidenciam a importância da tecnologia ao concluírem sua influência na produção, que deve ser considerada pelos gestores na tomada de decisão.

Conforme Sobral e Peci (2013), as organizações com baixo nível de tecnologia tendem a buscar padronização de sistemas e possuem ênfase em seu processo de controle, enquanto as organizações com alto nível tecnológico tendem a dar menor ênfase a controles formais.

Stewart (2010) destaca que a tecnologia define como o trabalho da organização é realizado, bem como as formas de comunicação e interação entre os membros da organização.

2.1.3.5 Fator contingencial porte

Autores como Ferreira (2009), Mantovani (2012) e Otley (2016) defendem conceitualmente que o porte das organizações é uma variável amplamente utilizada nas pesquisas sobre fatores contingenciais, uma vez que grandes organizações geralmente têm acesso a uma fonte maior de recursos financeiros, técnicos e conhecimento.

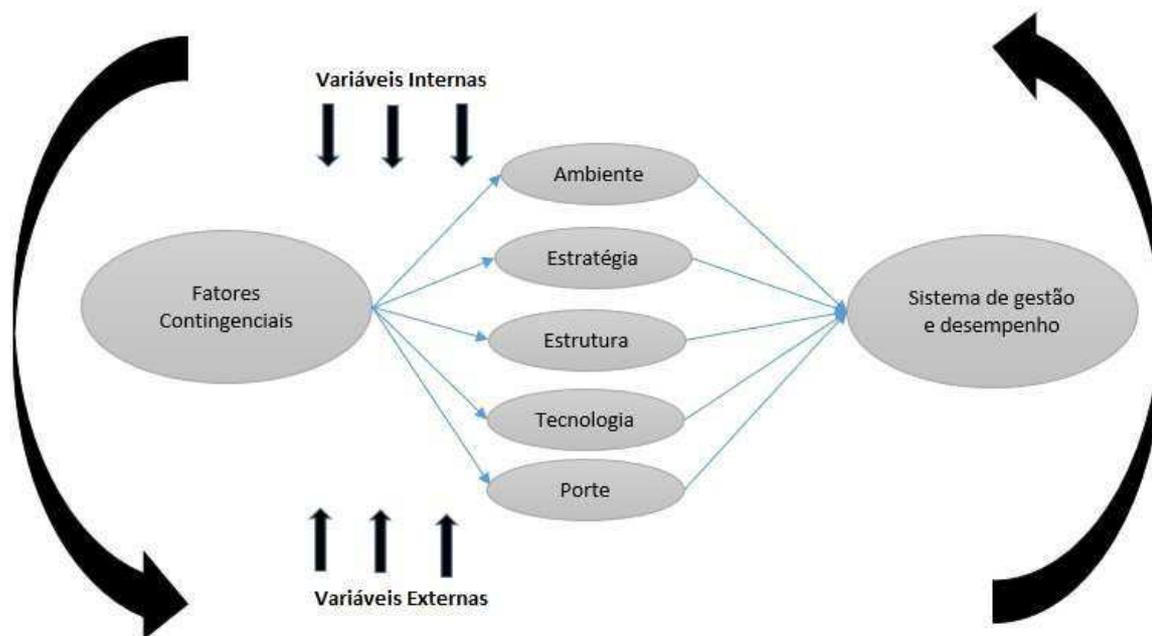
Assim, de acordo com Donaldson e Joffe (2014), à medida que uma organização cresce, sua estrutura se torna mais complexa, sendo afetada de forma mais intensa pela estratégia e pelo ambiente; e, ao identificar e adequar os desajustes, seu desempenho tende a ser superior. As pequenas empresas possuem processos organizacionais pouco estruturados, decisão centralizada no empresário-proprietário, com tempo insuficiente para as atividades gerenciais (TAYLOR e TAYLOR, 2014).

Para autores como Ferreira e Otley (2009), as grandes organizações, por ter acesso a uma fonte maior de recursos financeiros, humanos, técnicos e conhecimento, tendem a se beneficiar da economia de escala em seus investimentos.

Dessa forma, pode-se perceber, conforme demonstra a Figura 2, que os fatores contingenciais são representados por um conjunto de variáveis internas e externas à

organização, que exercem influência no sistema de gestão e no desempenho organizacional; logo, aquelas organizações que melhor se adaptarem aos fatores tendem a ter desempenho superior.

Figura 2. Representação dos fatores contingenciais



Fonte: elaborado pelo autor.

O fluxo de informações demonstrados pela Figura 2 mostra que os fatores contingenciais agem de forma sistêmica e dinâmica no ambiente organizacional e refletem no sistema de gestão e no desempenho das organizações.

Aliada à discussão sobre a teoria da contingência, que explora aspectos internos e externos às organizações, insere-se a discussão sobre a gestão estratégica de custos. Ela traz uma evolução à contabilidade de custos tradicional e passa a voltar seu olhar para os fatores externos à organização, apresentando sinergia à teoria, que traz elementos capazes de explicar como tais fatores se relacionam com as organizações e o meio no qual estão inseridas.

2.2 Gestão estratégica de custos (GEC)

Para Skank e Govindarajan (1998), a gestão estratégica de custos consiste em uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos

estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais, tendo como principal preocupação o foco em conceitos estratégicos, especialmente sobre a cadeia de valor, o posicionamento estratégico e os direcionadores de custos, para que se compreenda onde estão as oportunidades de redução dos custos e os possíveis ganhos de competitividade. Outrossim, Skank e Govindarajan (1998) apresentam em seu aporte teórico três pilares da Gestão Estratégica de Custos, a saber:

1. **Cadeia de valor:** conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matéria-prima até o produto entregue ao consumidor.
2. **Posicionamento estratégico:** trata-se da avaliação das oportunidades ambientais externas, dos recursos existentes, da definição de metas e de um conjunto de planos de ação para realizá-los.
3. **Determinantes de custo:** é a busca pela compreensão da complexa interação dos determinantes de custos em ação em uma determinada situação, sejam eles estruturais, como escalas, escopos e tecnologia, sejam eles de execução, tratando da capacidade de execução.

Os pilares da Gestão Estratégica de Custos estão inseridos na discussão sobre o uso de artefatos, por representarem base teórica e prática em seu uso e desenvolvimento.

Enfatiza Costa (2015) que a Gestão Estratégica de Custos consiste em olhar além da estrutura interna da empresa, de forma que eventos e artefatos que envolvam o foco interno e externo sejam tratados com a mesma relevância.

Mesmo que aplicado à gestão estratégica de forma abrangente, convém ressaltar que, segundo Slavov (2013), um dos papéis da Gestão Estratégica de Custos é reunir os conceitos que visam reduzir as incertezas e riscos associados ao futuro dos negócios, o que compreende dados da própria organização e sua cadeia de valor, seus principais concorrentes e principalmente o uso de artefatos para melhor solucionar os problemas organizacionais.

A abordagem sobre a GEC demonstra alinhamento com a Teoria da Contingência, uma vez que, em ambas as abordagens, fica evidente a preocupação em identificar e gerir as variáveis que influenciam a gestão das organizações e, por consequência, os seus resultados.

A GEC apresenta discussões e aplicações diversas no contexto das organizações, sejam algumas delas: Análise da cadeia de valor, métodos de custeios, posicionamento estratégico, gestão de custos interorganizacionais, análise do custo de concorrentes, dentre outras abordagens.

- a) **Análise da cadeia de valor:** empresa é vista como sendo um conjunto de atividades inter-relacionadas no sentido de criar valor, desde a compra de matérias-primas até o atendimento ao cliente final (SHANK e GOVINDARAJAN, 1998).
- b) **Métodos de Custeio:** Consiste na necessidade de discutir se os métodos de Custeios Tradicionais devem ser ajustados de acordo com os novos paradigmas de gestão (SLAVOV, 2013).
- c) **Posicionamento estratégico:** a empresa procura compreender como ela vai se posicionar e competir para poder ter maiores vantagens competitivas (HEINEN e HOFFJAN, 2005).
- d) **Gestão de custos interorganizacionais:** Processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações (SOUZA e ROCHA, 2009);
- e) **Análise do custo de concorrentes:** A análise dos custos dos concorrentes é mais uma prática que se soma àquele conjunto de novos instrumentos que foram desenvolvidos de forma a tornar as empresas mais efetivas quanto à gestão estratégica de custos (BARTZ; STAUDT e SOUZA, 2005).

Dessa forma, no próximo subcapítulo é apresentada a abordagem sobre uma das ramificações da Gestão Estratégica de Custos, que vem a ser a análise do custo de concorrentes e seus artefatos, tema central a ser explorado neste estudo.

2.2.1 Análise do custo de concorrentes

A literatura, representada por Simmonds (1981), sobre análise do custo de concorrentes tem sua origem em 1980, com a introdução do conceito *strategic management accounting (SMA)*, que se caracteriza pela análise de dados contábeis gerenciais sobre um negócio e seus concorrentes, para o uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia do negócio.

A análise do custo de concorrentes é definida como uma estimativa regularmente atualizada do custo unitário de um concorrente ou informações e estimativas sobre a estrutura de custos dos concorrentes, desenvolvida por autores como Simmonds (1986), Guilding (1999), Heiden e Hoffjan (2005). O tema trata da concorrência de uma forma abrangente e dos artefatos para análise do custo de forma pontual. A concorrência é uma característica de mercado decorrente da ação de empresas rivais, denominadas competidoras ou concorrentes, discutidas por Bertucci (2010).

Os recursos pelos quais os concorrentes competem, de acordo com Bromwich (1990), não ficam limitados apenas em termos de menor custo do produto, maior qualidade e melhores prazos de entrega, mas em todas as variáveis estratégicas.

Uma das primeiras etapas para enfrentar o desafio de superar a concorrência é compreender o que impulsiona o seu sucesso, conforme abordado pelos autores Barkin, Hertzell e Young (1995).

A busca por informações sobre a concorrência é um processo que consiste em saber o que estão fazendo, reunindo informações e as incluindo no planejamento de curto e longo prazo, mencionados por Teo e Choo (2001).

Uma das formas de trabalhar essas informações e incorporá-las à Gestão Estratégica de Custos das organizações é a utilização de artefatos, de forma específica, pela utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes, assunto da próxima seção.

2.2.1.1 Artefatos para análise do custo de concorrentes

O termo artefato, segundo Slavov (2013), de forma abrangente, compreende uma expressão genérica para representar técnicas, ferramentas e instrumentos para se atingir objetivos nas organizações. O autor apresenta artefatos de mensuração da gestão estratégica de custos, possibilitando seu emprego na perspectiva interna e externa.

Existem artefatos aplicados a funções distintas nas organizações, de modo que, no contexto da Gestão Estratégica de Custos, eles podem ser operacionais ou estratégicos ou de mensuração (SOUTES, 2006), mas podem corresponder a diversas dimensões no amplo espectro e na estrutura da empresa.

No uso dos conceitos de artefatos, aliado à análise do custo de concorrentes, Simmonds (1981) é considerado o estudioso pioneiro sobre o tema. Desenvolveu uma espécie de protocolo sobre a estratégia com informações da contabilidade gerencial.

Guiding (1999) procurou sistematizar o que até então existia na literatura sobre análise do custo de concorrentes apresentando cinco artefatos em seu aporte teórico: 1. avaliação de custos de concorrentes, 2. monitoramento da posição competitiva, 3. avaliação de concorrentes baseada em demonstrações financeiras, 4. custeio estratégico e 5. precificação estratégica. Além desses, ainda são identificados mais dois artefatos, são eles: 6. engenharia reversa (HOFFJAN e HEINEN, 2005); e o 7. *Benchmarking* (KOTLER e KELLER, 2013).

Quadro 2. Artefatos para análise do custo de concorrentes

Artefato	Aplicação
Acompanhamento da posição competitiva	Analisa a posição do concorrente perante a indústria e as tendências em relação a vendas, participação no mercado, custo unitário e retorno sobre as vendas (HEINEN e HOFFJAN, 2005).
Avaliação do custo dos concorrentes	Consiste no fornecimento de estimativa atualizada do custo unitário do concorrente. Avalia as instalações de produção, economias de escala, relações governamentais, de tecnologia e design de produtos, observação física, fornecedores, clientes e, principalmente, ex-funcionários de concorrentes (GUILDING, 1999).
Avaliação das demonstrações financeiras	Analisa o custo dos concorrentes por meio da avaliação das demonstrações contábeis. Avalia a evolução de vendas e níveis de lucro, bem como ativos e passivos, através da análise de índices econômicos e financeiros (HESFORD, 2008).
<i>Benchmarking</i>	Processo contínuo de busca de informações sobre o concorrente e de outras empresas - possibilita a comparação dos melhores processos e práticas utilizadas. Inclui o uso de informações não financeiras, em alguns casos é tratado como uma forma independente de analisar o concorrente (KOTLER e KELLER, 2013).
Custeio estratégico	Utiliza dados de custos com base em informações estratégicas e de marketing para desenvolver e identificar estratégias superiores dos concorrentes, que podem produzir vantagem competitiva sustentável (SHANK e GOVINDARAJAN, 1998).
Engenharia reversa	Processo de exame do produto do concorrente. Visa identificar os componentes e processo de produção utilizados para estimar o custo do produto (HOFFJAN e HEINEN, 2005; BARTZ; STAUDT e SOUZA, 2005).
Precificação estratégica	Análise dos fatores estratégicos no processo decisório dos preços. Esses fatores podem incluir: reação dos preços do concorrente, elasticidade dos preços de mercado, crescimento, economias de escala e experiência (SIMMONDS, 1982; JONES, 1988).

Fonte: elaborado pelo autor

No Quadro 2, estão apresentadas as aplicações para cada um dos artefatos identificados na literatura. A aplicação consiste em apresentar o conceito que cada um dos autores listados utilizou no desenvolvimento de seu estudo. Além disso tem o propósito de servir como norteador para identificação de quais e como os artefatos para análise do custo de concorrentes são usados pelas empresas. Uma das dificuldades consiste em que informações mais vitais não são divulgadas e a análise do custo pressupõe a utilização de informações primárias e secundárias, sendo as primárias obtidas a partir de clientes, fornecedores, órgãos governamentais, outros órgãos e os próprios concorrentes; e as informações secundárias a partir de literatura, pesquisas de comércio, relatórios, anúncios de concorrentes, entre outras fontes (SOUZA; BORGET e GASPARETTO, 2016).

Ao analisar os conceitos apresentados pelos autores em relação aos sete artefatos, dos quais cinco consolidados por Guilding (1999), complementados por Hoffjan e Heinen (2005) e Kotler e Keller (2013), percebe-se que existem similaridades entre eles. Por exemplo, o acompanhamento da posição competitiva, que busca identificar o posicionamento da empresa perante o mercado e se valer de informações estratégicas, tem similaridade com a prática de Benchmarking, que procura usar informações estratégicas para compará-las com as práticas adotadas. O mesmo acontece ao analisar outros artefatos; dessa forma, a discussão empírica tende a auxiliar na consolidação dos conceitos.

Buscando ampliar e aprofundar a discussão sobre os artefatos para análise do custo de concorrentes, a seção seguinte é destinada a apresentar estudos relacionados ao tema, evidenciando os principais resultados com o propósito de discuti-los com os achados desta tese.

2.3 Estudos relacionados

Este subcapítulo destina-se a apresentar estudos que abordam a temática proposta e indicam oportunidades de agregar elementos à pesquisa. O Quadro 3 apresenta os autores, o título e os principais resultados das pesquisas listadas.

Quadro 3. Estudos relacionados ao tema em estudo

Autores	Título	Principais Resultados
Simmonds (1986)	The accounting assessment of competitive position	Abordou a mensuração contábil com base na posição competitiva, na qual a receita de venda de um concorrente é talvez o mais importante de todos os indicadores competitivos. Destaca que a representação contábil da posição competitiva de uma empresa é possível usando medidas contábeis. Apresenta como oportunidade o desenvolvimento necessário de métodos contábeis para avaliação dos concorrentes.
Jones (1988)	Competitor cost analysis at Caterpillar	Discutiu as vantagens de se estimar os custos dos concorrentes como forma de melhorar a eficácia da própria organização.
Moon e Bates (1993)	Core analysis in strategic performance appraisal	Desenvolveram a estrutura CORE (<i>Context, Overview, Ratios, Evaluation</i>) como apoio para interpretar as demonstrações financeiras visando as análises.
Guinding (1999)	Competitor-focused accounting: an exploratory note	Buscou listar as práticas de análise do custo de concorrentes identificadas na literatura e sua utilização, e a percepção dos gestores sobre sua utilidade e os fatores contingenciais que afetam na utilização. Identificou três fatores para desempenhar papéis contingentes com o uso de artefatos e utilidade percebida: tamanho da empresa, estratégia competitiva e missão estratégica.
Heinen e Hoffjan (2005)	The Strategic Relevance of Competitor Cost Assessment – an Empirical Study of Competitor Accounting	Analisaram a influência da posição relativa de custos em decisões estratégicas para identificar a conexão entre o conhecimento dos custos de concorrentes e o sucesso da empresa. As conclusões indicam que, em qualquer decisão estratégica, as informações sobre as estruturas de custos dos concorrentes inevitavelmente incluem algum nível de incerteza. Indicam que pesquisas futuras devem levar em consideração a incerteza e seu efeito na tomada de decisão estratégica, especialmente no aumento das capacidades e na redução dos preços.
Casella (2008)	Análise de custos de concorrentes: estudo exploratório no setor de celulose e papel	Identificou a interligação entre a gestão estratégica de custos e a inteligência competitiva. Teve como objetivo demonstrar a possibilidade de construir uma análise de custos de concorrentes através das Demonstrações Contábeis e Financeiras, o que pode ser possível inferir ao final do estudo.
Friedrich <i>et al</i> (2016)	Análise da utilização do custo de concorrentes: um estudo em empresas do setor metal mecânico do Estado do Rio Grande do Sul.	Basearam-se nas práticas de análise do custo de concorrentes descritas por Guinding (1999) e identificaram o nível de conhecimento e utilização por empresas do ramo metal mecânico do RS. Dentre as práticas, a avaliação da posição competitiva e a engenharia reversa foram as mais utilizadas. O estudo indicou, através da análise de componentes principais, que as sete práticas atualmente conhecidas poderiam ser agrupadas em apenas três, demonstrando necessidade de avanço na consolidação dos conceitos.
Souza; Borgert e Gasparetto (2016)	Análise de concorrentes: oportunidades baseadas em pesquisas em contabilidade.	Buscaram analisar as características das pesquisas científicas relacionadas ao tema análise do custo de concorrentes, tendo como finalidade a geração de conhecimento e identificação de lacunas para pesquisas futuras. O trabalho identificou 12 estudos sobre o tema, o periódico <i>Strategic Management Journal</i> foi o mais relevante e o autor em destaque foi Chris Guinding. São sugeridas pesquisas no sentido de ampliar estudos com enfoque em objetivos específicos na análise de concorrentes e estudos que tenham foco em objetivos específicos e gerais no cenário brasileiro.

Fonte: elaborado pelo autor, com base nas referências citadas.

Conforme consta no Quadro 3, mesmo com uma vasta busca na literatura, o número de artigos e a diversidade de abordagens são relativamente restritas. Tal situação é percebida tanto na literatura nacional como internacional.

Em uma análise conjunta dos estudos com os artefatos, é possível concluir que a pesquisa de Simmonds (1986) traz uma abordagem alinhada ao artefato que aborda a avaliação das demonstrações financeiras de Hesford (2008). O mesmo acontece no modelo proposto por Moon e Bates (1993).

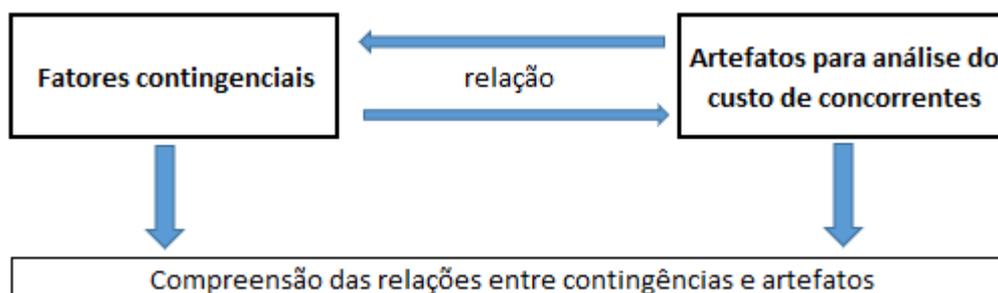
O estudo de Souza, Borgert e Gasparetto (2016) aborda a literatura sobre análise do custo de concorrentes e possíveis lacunas de pesquisa, fazendo referência aos demais trabalhos descritos ou citados no desenvolvimento da tese.

Algumas das abordagens dos autores já poderão ser identificadas no transcorrer da descrição dos casos. De forma mais efetiva, esses e outros aspectos foram resgatados ao final do estudo e utilizados para análise conjunta aos resultados empíricos. Finalizada a revisão da literatura, na sequência parte-se para a apresentação da proposta de tese.

2.4 A Tese e sua proposição

Discutem-se, nesta pesquisa, as relações entre as literaturas da Teoria da Contingência e da Gestão Estratégica de Custos, de forma específica sobre os artefatos para análise do custo de concorrentes. A estrutura dessa relação é ilustrada na Figura 3.

Figura 3. Relações entre fatores contingenciais e artefatos para análise do custo de concorrentes



Fonte: elaborado pelo autor

Assim, esta pesquisa defende a tese de que **fatores contingenciais se relacionam com a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes.**

A proposição se fundamenta no pressuposto da Teoria Contingencial, conforme Donaldson (2006), no qual o ambiente influencia as organizações e as organizações influenciam o ambiente, de forma que o ajuste pode representar o melhor resultado para a organização. De forma complementar à abordagem contingencial, o uso da análise de concorrentes possibilita fornecer uma visão detalhada do custo, da situação atual de um concorrente, permitindo prever seu comportamento com relação à estratégia competitiva futura e determinar a sua própria posição competitiva, segundo Heinen e Hoffjan (2005).

Assim, apresenta-se a seguinte proposição: **o uso de artefatos para análise do custo de concorrentes está relacionado com fatores contingenciais**. A abordagem contingencial preconiza que os fatores contingenciais variam de empresa para empresa e os fatores situacionais próprios constituem a forma como cada organização é influenciada, conforme sugerem Beuren e Fiorentin (2014).

A relação entre os fatores contingenciais e a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes no contexto da gestão estratégica de custos está na capacidade de compreender a dinâmica e as circunstâncias em que os artefatos são usados e a real influência que os fatores exercem (SANTOS *et al.*, 2016; SANTOS e ZONATTO, 2016), considerando o ambiente que envolve as organizações (DONALDSON, 2001), a estratégia (SILVA e FERNANDES, 2014), as características do modelo de gestão organizacional (MANTOVANI, 2012) e os recursos organizacionais relacionados principalmente à tecnologia (CHENHALL, 2007), verificando no uso dos artefatos a adequação ou a inadequação da organização frente aos fatores contingenciais internos e externos.

3 METODOLOGIA

As formas de protocolo de coleta e análise de dados desta tese estão contempladas numa pesquisa de base qualitativa, mais precisamente na modalidade de Estudo de Caso, conforme Yin (2015).

Neste estudo, mais especificamente, foram descritas, com uma abordagem descritiva e qualitativa, as práticas de análise do custo de concorrentes em empresas de médio e grande porte localizadas no Estado do Rio Grande do Sul, de três setores distintos, a saber: setor moveleiro, setor de alimentos e setor de tecnologia / entretenimento.

Pretende-se, posteriormente, descrever como foram contextualizados os dados para apreciação no decurso de toda forma de busca e processamento de informações pertinentes à questão norteadora desta pesquisa, podendo assim respondê-la gerando os resultados estimados que motivaram toda essa trajetória no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

3.1 Classificação e abordagem da pesquisa

A abordagem do problema caracteriza-se como descritiva, e o estudo classifica-se como estudo de casos múltiplos. O estudo de caso faz-se descritivo quando apresenta um relato detalhado de um fenômeno social, procura ilustrar a complexidade da situação e os aspectos nela envolvidos (ODOI; BANDEIRA-DE-MELLO e SILVA, 2010).

O estudo de caso, além de conter uma descrição detalhada do fenômeno estudado, busca encontrar padrões nos dados e desenvolver categorias conceituais que possibilitem ilustrar, confirmar ou opor-se a suposições teóricas (ODOI; BANDEIRA-DE-MELLO e SILVA, 2010).

No estudo de casos múltiplos, estes possibilitam levantar evidências relevantes e de maior confiabilidade se comparado ao estudo de caso único (YIN, 2015), pois observações de múltiplas fontes possibilitam percepções convergentes e fortalecem a validação das proposições, enquanto percepções conflitantes afastam a ocorrência de conclusões prematuras.

O objeto em estudo são as organizações, representadas por empresas de médio e grande porte de três diferentes ramos, dentro das quais foram investigados como utilizam os artefatos para análise do custo de concorrentes, as percepções dos gestores em relação aos fatores contingenciais e sua relação com os artefatos.

Como dados secundários, quando possível foram analisadas as demonstrações contábeis, relatórios setoriais, planilhas gerenciais e demais documentos e informações disponibilizadas pelos casos em estudo.

O estudo de caso costuma ser questionado pela comunidade acadêmica em termos de rigor, por isso é fundamental que os procedimentos empregados para sua condução fiquem explícitos, oferecendo mais credibilidade.

Dessa forma, o método apresenta algumas limitações (YIN, 2015):

- Fornecimento de pequena base empírica para generalizações científicas;
- Tempo demandado para desenvolver o estudo e relatórios volumosos e de difícil leitura;
- Dificuldades em assegurar bom nível de qualificação do investigador.

Sabendo das limitações impostas pelo método, pode-se confirmar a impossibilidade da generalização dos resultados, ficando restrita aos casos em estudo. Lima *et al* (2012) reforçam a limitação em relação aos resultados no que se refere a sua generalização, ficando restrito à generalização das proposições e da base teórica utilizada.

3.2 Unidade de análise e escolha dos casos

Considerando o objetivo proposto, a pesquisa busca unir duas áreas: Teoria da Contingência e artefatos para análise do custo de concorrentes. A primeira é avaliada à luz dos fatores contingenciais, os quais são: ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia. Os fatores contingenciais são determinados *a priori* pela literatura, representada por Donaldson (2001).

Os artefatos para análise do custo de concorrentes, consolidados por Guilding (1999) e complementados por Hoffjan e Heinen (2005) e Kotler e Keller (2013) são: 1. Avaliação do custo de concorrentes; 2. Monitoramento da posição competitiva; 3. Avaliação de concorrentes baseada em demonstrações contábeis; 4. Custeio estratégico, 5. Precificação estratégica, 6. Engenharia reversa e 7. *Benchmarking*.

Considerando que os artefatos ainda não estão consolidados teoricamente, é possível que os achados desta pesquisa revelem novos artefatos ou aplicações distintas entre os que constam nos aportes teóricos vigentes. Buscando estabelecer os parâmetros para a pesquisa, são apresentadas no Quadro 4 as categorias de análise para cada um dos fatores contingenciais, bem como, no Quadro 5, as categorias de análise para os artefatos de análise do custo de concorrentes.

As categorias de análise abaixo apresentadas nos Quadros 4 e 5 acrescentam bases interpretativas para a compreensão deste estudo, visto que servem como território para construção do roteiro de pesquisa e, principalmente, como parâmetro para agrupar os achados tanto das entrevistas como das demais fontes de informações utilizadas.

Quadro 4. Fatores contingenciais e suas categorias de análise

Fatores contingenciais	Categorias de análise
Ambiente	Atitudes da concorrência Competição por mão de obra Competição por compra de insumos/componentes Restrições legais, políticas e econômicas do setor Gostos e preferências dos clientes Nível da concorrência Incerteza ambiental
Estratégia	Ênfase na busca da alta qualidade do produto/serviço em relação à concorrência Desenvolvimento de novos produtos com características únicas Busca pela alta qualidade Imagem com atributos superiores aos da concorrência Busca de preço de venda inferior ao aplicado pelo mercado Investimento em pesquisa e desenvolvimento
Estrutura	Configuração organizacional Centralização na tomada de decisão Níveis hierárquicos Alocação do poder e autoridade na organização
Tecnologia	Tecnologia aplicada do processo produtivo Comércio eletrônico CRM (gerenciamento da relação com o cliente) Gerenciamento da cadeia de suprimentos Armazenamento de dados Troca de dados de forma eletrônica Softwares integrados entre áreas funcionais da empresa

Fonte: Adaptado de Chenhall (2007); Beuren e Fiorentin (2014); Jaroseski e Diehl (2013); Santos e Zonatto (2016)

Quadro 5. Artefatos para análise do custo de concorrentes e suas categorias de análise

Artefatos	Categorias de análise
Avaliação do custo dos concorrentes	Estimativa atualizada do custo unitário do concorrente Avaliação das instalações de produção Economias de escala Relações governamentais Tecnologia e design de produtos Observação física de fornecedores, clientes e ex-funcionários
Acompanhamento da posição competitiva	Analisa a posição do concorrente Tendências em relação a vendas Participação no mercado
Avaliação das demonstrações financeiras	Analisa o custo por meio da avaliação das demonstrações contábeis Avalia a evolução de vendas e níveis de lucro Avaliação de ativos e passivos Análise de índices econômicos e financeiros
Custeio estratégico	Utiliza dados de custos com base em informações estratégicas e de marketing
Precificação estratégica	Análise dos fatores estratégicos no processo decisório dos preços Reação dos preços do concorrente Elasticidade dos preços de mercado
Engenharia reversa	Processo de exame do produto do concorrente. Cálculo do custo a partir da análise de componentes
<i>Benchmarking</i>	Busca de informações sobre o concorrente com comparação dos melhores processos e práticas utilizadas Uso de informações não financeiras

Fonte: Adaptado de Guilding (1999); Heinen e Hoffjan (2005); Hesford (2008); Shank e Govindarajan (1998); Simmonds (1982); Jones (1988); Bartz; Staudt e Souza (2005), Kotler e Keller (2013)

A seleção das empresas considerou alguns critérios previamente estabelecidos, definindo limites quanto ao setor de atuação, ao porte, localização e preexistência da utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes, visando garantir relevância e abrangência aos achados. São eles:

- 1. Quanto ao setor de atuação** – Foram escolhidas empresas de setores distintos, pela possibilidade de captar diferentes perspectivas e aplicações da temática, na medida em que cada empresa está inserida e é influenciada pelos fatores contingenciais, que por sua vez refletem no uso de artefatos para análise do custo de concorrentes.

2. **Quanto ao porte** – o porte é um dos fatores contingenciais, porém, assim como em outros estudos (CHENHALL, 2007; LEITE, DIEHL e MANVAILER, 2015), utiliza-se como uma variável interveniente. Dessa forma, estão sendo selecionadas apenas empresas consideradas de médio e grande porte, adotando como critério o faturamento. Com isso, estima-se eliminar algumas questões limitadoras, como, por exemplo, a ausência de informações, sistemas simples, não regulamentados e centralização das decisões no gestor principal, características presentes em empresas de pequeno porte (GOMES e SALAS, 1997; TAYLOR e TAYLOR, 2014).

3. **Quanto à localização** – as empresas estão todas sediadas no Estado do Rio Grande do Sul, região Sul do Brasil, o que limita geograficamente os casos e se justifica pela necessidade de viabilidade da pesquisa em termos de deslocamento, recursos e acesso às empresas.

4. **Quanto à utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes** – Os casos selecionados para o estudo, obrigatoriamente, precisam declarar preliminarmente que utilizam artefatos para análise do custo de concorrentes.

Quadro 6. Síntese dos casos selecionados

Casos	Ramo/empresa	Porte/cidade	Descrição/características
CASO 1	Moveleiro Móveis Castro LTDA	Médio porte Taquari/RS	Com quase 90 anos de atividades, dos quais 35 anos como indústria, em sua terceira geração, com uma estrutura produtiva com alto nível de automação, contando com uma equipe de 100 funcionários.
CASO 2	Alimentos Germani Alimentos Ltda	Grande porte Santa Cruz do Sul/RS	Com mais de 125 anos de atividades e com gestão familiar, a empresa mantém um mix com mais de 80 opções de produtos: massas, biscoitos salgados e doces e biscoitos recheados.
CASO 3	Tecnologia e Entretenimento Imply Tecnologia Eletrônica Ltda	Médio porte Santa Cruz do Sul/RS	Ainda uma jovem empresa, com 16 anos de atividades, já é uma empresa brasileira com mais de 200 funcionários, oferecendo uma vasta gama de produtos e serviços em acessos, autoatendimento, entretenimento e painéis.

Fonte: elaborado pelo autor

Quanto aos entrevistados, em todos os casos, foram pessoas que participam da gestão das empresas, com cargos e responsabilidades que os colocam como tomadores de decisão. Além da posição estratégica, aspectos como formação, experiência e vivência foram determinantes para seleção deles.

Quadro 7. Síntese dos entrevistados

Entrevistado	Caso	Duração da entrevista	Cargo	Formação
Entrevista 1	Caso 1	34 min	Diretora	Pós-Graduação na área de Gestão
Entrevista 2	Caso 1	45 min	Controller	Graduação
Entrevista 3	Caso 2	50 min	Diretor	Graduação
Entrevista 4	Caso 2	43 min	Controller	Pós-Graduado e Mestrando.
Entrevista 5	Caso 3	30 min	Diretor Geral	Graduado
Entrevista 6	Caso 3	36 min	Controller	Pós-Graduado
Entrevista 7	Caso 3	42 min	Gerente de Produção	Mestre

Fonte: elaborado pelo autor

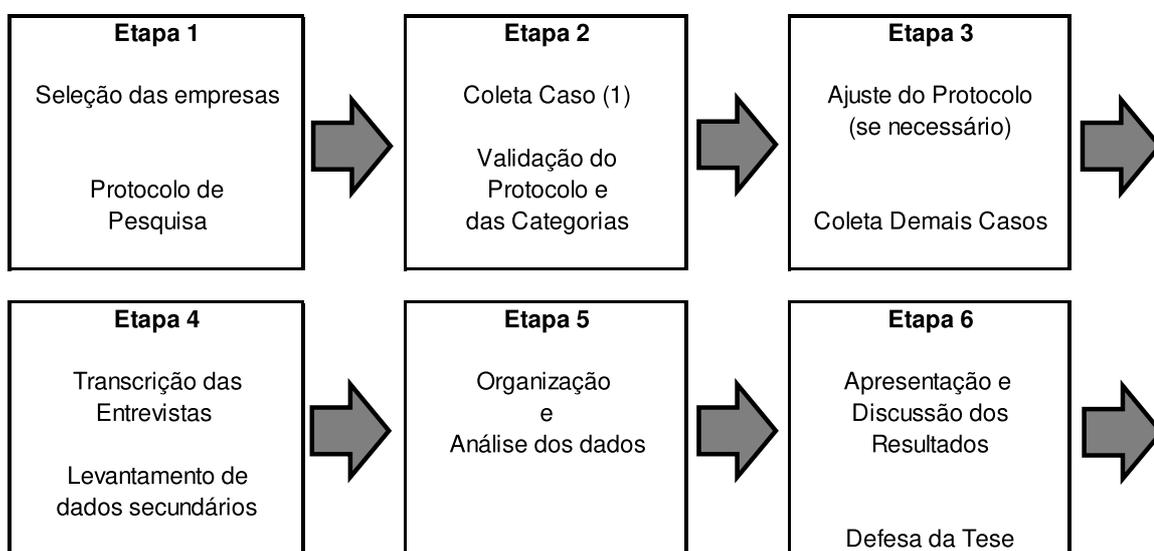
No Quadro 6 foram apresentadas as empresas selecionadas e no Quadro 7 algumas características dos entrevistados. Aspectos como conveniência e acesso aos gestores foram determinantes para participação dos casos na pesquisa, principalmente pela dificuldade em contar com empresas dispostas a contribuir com o desenvolvimento de pesquisas empíricas.

3.3 Procedimentos de coleta dos dados

A coleta de dados e evidências seguirá o protocolo de pesquisa, no qual estão demonstrados os procedimentos e as regras gerais a serem adotadas na condução dos casos. (YIN, 2015). O protocolo se constitui em um forte elemento para demonstrar a confiabilidade de uma pesquisa, ou seja, garantir que os achados da investigação sejam análogos aos resultados da replicação do estudo de caso, ou mesmo de outro caso em condições equivalentes ao primeiro, orientado pelo mesmo protocolo (LIMA et al, 2012). O protocolo pode ser visualizado no Apêndice A.

Na Figura 4 são apresentadas as etapas relacionadas à operacionalização desta pesquisa. Desde os protocolos preliminares relacionados aos testes de qualidade, passando pela validação do protocolo da pesquisa até a coleta de dados, chegando à descrição, análise dos dados e discussão dos resultados, pretende-se responder à questão norteadora desta tese e assim apresentar seus resultados, como inovação ao tema e para a literatura.

Figura 4. Etapas para o desenvolvimento da pesquisa



Fonte: elaborado pelo autor

Uma das dificuldades *a priori* para o desenvolvimento da temática dentro das organizações se dá, principalmente, pela dificuldade de acesso à informação (COSTA e ROCHA, 2012), aspecto que pode, em alguma medida, limitar a abrangência do estudo. Outro limitador consiste em conhecer a estrutura de custos dos concorrentes, mantendo uma postura ética e íntegra, uma vez que o acesso a esses dados é restrito, na grande maioria, ao ambiente interno das organizações (JUNIOR; SOUZA e COSTA, 2015).

3.4 Procedimentos de tratamento e análise dos dados

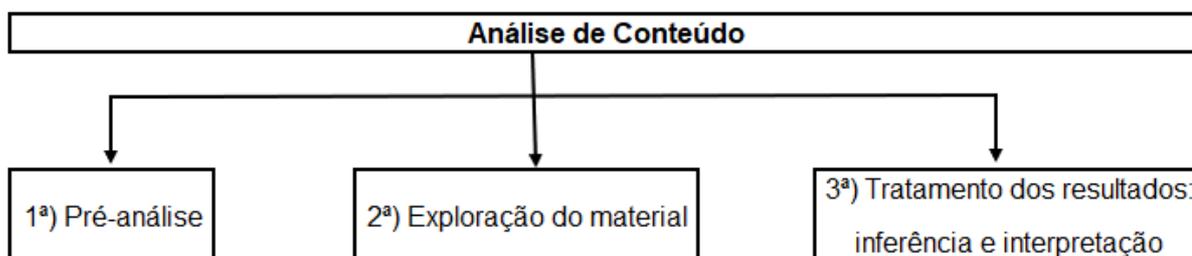
Buscando garantir a validade e confiabilidade com base em Yin (2015), é necessário:

1. Uso de múltiplas fontes de evidências, com triangulação entre diferentes fontes de dados, sendo por meio dos achados nas entrevistas, na observação das práticas e nos dados secundários, tanto fornecidos pelas organizações quanto informações públicas, como portais, informes setoriais, demonstrações contábeis, dentre outras fontes.
2. Criar uma base a partir de registros escritos ou gravados, anotações e lembranças que aumentem a confiabilidade da pesquisa e permitam o acesso a qualquer tempo pelo pesquisador ou outros pesquisadores que venham a ter acesso à investigação.
3. Registros para manutenção de uma linha de evidências com base nas categorias de análise, em que se estabeleça uma cadeia de relações desde as questões norteadoras, como protocolos, fontes de evidências e relatório do caso.

Observados esses aspectos, a análise dos dados foi feita pela técnica de Análise de Conteúdo. Essa técnica consiste em um conjunto de instrumentos de cunho metodológico em constante aperfeiçoamento, que se aplicam a discursos (conteúdos) extremamente diversificados (BARDIN, 2016).

A análise de conteúdo, conforme Bardin (2016), divide-se em três fases, como pode ser visualizado na Figura 5.

Figura 5. Fases da análise de conteúdo



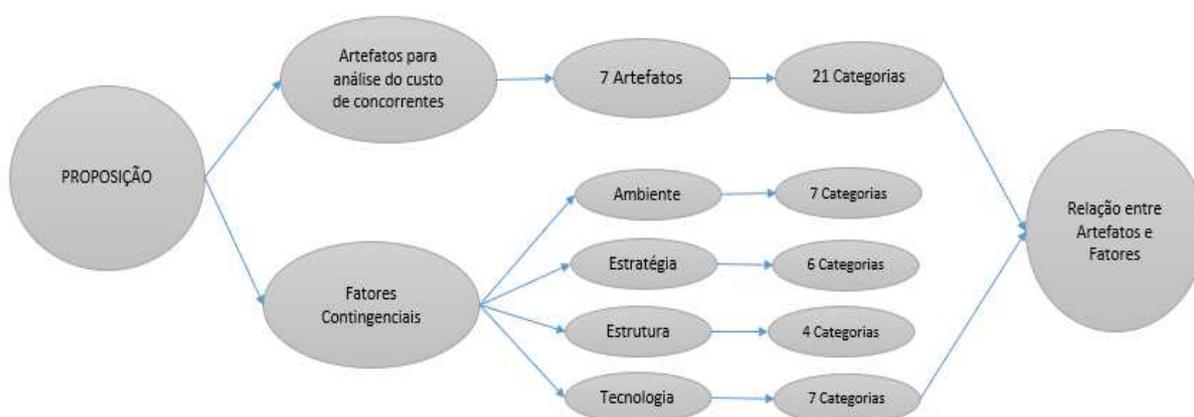
Fonte: adaptado de Bardin (2016)

No caso das entrevistas, elas foram transcritas e o seu conteúdo, juntamente com os dados secundários, constituirá o *corpus* da pesquisa. A técnica tem a capacidade de permitir ao pesquisador captar a percepção dos entrevistados, ampliando a compreensão da realidade vivida pelos respondentes, e aprofundar o entendimento do fenômeno em estudo. As interpretações foram feitas com base nas etapas descritas e na percepção do pesquisador, sem a aplicação conjunta de

softwares. As demais fontes já citadas servirão como material de apoio e complemento na interpretação dos achados, com incorporação de trechos de documentos, por exemplo.

Na Figura 6, é apresentada a lógica a ser utilizada ligando a proposição aos dados. Parte-se da proposição de tese, seguindo pelas duas áreas presentes na pesquisa: os artefatos para análise do custo de concorrentes e os fatores contingenciais. Quanto aos artefatos, *a priori* foram identificados na literatura sete possíveis aplicações, que estão agrupadas considerando as categorias de análise.

Figura 6. Lógica para construção da relação dos dados na pesquisa



Fonte: elaborado pelo autor

É importante destacar que, dadas as lacunas do tema, no transcorrer da pesquisa novos artefatos podem surgir, outros podem vir a ser considerados superados e alguns podem ser agrupados considerando as semelhanças entre suas aplicações. Já os fatores contingenciais estão definidos: ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia. O porte, como já descrito, serviu como variável interveniente. Da mesma forma, os achados foram agrupados nas categorias de análise.

Uma vez coletados os dados primários e secundários e agrupados nas respectivas categorias, com base nas etapas descritas, foram identificadas e descritas as possíveis relações, atendendo ao objetivo central da tese.

4 APRESENTAÇÃO DOS CASOS

Este capítulo destina-se a apresentar, descrever e discutir os achados nos casos selecionados, além de apresentar a análise dos resultados individuais. Complementarmente são feitas uma síntese dos principais achados e uma análise conjunta dos casos.

4.1 CASO 1 – Indústria do setor moveleiro

O setor moveleiro no Estado do Rio Grande do Sul possui 2.750 empresas, o que equivale a 13,3% das empresas do Brasil. Elas respondem por 18,4% do total de móveis fabricados no país e por 31,1% das exportações. Isso confere ao Estado posição de liderança como maior produtor do país (MOVERGS, 2018).

Nesse setor, insere-se o Caso 1, que trata-se de uma indústria moveleira. A Móveis Castro Ltda., localizada no Vale do Taquari, com quase 90 anos de atividades, dos quais cerca de 35 anos como indústria, está em sua terceira geração, com uma estrutura produtiva com alto nível de automação. Conta com uma equipe de aproximadamente 100 funcionários, 70% ligados diretamente à produção e os demais nas áreas de expedição, logística, administrativa e financeira, gerando uma receita anual superior a 35 milhões.

Tem como clientes magazines (redes), lojistas e *e-commerce*, localizados no Rio Grande do Sul, Paraná, Santa Catarina, e ainda operações com países do Mercosul. Considerando que os achados apresentam informações estratégicas, optou-se por não revelar algumas informações de forma direta, mesmo que as empresas tenham concordado com a realização das entrevistas, da gravação e aplicação dos procedimentos metodológicos que garantam o rigor da coleta.

4.1.1 Descrição geral dos achados

Entre os entrevistados estão a diretora comercial e o *Controller*, ambos com formação superior e experiência em gestão. As entrevistas, como previsto no protocolo de pesquisa, foram gravadas com prévia autorização, tiveram duração

média de 40 minutos e os achados foram transcritos e analisados, gerando como principais elementos para a pesquisa os descritos na sequência.

É importante destacar que além das entrevistas, em todos os casos, foi realizada uma visita a toda a organização, para conhecer o processo produtivo e os vários setores e características da empresa. Assim foi possível visualizar práticas e situações descritas pelos gestores, como, por exemplo, mudanças nos processos e investimentos em novos equipamentos. Outro aspecto a ser observado é o fato de que, ao fazer referência à empresa, o estudo sempre se refere à opinião dos gestores que nela estão atuando e foram objeto da entrevista.

Na descrição deste e dos demais casos são apresentados fragmentos das entrevistas no transcorrer dos achados. Utilizou-se essa estratégia com base na metodologia adotada pelo estudo de Dal-Soto (2018). Entendendo que dessa forma o leitor poderá avaliar a percepção utilizada como base para evidenciação dos achados. Os fragmentos são partes das entrevistas feitas com os gestores e integram o conjunto de elementos usados no desenvolvimento da pesquisa.

Seguindo o roteiro previsto no protocolo da pesquisa, os entrevistados foram inicialmente questionados sobre as práticas de análise do custo de concorrentes adotadas pela empresa, as principais fontes de informações e situações onde as práticas foram utilizadas e os resultados atingidos.

Quanto às principais fontes de informações sobre o custo de concorrentes, no caso em estudo, as que têm maior utilização são os fornecedores, que acabam trazendo muitos dados sobre o comportamento das empresas no mercado, compartilham informações sobre a produção do concorrente, níveis de atividade e quais produtos são fabricados. Os representantes comerciais trazem informações sobre os lojistas e estratégias utilizadas, que acabam por sinalizar tendências do mercado. Veja fragmento da entrevista que evidencia os achados: *“Hoje eu consigo informações de mercado através dos meus representantes, através de alguns fornecedores, que trazem indiretamente informações de concorrentes, por exemplo, se meu concorrente ‘x’ está parado ou está produzindo determinado produto”.* (Entrevistado 1)

Pode-se sintetizar como principais fontes os representantes comerciais, lojistas, fornecedores, informes setoriais e informações sobre produto e visita a clientes. As fontes descritas estão alinhadas a um estudo (FRIEDRICH *et al*, 2016)

que identificou como principais delas: os clientes, o pessoal da área comercial e os fornecedores.

Um dos desafios destacados pela diretora quanto ao mercado se refere à transição no comportamento dos consumidores, principalmente quanto à mudança de hábitos: o cliente passa a ter menos interesse em possuir um bem e prefere usufruir dos seus benefícios. Esse perfil dificulta a venda de bens de alto valor de mercado, característica de alguns roupeiros fabricados pela empresa, cujo foco está nas classes B e C, onde há maior potencial de consumo. O achado que evidencia tal afirmação descreve que: *“O ramo vem passando por transições muito grandes desde o acompanhamento do comportamento das pessoas, a mudança de hábitos, hoje a pessoa prefere comprar um roupeiro ou viajar? Pessoas procuram usufruir e não mais ter os bens”*. (Entrevistado 1).

Além disso, descrevem que a empresa vem mudando a percepção de negócio, por ainda não ter um nível que considera satisfatório de profissionalização. Os gestores relataram que, até bem pouco tempo, a empresa acompanhava o mercado a distância, ficando mais focada em olhar apenas o preço e não os demais fatores internos e externos. O que resultava em resolver problemas pontuais e não na geração de melhoria contínua e do negócio como um todo.

Quanto ao uso de artefatos para análise do custo de concorrentes, uma das principais práticas adotadas é a identificada nos estudos de (SIMMONDS, 1982, e JONES, 1988), que tratam sobre a precificação estratégica. A prática descrita pela empresa consiste na utilização de inteligência para uso de tabloides de preços para acompanhamento dos preços praticados pelo mercado, busca por manuais de montagem de concorrentes para verificação da matéria-prima e eventuais informações complementares, além de benefícios fiscais. Tal prática possibilita a comparação dos diversos preços dos concorrentes e, com base nisso, direcionar as estratégias para atuação no mercado.

A estratégia de precificação definida pela empresa começa pela análise dos preços da concorrência com base nos tabloides, dentro das faixas de preços, característica do setor moveleiro, onde é feita uma análise prévia com os lojistas e o canal de distribuição, inclusive no *e-commerce*. Após essa análise, define-se os produtos que serão fabricados e as suas faixas de preços. Com base nessa informação, o produto é desenvolvido com seu respectivo custo/meta.

Da mesma forma, tal análise é adotada no caso da reengenharia de valor de algum produto, para tomada de decisão quanto a mantê-lo ou no desenvolvimento de melhorias que possibilitem reposicioná-lo no mercado, com a troca da faixa de preços. Os diferentes segmentos de mercado têm marcações diferentes, o que faz com que um mesmo produto seja vendido em faixas diferentes. Outro aspecto relatado pelos gestores é o fato de que as lojas físicas percebem essa desvantagem em relação aos e-commerce, por exemplo, e exigem da fábrica um preço mais competitivo para poder disputar o mercado com sites e grandes redes.

Com isso, caso a análise conclua que não irá conseguir competir na faixa de preços atual, a empresa se reposiciona em outra faixa, com mudanças no produto, preenchendo espaços nos quais outros concorrentes não estavam posicionados. Dessa forma, a empresa consegue apresentar aos lojistas sugestões de produtos para faixas de preços ainda pouco exploradas.

Como incidente crítico, o gestor descreveu a utilização em um produto, em que analisou as especificações técnicas, tipos de componentes, como chapas, revestimentos e acessórios, e com base nesses dados fez a comparação com o produto da empresa. A literatura traz como similaridade a tal prática a engenharia reversa; porém, nesse caso, com a evolução das informações disponíveis sobre produtos e seus componentes, não é mais necessário ter um produto físico do concorrente para ter acesso a tais detalhes.

Descreveu que a estratégia de precificação fez com que muitos produtos não fossem mais fabricados, ou fossem readequados para faixas de valores que pudessem ser mais competitivos. As características similares dos produtos são mapeadas, passando-se a fazer comparação de preços. Com base nessa comparação, a empresa já realizou várias mudanças de itens e acessórios para que pudesse ter preços mais competitivos, até mesmo com mudança de fornecedor. Destacou a substituição dos componentes em alumínio que usava tradicionalmente, pois o mercado já estava utilizando o componente plástico. Com essa mudança, conseguiu reduzir o custo e aumentar a competitividade.

Hoje a configuração da fábrica e dos produtos é balizada pela estratégia de precificação, ou seja, a primeira etapa sempre consiste na análise do mercado, dos preços praticados por faixas, assim como já descrito anteriormente. Depois há a identificação de oportunidades nas demais etapas, seja adequação de produtos já existentes ou desenvolvimento de novos produtos.

Questionada sobre os demais artefatos presentes na literatura, algumas práticas foram descritas, porém com uso eventual. Destacou a utilização de dados de mercado, principalmente os dados setoriais e indicadores mensais divulgados pela MOVERGS por seu portal (www.movergs.com.br), onde consegue estabelecer alguns parâmetros de comportamento dos custos em relação à estrutura da empresa. Outra informação é a capacidade de compra de cada região através do mapeamento do PIB pelas informações do IBGE, tendo como base o potencial de compra de móveis na renda média do brasileiro. A abertura, por exemplo, de novos mercados leva em conta tais informações, permitindo identificar o potencial de desenvolvimento da empresa. Tais práticas estão alinhadas e caracterizam o uso, mesmo que de forma limitada, do artefato Benchmarking, descrito por (KOTLER e KELLER, 2013).

Sobre a engenharia reversa, descrita por (HOFFJAN e HEINEN, 2005) e (BARTZ; STAUDT e SOUZA, 2005), e com significativa incidência nos estudos listados, a empresa relatou que eventualmente adquire produtos de concorrentes e faz a análise. Também mencionou a possibilidade de visitas aos lojistas, momento em que tem contato com produtos de concorrentes. Tal prática teve maior utilização no passado, mas com a disponibilização obrigatória dos manuais de montagens e informações técnicas, é possível ter um bom nível de análise, mesmo sem ter o contato físico com o produto.

A observação quanto aos fatores contingenciais indica algumas características que merecem destaque. A primeira é que o polo moveleiro do Estado está localizado em região diversa da qual a empresa tem sua sede. Com isso, ela consegue identificar alguns aspectos negativos, como o acesso à mão de obra qualificada e a velocidade em conseguir peças de reposição, tanto para manutenção da fábrica como para o processo produtivo.

Em contrapartida, consegue listar como vantagens uma mão de obra com menor custo, mas defende que necessita de maior esforço e investimento na formação interna. Diz ainda perceber uma menor competitividade em suas regiões de atuação, o que permite desenvolver estratégias mais customizadas a sua realidade. Outro aspecto que descreve como estratégico é o fato de utilizar o mesmo ERP (*Enterprise Resource Planning* – ou sistema integrado de gestão empresarial) de muitas empresas do ramo, permitindo assim compartilhar práticas e receber atualizações quanto a ferramentas de aprimoramento de sua gestão. Complementa que dois de seus principais fornecedores localizam-se muito próximos à sede da empresa, o que

representa inegável vantagem competitiva, visto estar fora do polo moveleiro. Ressalta ainda que percebe o segmento bastante fechado pelo monopólio de algumas empresas e com histórico período de dificuldades no mercado interno, o que fez com que muitas empresas do ramo buscassem novos mercados. Com isso, adota como estratégia ocupar o máximo de espaço que não seja tão observado pelas demais concorrentes.

A empresa procura avaliar permanentemente todos os produtos, tendências, cores, velocidade das mudanças e, assim, desenvolve um mapeamento de estratégias por faixa de preços. A busca pelo crescimento sustentável é o grande desafio; para isso, vem investindo no aperfeiçoamento do modelo de gestão, trazendo para sua equipe profissionais especialistas em suas áreas de atuação.

Aborda as melhorias mais pontuais motivadas pela análise da concorrência, que visam aumentar a competitividade e redução de custos, destacando ainda a mudança na configuração da fábrica e a evolução do parque fabril, com aumento considerável do nível de automação.

Os gestores ressaltam o fator contingencial estrutura como significativo em sua gestão de custos, aliado a fatores como a busca pela redução do tempo ocioso, formas diferenciadas de produção, redução do tempo produtivo, aprimoramento do processo produtivo, nível de automação e gestão. Destacam o fator estratégia alinhado ao mercado, pois, considerando a forma de atuação com foco na precificação estratégica, erros podem significar um risco elevado para a continuidade do negócio.

Ao analisar a literatura, é possível concluir que a empresa se utiliza de forma mais intensiva do artefato de engenharia reversa integrado à precificação estratégica, pois, ao longo da descrição do caso, a determinação da faixa de preços passou a influenciar a estratégia sobre os produtos e determinar o limite de componentes, através de uma análise profunda do custo dos produtos.

Dessa forma, pode-se constatar que a empresa passou de um processo interno de percepção de custos e preços para uma visão externa alinhada aos conceitos e premissas da gestão estratégica de custos. Com isso, seu modelo de gestão passou a responder às perguntas do mercado, invertendo a lógica e desconstruindo a estratégia, permitindo inclusive reduzir a intensidade da concorrência.

A metodologia de análise depende de cada produto e estratégia. Alguns são mais intensivos em preços, outros em diferenciação. O setor moveleiro vem migrando para a personalização, uma característica específica, algo que torne o produto único

e especial, e tal movimento faz com que cada vez mais a estratégia de precificação e o correto alinhamento com o processo produtivo se tornem mais relevantes.

Feita a descrição geral dos achados, o que permite compreender de forma ampla as práticas adotadas pela empresa, na sequência são apresentados os dados alinhados às categorias de análise detalhadas da metodologia desta pesquisa.

4.1.2 Alinhamento dos achados às categorias

Ao concluir a descrição geral do caso, é possível identificar, do total de artefatos já apresentados, a utilização de forma mais intensa dos seguintes artefatos, representados pelas categorias de análise.

Quadro 8. Artefatos e categorias identificadas no caso 1

Artefato	Categorias identificadas no caso	% Intensidade
Avaliação do custo dos concorrentes	- Estimativa atualizada do custo unitário do concorrente (1) - Avaliação das instalações de produção (2) - Tecnologia e design de produtos (3) - Observação física de fornecedores, clientes e ex-funcionários (4)	66,6%
Acompanhamento da posição competitiva	- Analisa a posição do concorrente (5) - Tendências em relação a vendas (6)	66,6%
Avaliação das demonstrações financeiras	- Artefato não identificado.	0,0%
<i>Benchmarking</i>	- Busca de informações sobre o concorrente com comparação dos melhores processos e práticas utilizadas (7)	50%
Custeio estratégico	- Artefato não identificado.	0,0%
Engenharia reversa	- Processo de exame do produto do concorrente (8)	50%
Precificação estratégica	- Análise dos fatores estratégicos no processo decisório dos preços (9) - Reação dos preços do concorrente (10)	66,6%

Fonte: dados da pesquisa

O percentual de intensidade é mensurado considerando o total de categorias de cada artefato identificadas no caso em estudo em relação ao total de categorias previstas no Quadro 5, definidas na metodologia da pesquisa. Sob o aspecto relevância, o percentual apresenta limitações, mas optou-se por apresentar de maneira complementar as análises para promover uma visão geral dos dados para cada categoria, sem aprofundar a análise, pois trata-se de uma pesquisa de base qualitativa.

Dessa forma, das 21 categorias de análise listadas inicialmente para os sete artefatos, para o caso 1, foi possível atribuir a utilização de forma objetiva de dez categorias, e destas só não foi possível identificar o uso de dois artefatos. São eles: avaliação das demonstrações financeiras e custeio estratégico.

Na sequência estão descritos de forma mais específica os achados para cada artefato e suas categorias de análise. Preliminarmente, é importante destacar que algumas categorias são utilizadas de forma mais eventual e superficial do que outras, porém, por ser uma pesquisa qualitativa, a análise não pretende identificar tais aspectos, e sim a presença ou não das práticas descritas pelos gestores.

- a) **Avaliação do custo dos concorrentes:** ao descrever que a empresa utiliza informações sobre os produtos de concorrentes, como fichas técnicas, manuais de montagem e até mesmo artigos de concorrentes para análise, um dos principais objetivos é estimar o custo unitário dos produtos de concorrentes e poder compará-los com o custo interno, e identificar oportunidades de melhoria. *“Eu olho as especificações técnicas, busco características similares e faço comparação de preços” (Entrevistado 1).*

A empresa realizou visitas em outras fábricas, buscando identificar informações para estrategicamente promover melhorias no seu processo produtivo. Não houve registro de informações sistêmicas sobre instalações de concorrentes. Aspectos relacionados a tecnologia e design foram identificados e são considerados no desenvolvimento de novos produtos, o que vem acontecendo de forma cada vez mais rápida, conforme a fala do entrevistado 1: *“...a evolução é muito rápida, por exemplo, há pouco tempo atrás a preocupação de mudar cores era feita a cada três ou quatro anos, hoje é anual”.*

Quanto à observação física de fornecedores, clientes e ex-funcionários, trata-se de uma prática recente descrita pelos gestores, como estratégia para

captar as melhores práticas adotadas pelo mercado e que são pontos vulneráveis identificados pela gestão.

- b) **Acompanhamento da posição competitiva:** o acompanhamento da posição competitiva dos concorrentes passou a ser uma prática recente dentro da empresa, pela mudança de postura, o que pode ser visto no depoimento do entrevistado 2: *“A empresa avaliava apenas o preço de ponta e desconsiderava o fator interno, tomando decisões que não foram benéficas para o negócio”*. Muito do acompanhamento da posição parte da análise do preço praticado pelos concorrentes e pelos atributos reconhecidos nos produtos, o que pode ser percebido em outro trecho da entrevista, em que o entrevistado 1 ressalta: *“Eu trabalho muito com tabloides com preços de mercados, e comparo o produto dos concorrentes com o meu produto”*.
- c) **Benchmarking:** as práticas descritas são relativamente restritas à análise de informativos setoriais, o que permite inferir alguns parâmetros de comparação e algumas visitas a empresa do ramo, trazidas pelo entrevistado 2: *“Usamos alguns informes setoriais, porém são muito genéricos, o que a empresa faz é por meio de muitos contatos com representantes, fornecedores, clientes que, ao perceberem movimentação no mercado, nos comunicam”*.
- d) **Engenharia reversa:** a utilização de produtos de concorrentes foi descrita pela empresa, mas é importante destacar que o artefato passa por mudança na medida em que muitos dados que só eram acessados com o contato direto com o produto hoje estão disponíveis nas informações técnicas, nos manuais de montagem e nas páginas da internet das fábricas. Assim o entrevistado 1 confirma: *“Hoje se tem muita facilidade em analisar o produto dos concorrentes, pois as próprias empresas disponibilizam as informações técnicas”*. Como exemplo, ele ainda complementa: *“Meu concorrente está usando acessório ‘a’ e eu usando acessório ‘b’, como os trilhos, por exemplo, o mercado estava usando plástico e eu usando alumínio”*.
- e) **Precificação estratégica:** de todos os artefatos presentes na literatura, no caso descrito, é certamente o mais utilizado e desenvolvido, influenciando diretamente na estrutura e na estratégia da empresa. É possível perceber a mudança de percepção da empresa, que tinha um olhar direcionado aos fatores internos e passou a prestar atenção no mercado. Como práticas descritas estão o uso de tabloides de preços e a estratégia por faixas de preços e determinação

da estrutura de produtos e do processo produtivo. Sobre isso, o entrevistado 1 refere que: *“Eu olho as especificações técnicas, busco características similares e faço comparação de preços”*. Complementando, segue a fala do entrevistado 2: *“Analiso as faixas de preços de ponta que vão ser utilizados pelo canal de distribuição dos diversos públicos, balizando o custo que o produto deve ter. Se eu não consigo competir naquela faixa de preços, eu vou buscar reposicionar o produto, preenchendo espaços em que poucos estavam atuando”*.

Em relação aos fatores contingenciais, foi possível constatar com base nos achados que a empresa demonstrou maior aderência a dois fatores: estratégia e tecnologia. O primeiro, de forma mais intensa pelo modo como a empresa estabelece seu modelo de gestão de custos, usando a estratégia de precificação como fator determinante no negócio, ou seja: antes de lançar um novo produto, a empresa analisa o mercado, identifica o que chama de faixas de preços e, com base nesse parâmetro, identifica oportunidades de atuação em determinadas faixas, o que determina o preço, as características e necessidades dos clientes e o custo-meta. O segundo, por estar constantemente adequando sua configuração organizacional a fim de oferecer produtos com um custo que permita se manter competitiva, com investimento em máquinas que permitam inovação no processo produtivo e aumento de escala. Vale ressaltar que não se trata da influência dos fatores contingenciais, mas sim das técnicas de GEC.

No quadro 9, são apresentados os fatores contingenciais e as respectivas categorias que foi possível reconhecer na empresa em estudo.

Quadro 9. Intensidade das categorias identificadas no caso 1

Fatores contingenciais	Categorias identificadas no caso	% Intensidade
Ambiente	Nível da concorrência Incerteza ambiental	25%
Estratégia	Ênfase na busca da alta qualidade do produto/serviço em relação à concorrência Desenvolvimento de novos produtos com características únicas Busca pela alta qualidade Imagem com atributos superiores aos da concorrência Busca de preço de venda inferior ao aplicado pelo mercado	83%
Estrutura	Configuração organizacional	25%
Tecnologia	Tecnologia aplicada do processo produtivo Comércio eletrônico	43%

Fonte: Dados da pesquisa

Nas categorias relacionadas ao fator ambiente, pode-se destacar o nível de concorrência e a incerteza ambiental presentes no discurso do entrevistado 1: *“Fatores que influenciam no custo têm influência de empresa para empresa”*. Já em relação à estratégia, os achados indicam um esforço significativo da empresa no sentido de buscar características únicas e com qualidade superior à concorrência, aliando a estratégias diferenciadas e preços baixos. O mesmo (entrevistado 1) refere que: *“A matéria-prima, impostos, comissão, frete, nada muda, o que muda é a gestão produtiva”*.

Tal fator teve intensidade de 83% se comparado com o total de categorias definidas *a priori*. Assim, “estratégia” está entre os quatro fatores contingenciais em estudo como aquele que apresentou maior relação com a estrutura da organização, principalmente na tomada de decisão.

Quanto à estrutura, a empresa passou nos últimos anos por profundas mudanças em sua configuração organizacional e melhora no parque produtivo, o que lhe permitiu atingir novos patamares de produtividade e rentabilidade, apresentando uma intensidade de 25%. O entrevistado 2 ressalta que: *“Aquisição de máquina laser para aplicaes, onde a estratégia foi não depender de fornecedor, tendo a matéria-prima interna, e com olhar do futuro, podendo oferecer um móvel com diferencial e características únicas”*.

Ainda quanto ao fator tecnologia, foi possível constatar uma intensidade de 43%, motivada principalmente pelas mudanças recentes no parque fabril, com investimentos em novas e mais modernas máquinas, que alavancaram a capacidade produtiva e permitiram que a empresa desenvolva e amplie seu mercado de atuação.

Dessa forma, mesmo que identificando uma intensidade maior no fator estratégia, seguido pela tecnologia, ambiente e estrutura, pode-se concluir em relação ao caso 1 que há uma interação entre os diversos fatores, e a intensidade é consequência sobretudo do ambiente em que a empresa está inserida e do mercado do qual participa. É possível perceber que existe uma moderada relação entre os artefatos e os fatores contingenciais. Por exemplo, determinados artefatos não são utilizados dadas as características do ambiente em que a empresa está inserida; de outra forma, artefatos como a precificação estratégica são usados de maneira ampla, principalmente pela estratégia que a empresa e seus concorrentes adotam em relação à atuação no mercado.

4.2 CASO 2 – Indústria de alimentos de massas e biscoitos

O Brasil é o terceiro país no mundo em volume de vendas de massas alimentícias, ficando atrás apenas da Itália e Estados Unidos, e tem como maior empresa no mercado a M. Dias Branco, líder nacional e detentora de marcas como Isabela (ABIMAPI, 2018).

Este é o segundo caso a ser apresentado e descrito, nesta tese, e trata-se da Germani Alimentos Ltda., uma indústria de alimentos de massas e biscoitos, com unidades nos Estados do Mato Grosso, São Paulo e Rio Grande do Sul. A unidade em estudo está localizada no Rio Grande do Sul, com mais de 125 anos de atividades, e passou recentemente por um processo de sucessão. Trata-se de empresa familiar, contando com um quadro de aproximadamente 400 funcionários.

Atualmente são mais de 150 opções de produtos, como massas e biscoitos. Tem como principais clientes o varejo de todo o Sul, Sudeste e Centro-Oeste do Brasil. Optou-se por não apresentar algumas informações mais detalhadas a pedido da própria empresa, para preservar dados estratégicos, mas que no contexto do estudo em nada prejudicam o desenvolvimento do tema, como, por exemplo, valores e tempo de retorno de investimentos e percentuais de ganhos.

Os produtos das indústrias desse ramo de massas e biscoitos, de maneira genérica, têm um nível elevado de concorrência, por serem geralmente de baixo valor agregado, dependendo de um volume expressivo da venda de milhares de unidades para atingir lucro real.

4.2.1 Descrição geral dos achados

As entrevistas foram feitas com o atual diretor industrial do grupo, que tem atuação nas diversas unidades da empresa, e com o *Controller*, ambos com formação e ampla experiência na área produtiva e de gestão, em específico no ramo de atuação, o que os habilita a prestarem as informações necessárias para compreensão do tema.

Inicialmente, os gestores detalharam que a empresa não possui uma ferramenta estruturada para análise do custo de concorrentes, mas dizem avaliar permanentemente tais custos, valendo-se do conhecimento de mercado, da experiência, de informações repassadas por fornecedores, por clientes e algumas informações extraídas de dados públicos, visto que as principais empresas do ramo são de capital aberto. Essas, em resumo, são as principais fontes de informações. Assim, o entrevistado 3 refere: *“A empresa não tem uma ferramenta específica, é muito pela experiência e conhecimento do mercado, e pelo contato com fornecedores, clientes e representantes”*.

A forma de atuação da empresa, considerando que os principais clientes são varejistas e alguns distribuidores, e que os produtos são geralmente de baixo valor agregado sem prejuízo de sua qualidade, garante a rentabilidade por apresentar um *mix* diversificado e, com isso, um conjunto de produtos que dá maior equilíbrio ao negócio.

Os gestores relatam existir um esforço para que a cadeia produtiva não seja muito longa, o que reduz custos e permite atuar com preços mais competitivos, ressaltando a clareza de que o preço é determinado pelo mercado e a necessidade de adaptar a estrutura de custos aos preços dos concorrentes é fator determinante do negócio. O preço na visão tradicional, ou seja, determinado a partir do custo, não é estratégico para ser praticado nesses moldes. Assim, o entrevistado 4 coloca: *“A empresa trabalha com segmentação de mercado, tendo produtos com baixo custo e alto giro, como, por exemplo, produtos da cesta básica, que possuem competitividade*

muito elevada, e por isso precisam de volume em larga escala para se manterem viáveis”.

O segmento de cesta básica envolve clientes que procuram atender às necessidades de demanda de empresas, mercados e até o cliente final, com a montagem de sacolas econômicas. Esse produto é vendido a um preço bem inferior, se comparado com a compra dos itens individuais no mercado. As empresas desse segmento não efetuam a venda no modelo de varejo, então todo o produto fornecido é destinado e entregue a famílias. Assim, não se percebe a redução da margem de lucro por produto, eis que se monta um pacote fechado com finalidades de venda numerosa, considerando o estilo de nicho de mercado, diferentemente das vendas individualizadas de cada tipo de produto, que têm preços padronizados pelo mercado e não podem ser praticados nessa situação da cesta básica, pois reduziriam as vendas e inviabilizariam o volume acentuado de consumo.

As compras efetuadas por clientes que fornecem cestas básicas são realizadas através de licitações com prazos de entrega programados e preços garantidos para um determinado período. Em caso de não cumprimento, o fornecedor poderá arcar com multas dependendo das condições contratuais dessa licitação; normalmente envolve grandes volumes e acaba atraindo um número considerável de concorrentes.

Os gestores destacaram que o setor passou por recentes alterações. Antes existia baixo nível de automação e houve uma considerável melhoria nessa questão, o que reduziu significativamente o uso de mão de obra. Isso gerou uma diminuição expressiva no custo, porém exigiu um nível elevado de investimentos, e as empresas que não puderam acompanhar essa mudança, em sua grande maioria, foram extintas do mercado. Dessa forma, o nível de automação é considerado um dos fatores determinantes mais importantes para assegurar a competitividade. Assim, o entrevistado 3 ressalta: *“O setor vem sofrendo uma grande transformação, tanto no volume de produção como na automação da mão de obra”.*

Os depoimentos dos entrevistados salientaram a abertura quanto à possibilidade de visitas de benchmarking, ferramenta recorrentemente usada pela empresa, sobretudo em momentos de desenvolvimento de projetos de melhorias do processo ou de realização de investimentos, alinhado ao estudo de (KOTLER e KELLER, 2013). Uma das características do setor revelada pelos gestores e a de que as empresas terceirizam, umas com as outras, partes do processo produtivo, aprimorando processos, reduzindo custos e alavancando vendas. Assim,

desenvolvem a visão de mercado para além de suas respectivas culturas organizacionais.

Uma das fontes de informações mais citadas são os fornecedores. Como prática, o diretor faz questão de estar em contato permanente com seus principais fornecedores de matéria-prima e equipamentos, justamente para conseguir absorver as informações do mercado, como por exemplo produtos substitutos e novos equipamentos. Além disso, os clientes são fonte de informações e a troca de mão de obra aparece como forma de trazer *know-how* de mercado.

Os processos licitatórios servem como parâmetro, dado que têm padrões previstos em edital que orientam empresas do mesmo segmento. Caso sejam identificadas distorções significativas nos preços, cada empresa acaba tendo que partir para um processo reverso, buscando compreender quais fatores podem estar gerando tais diferenças, ou seja, partindo do preço e buscando estimar o custo. O entrevistado 4 se refere a uma pesquisa prévia para a participação no processo licitatório, ressaltando que: *“Na maioria das vezes ocorre com as licitações, porém, quando é observada alguma ação no mercado que fica muito aquém do praticado, procuramos realizar um estudo reverso”*.

Quando questionados sobre a busca de informações sobre a estratégia de precificação adotada pelos concorrentes, relatam ter dificuldade em fazer a análise de cada tipo de produto, pois a estratégia adotada por cada concorrente interfere na sua precificação. No caso dos processos licitatórios, por exemplo, a disparidade de preços inviabiliza a vitória na licitação, como o critério “menor preço” determina a decisão, mesmo que a qualidade de cada produto seja superior, esses elementos acabam não sendo levados em consideração.

Quanto às informações de mercado, utilizam como fonte de comparação a M. Dias Branco, empresa de capital aberto. A empresa busca analisar os níveis de operações, comparando percentuais médios de custos e despesas. Normalmente acompanha indicadores de participação e atuação do mercado, e assim consegue identificar se a empresa está voltada à atuação em nichos de varejo ou comercialização para cesta básica. Tal prática está alinhada com o apresentado por Hesford (1988), que utilizou a análise do custo dos concorrentes por meio das demonstrações contábeis.

Com o impacto dos custos fixos e custos variáveis (apenas matéria-prima) em seu faturamento, embora possa haver alguma distorção por não ter informações

explicitamente claras, pode-se ter uma ideia e assim redimensionar a estrutura. O principal indicador analisado é o EBITDA. Por ser um indicador de resultado operacional, é possível comparar em nível de operação o desempenho da organização.

Uma forma relatada pelos gestores entrevistados de analisar o custo de suas operações internas é compará-las entre as unidades, de forma a conseguir gerar referências entre as próprias unidades. Pelo fato de a empresa estar inserida em um grupo econômico, são realizados estudos comparativos de eficiência produtiva, para mensurar níveis de ociosidade (o que afeta diretamente o custo), assim como as relações dos custos fixos e variáveis e sua representatividade no faturamento, em que se busca avaliar os índices entre as empresas do grupo, visando otimizar as operações e reduzir custos. Tal prática está alinhada ao estudo de Guerra (2004), que descreve as circunstâncias em que determinadas variações na receita podem provocar impacto maior ou menor no lucro das empresas, dependendo da composição da sua estrutura de custos.

O artefato engenharia reversa, que tem relativa utilização em empresas industriais, não teve seu uso identificado. O fator descrito como determinante é a logística e a operação produtiva em si, principalmente pelos fatores mão de obra e nível de automação. Como a matéria-prima principal é uma commodity, logo as diferenças em relação ao custo são muito pequenas, sendo determinante um processo produtivo eficiente e uma logística enxuta para garantir baixo custo e alta competitividade.

Como forma de buscar se diferenciar perante o mercado, a empresa vem desenvolvendo um novo portfólio, com produtos de valor agregado, amenizando por consequência a concorrência intensiva. Com o desenvolvimento desses produtos, os gestores acreditam no aumento da percepção de valor pelo cliente em todos os artigos fabricados.

Em relação a limitações, no Nordeste do Brasil, questões de incentivos fiscais restringem a entrada nesse mercado. Dessa forma, o mercado regionalizado, por característica, acaba sendo a opção da empresa.

As empresas detentoras da marca Isabela e Orquídea são os dois principais concorrentes. O primeiro por ser o maior grupo do Brasil e o segundo por ter uma estrutura semelhante, logo, acabam sendo em alguma medida acompanhados e utilizados como base para o processo decisório. Normalmente o preço no mercado é

ditado pelo líder, nesse caso a Isabela, porém, percebe-se que a Orquídea realiza muitas ações para conseguir manter as condições de preço.

Então, se ficar com uma condição de preço muito distante dessas marcas, torna-se difícil conquistar espaço com a venda de produtos tradicionais (que compõem a cesta básica). Assim, na visão dos gestores, resta à empresa partir para um segmento diferenciado a fim de escapar dessa briga apenas por preço. Se houver muita disparidade de preços entre essas marcas, os gestores defendem que a estratégia deva ser a diferenciação na qualidade.

Como práticas descritas pelos gestores (incidente crítico), relatam que, desde a nova gestão, foram alteradas embalagens, formulação de produtos, matéria-prima, procurando sempre agregar valor e mudar a percepção do produto pelo cliente. Houve uma mudança na estrutura, principalmente na redução do uso da mão de obra e no investimento em máquinas. Basicamente, antes a empresa possuía produtos de qualidade inferior na comparação com os atuais, uso intensivo de mão de obra e por consequência baixa produtividade, fatores que, em conjunto, explicam as dificuldades que a empresa vinha enfrentando.

O sistema ERP focado em custos que a empresa utiliza mantém os parâmetros em todas as unidades produtivas, tendo como principais indicadores o volume de produção e o tempo produtivo, permitindo a comparação das plantas produtivas e a análise da estrutura e operações.

4.2.2 Alinhamentos dos achados às categorias

A etapa consiste em relacionar as categorias identificadas no caso, com base nas categorias de análise.

No quadro 10, são apresentados os artefatos e as categorias identificados, após o quadro são descritos os achados que justificam a existência de cada categoria. É possível observar que do total de 21 categorias preliminarmente identificadas, pode-se perceber a presença de oito, presentes em cinco artefatos.

Da mesma forma que aconteceu no caso 1, o custeio estratégico não foi observado. O artefato que não teve sua utilização diagnosticada foi a engenharia reversa, o que pode ser confirmado pelo fragmento da entrevista: *“A principal diferença está na logística ou na operação de fabricação, não tem muita diferença nos componentes, a principal matéria-prima é uma commodity, por isso não usamos a*

engenharia reversa” (Entrevistado 4). O artefato avaliação das demonstrações financeiras, que não foi identificado no caso 1 e esteve presente no caso 2, tem relação direta com o fato de duas das principais empresas líderes desse mercado serem companhias de capital aberto e, por consequência, publicarem suas demonstrações financeiras.

Quadro 10. Artefatos e categorias identificadas no caso 2

Artefato	Categorias identificadas no caso	% Intensidade
Avaliação do custo dos concorrentes	Estimativa atualizada do custo unitário do concorrente (1) Relações governamentais (2)	33,3%
Acompanhamento da posição competitiva	Participação no mercado (3)	33,3%
Avaliação das demonstrações financeiras	Analisa o custo por meio da avaliação das demonstrações contábeis (4) Análise de índices econômicos e financeiros (5)	50,0%
<i>Benchmarking</i>	Busca de informações sobre o concorrente com comparação dos melhores processos e práticas utilizados (6)	50%
Custeio estratégico	- Artefato não identificado	0,0%
Engenharia reversa	- Artefato não identificado	0,0%
Precificação estratégica	Análise dos fatores estratégicos no processo decisório dos preços (7) Reação dos preços do concorrente (8)	66,6%

Fonte: dados da pesquisa

Na sequência, assim como já apresentado no primeiro caso, estão descritos os achados para cada artefato e suas categorias de análise.

- a) **Avaliação do custo dos concorrentes:** quanto às categorias, pode-se observar que o custo unitário é acompanhado considerando as variações de preços do principal insumo, que é o trigo. Por ser uma commodity, impacta de forma semelhante todas as empresas do mercado, e as informações sobre o nível de automação e utilização de mão de obra dos concorrentes acabam sendo fatores determinantes. Algumas limitações foram descritas em relação ao Nordeste do Brasil, principalmente no que se refere a incentivos fiscais, fator que hoje limita a atuação nessa região. Assim, o entrevistado 3 menciona: “No Nordeste tem muito incentivo e barreiras para entrar”.

- b) **Acompanhamento da posição competitiva:** o volume de produção é fator determinante. Dessa forma, a empresa procura acompanhar os volumes produtivos e a capacidade de mercado, em que um dos indicadores é o consumo médio por habitante e a conversão de clientes por município. O entrevistado 4 ressalta: *“A participação de mercado é monitorada, considerando o volume de consumo kg por habitante como parâmetro”*.
- c) **Avaliação das demonstrações financeiras:** utilizou-se como base para análise de resultados a M. Dias Branco e J. Macedo, empresas de capital aberto, o que facilita a pesquisa de informações, que são divulgadas trimestralmente no portal de Relação com Investidores (RI). O entrevistado 4 refere que: *“M. dias e J. Macedo publicam seus balanços, então algumas informações são utilizadas como base para entender e comparar a estrutura”*.
- d) **Benchmarking:** nesse artefato a empresa, por ter mais unidades em Estados diferentes, busca comparar as melhores práticas de cada unidade e entender as diferenças culturais que impactam principalmente na composição dos produtos. Além disso, o setor tem um bom nível de reciprocidade e compartilha algumas informações. Considera o entrevistado 4: *“Embora concorrentes, existe uma reciprocidade entre as empresas, inclusive com terceirização de algumas atividades”*. Ainda sobre a análise comparativa entre as estruturas da empresa, veja o que relata um dos gestores (entrevistado 3): *“Adaptamos procedimentos e estruturas nas diversas unidades para podermos comparar o custo, e essa tem sido uma das principais formas de comparação e análise do custo”*.
- e) **Precificação estratégica:** quanto aos fatores estratégicos descritos, destacam-se a necessidade de encontrar nichos e se posicionar no mercado, os canais de distribuição e logística e a necessidade de manter uma cadeia produtiva sem muitas etapas, para que o preço fique competitivo no mercado. Refere o entrevistado 3: *“Produto de pouco valor agregado, então a cadeia não pode ser muito extensa”*. Foi dito que os processos licitatórios servem como base para a definição de estratégias de precificação. Então, o entrevistado 4 complementa: *“Pelas licitações é possível ter uma base de preços, pois o processo não tem muita diferença”*.

Quanto aos fatores contingenciais, foi possível constatar que a empresa demonstrou maior aderência a dois fatores, são eles: estratégia e estrutura. À estratégia pode-se atribuir o fato de a empresa estar em um processo de reformulação do seu mix de produtos e de seu modelo de gestão. Assim o entrevistado 3 ressalta: *“A estratégia é lançar produtos com diferenciação, fugindo da disputa por preço, e aumentando de percepção de valor do produto e da marca como um todo”*.

A capacidade de decisão em uma negociação deve ser imediata. Muitas vezes, em um processo licitatório, os clientes exigem retornos rápidos, no qual não há muito tempo para análise, então as informações devem ser precisas e atualizadas a todo instante.

O mercado, diante de uma necessidade de aumento de preço, reage de maneira distinta na redução de preço, que é imediata, enquanto o aumento ocorre gradualmente.

A estrutura organizacional demonstrou ser aspecto decisivo, motivo pelo qual a empresa vem investindo em melhorias no seu modelo de gestão, e a possibilidade do compartilhamento de experiências entre as unidades de negócio contribui de forma direta para a evolução da empresa.

No quadro 11, são apresentados os fatores e as categorias possíveis de ser identificados na empresa em estudo, bem como a intensidade medida das categorias em relação a cada fator.

Quadro 711. Intensidade das categorias identificadas no caso 2

Fatores contingenciais	Categorias identificadas no caso	% Intensidade
Ambiente	Restrições legais, políticas e econômicas do setor Gostos e preferências dos clientes Nível da concorrência	38%
Estratégia	Ênfase na busca da alta qualidade do produto/serviço em relação à concorrência Desenvolvimento de novos produtos com características únicas Imagem com atributos superiores ao da concorrência	50%
Estrutura	Configuração organizacional Centralização na tomada de decisão	50%
Tecnologia	Tecnologia aplicada do processo produtivo Gerenciamento da cadeia de suprimentos Softwares integrados entre áreas funcionais da empresa	43%

Fonte: dados da pesquisa

O fator ambiente, como esperado, está presente nos achados, mas não demonstra ter impacto tão significativo nas operações da organização. Porém, compreender o ambiente e suas características tende a facilitar o desenvolvimento dos demais fatores. Os relatos demonstram algumas restrições em relação aos aspectos regionais, principalmente incentivos fiscais, o que dificulta o desenvolvimento da empresa em algumas regiões. Foram relatadas questões culturais, onde determinada matéria-prima é substituída por outra, para atender gostos e costumes locais. O entrevistado 4 demonstra de forma clara o quanto o ambiente impacta sobre a organização: *“Tem produtos que são específicos para cada região, em função das questões regionais”*.

Observando a intensidade de cada fator contingencial, fica evidente o que a literatura preconiza, ou seja, todos os fatores exercem em alguma medida influência sobre a organização, e o desafio está em se adequar a esses fatores e buscar o melhor desempenho.

Alguns outros elementos foram discutidos na análise conjunta dos casos, momento em que foi possível perceber como as características específicas de cada negócio têm reflexos sobre a gestão estratégica de custos e do negócio como um todo.

4.3 CASO 3 – Indústria de tecnologia e de serviços

O terceiro caso trata-se da Imply Tecnologia Ltda., empresa com mais de 200 funcionários, que oferece produtos e serviços em acessos, autoatendimento, entretenimento e painéis. Tem a inovação como propósito, transformando novas ideias em realidade para fazer a diferença no mundo. Com alto desenvolvimento tecnológico, através de uma forte capacidade de P&D, Engenharia de Produtos, Desenvolvimento de Softwares e Hardwares, utiliza-se das tecnologias mais confiáveis para projetar soluções com o objetivo de ajudar os clientes a alcançar novos níveis de performance.

4.3.1 Descrição geral dos achados

O terceiro caso trata-se da Imply Tecnologia Ltda., empresa com mais de 200 funcionários, que oferece produtos e serviços em acessos de autoatendimento, entretenimento e painéis. Essa empresa tem suas origens na constante busca de

inovação, transformando ideias novas em realidade, pois renova tecnologias e constantemente conquista novos clientes. Assim, mostra considerável desenvolvimento tecnológico pela capacidade de criação de softwares e hardwares, projetando soluções para variados tipos de clientes. Entre os entrevistados estão o gerente de Controladoria, o gerente de Produção e o diretor geral da empresa. As entrevistas tiveram um tempo médio de 40 minutos e, ao final delas, a empresa proporcionou uma visita em toda a sua estrutura, o que permitiu conhecer o processo produtivo e os diversos produtos desenvolvidos.

Inicialmente o diretor geral trouxe alguns elementos que descrevem como a empresa atua. Além de explicar os segmentos de atuação já descritos, a empresa desenvolve desde 2005 um modelo de governança corporativa, que traz de forma aplicada ao estudo informações relacionadas à realização do planejamento estratégico anual, com o desdobramento da rentabilidade por unidade de negócio, separando o negócio por centros de custos, tendo como principal indicador o EBITDA. Relata o entrevistado 5: *“Todo mês a empresa faz reunião de resultados, comparando o orçamento versus realizado, utilizando como principal indicador o EBITDA por unidade de negócio”*.

Uma das ferramentas utilizadas para garantir a qualidade e precisão da informação é um sistema eletrônico de apontamentos com o uso de um Smartcard, desenvolvido pela própria empresa, que tem por finalidade monitorar todas as atividades desenvolvidas nos diversos setores, principalmente nos produtivos.

Outro aspecto descrito como relevante no desenvolvimento do negócio foi a implantação há quatro anos de um ERP, o que permitiu avanços no sistema de gestão e a disponibilização de informações que até então não era possível monitorar. Um dos pontos destacados foi a necessidade de informações muito específicas, visto que a maioria das operações é gerenciada por projetos.

Várias práticas foram descritas como fontes de informações sobre o mercado e os concorrentes. Dadas as peculiaridades identificadas na empresa, que atua nacional e internacionalmente, em países como Alemanha e Estados Unidos, uma das fontes descritas é a participação em feiras, não apenas como visitantes, mas como expositores. Dessa forma, entendem que é possível ter uma visão muito ampla das oportunidades que podem ser incorporadas aos produtos e serviços oferecidos, principalmente respeitando as peculiaridades da cultura de cada país.

As informações de mercado são utilizadas para estabelecer limites de custos e gastos. Um exemplo citado e que permite entender os parâmetros são os processos licitatórios, momento em que, com base em requisitos pré-estabelecidos por edital, as empresas apresentam seus preços. Tal prática é citada como interessante sob o ponto de vista de comparabilidade, pois permite compreender se os níveis internos de custos possibilitam que a empresa seja competitiva no mercado. Tal prática converge ao estudo de Guerra (2004), o qual indica que determinadas variações na receita podem provocar impacto maior ou menor no lucro das empresas, dependendo da composição da sua estrutura de custos.

Os clientes, principalmente os de outras nacionalidades, têm na percepção dos gestores um grau de exigência muito superior ao cliente nacional. O que traz benefícios no momento do desenvolvimento dos projetos e permite, ao comercializar os produtos internamente, apresentar maior grau de valor agregado. Complementa o entrevistado 7: *“Os clientes de outros países apresentam um nível mais elevado de exigência, o que nos torna mais competitivos no mercado interno”*.

As visitas de benchmarking são uma prática bastante utilizada nos dias de hoje, não só em empresas do mesmo ramo, mas principalmente de outros setores. Assim é possível identificar a prática de benchmarking apresentada por Kotler e Kotler (2013).

Na lógica de gestão por projetos descrita pelos gestores, sempre que um novo projeto é desenvolvido, utiliza-se o preço máximo que o mercado estaria disposto a pagar. Com base nesse valor são definidos os limites de custos e gastos que podem ser absorvidos, demonstrando se a empresa poderá ou não competir com seus concorrentes. Complementa o entrevistado 6: *“Sempre que chega um novo projeto, analisamos todas as informações possíveis e identificamos o preço de um produto similar no mercado, e com base nesse preço definimos os custos que podem ser agregados”*.

A prática da engenharia reversa foi citada como artefato de uso recorrente. Um exemplo citado foi relacionado ao lançamento de um novo game na feira da qual a empresa irá participar nos EUA. A empresa busca analisar produtos diferenciados, estudando componentes já existentes no mercado, e com isso procura trazer elementos de diferenciação. O entrevistado 5 ressalta: *“No exemplo do lançamento de um produto na feira dos Estados Unidos, foi utilizado como parâmetro o produto de*

um concorrente, não para fazer semelhante, mas sim para criar um produto com características únicas”.

A reengenharia de produtos também é citada. A empresa busca oferecer itens 100% recicláveis, com a substituição de materiais, por exemplo, passando a usar metais ao invés de madeira.

A empresa possui um processo 100% verticalizado, com alto nível de automatização de processos, por participar de um mercado com muita tecnologia. Isso torna o mercado dinâmico, pois qualquer produto pode ser substituído por qualquer concorrente, pela facilidade de acesso a informações de forma muito rápida.

O setor de *pricing* foi realocado junto à área industrial. Isso aconteceu em 2015, justificando a necessidade de aproximação do processo produtivo à formação do custo dos produtos. Hoje 95% dos produtos têm algum nível de customização, o que também foi destacado pela necessidade de adaptação em cada novo projeto.

Com toda estrutura de custos e elementos de preços definida, o processo estratégico de precificação é validado, considerando as características principais, que são: produto de valor agregado, tecnologia embarcada e mudanças muito rápidas.

O desenvolvimento de novos produtos se inicia no setor de P&D, que desenvolve o conceito. Depois é enviado ao setor de produção, que analisa a estrutura do produto, a possibilidade de otimização do processo, a existência de matéria-prima substituta, o nível de tecnologia embarcada e o valor que será agregado. São verificadas as referências e características dos diversos mercados nos quais o produto é comercializado, onde especificações técnicas são relevantes para atendimento de legislações, por exemplo. Esse, em síntese, é o caminho que a empresa percorre.

Como a empresa atua em diversos segmentos e mercados, aspectos relacionados com restrições legais e normativas precisam ser monitorados, bem como os aspectos culturais, em função de gostos e preferências identificados nos diversos países onde a empresa atua.

A ênfase da empresa está em oferecer produtos diferenciados que consigam oferecer soluções tecnológicas, logo, o investimento e a estrutura em P&D são extremamente significativos. Isso pode ser observado tanto pelo layout da fábrica, com sistemas de monitoramento que proporcionam um acompanhamento em tempo real da produção, como pela quantidade de funcionários que a empresa mantém no setor de planejamento e desenvolvimento de produtos.

4.3.2 Alinhamentos dos achados nas categorias

Após descrever os achados de forma geral, parte-se para identificar os achados em cada uma das categorias propostas e seu respectivo artefato. No quadro 12, são apresentados os artefatos e as categorias identificadas, após o quadro são descritos os achados que justificam a existência de cada categoria.

Quadro 812. Artefatos e categorias identificadas no caso 3

Artefato	Categorias identificadas no caso	% Intensidade
Avaliação do custo dos concorrentes	Relações governamentais (1) Tecnologia e design de produtos (2)	33,3%
Acompanhamento da posição competitiva	- Analisa a posição do concorrente (3) - Participação no mercado (4)	33,3%
Avaliação das demonstrações financeiras	- Artefato não identificado	0,0%
<i>Benchmarking</i>	Busca de informações sobre o concorrente com comparação dos melhores processos e práticas utilizadas (5)	50,0%
Custeio estratégico	- Artefato não identificado.	0,0%
Engenharia reversa	Processo de exame do produto do concorrente (6) Cálculo do custo a partir da análise de componentes (7)	100,0%
Precificação estratégica	Análise dos fatores estratégicos no processo decisório dos preços (8) Reação dos preços do concorrente (9)	66,6%

Fonte: dados da pesquisa

No quadro 12, é possível observar que do total de 21 categorias há a presença objetiva de nove. Na sequência estão descritos de forma mais específica os achados para cada categoria de análise.

- a) **Avaliação do custo dos concorrentes:** considerando o contexto em que a empresa atua, tanto interno como internacional, as questões governamentais estão muito presentes, seja com relação a incentivos fiscais, seja com normas legais exigidas dos diversos mercados de atuação. A empresa utiliza tecnologia

- e P&D de forma intensiva pelas características da empresa e do negócio. O entrevistado 7 refere: *“Sempre que um novo produto ou projeto é desenvolvido, todos os aspectos regulatórios precisam ser analisados, pois os requisitos variam de país para país”*.
- b) **Acompanhamento da posição competitiva:** a empresa tem por característica trabalhar com projetos e produtos customizados. Dessa forma, ela sempre fica atenta ao movimento do mercado e de seus concorrentes, principalmente na sinalização de mudanças de preços. O entrevistado 6 menciona: *“O sinalizar de determinação do preço é o mercado, com sinalizadores distintos dependendo do mercado e do país em que o produto ou projeto está sendo desenvolvido”*.
- c) **Benchmarking:** a prática de busca de informações do mercado é muito usual pela empresa. Uma prática busca monitorar por meio de indicadores o atingimento dos melhores resultados. O entrevistado 5 refere: *“A empresa tem uma gestão de indicadores que determinam um padrão de comportamento, principalmente usando como parâmetro o setor eletroeletrônico”*. Outra forma de busca é por meio de visitas a empresas, não necessariamente concorrentes. O entrevistado 7 complementa: *“Seguidamente marcamos visitas em empresas, tem vários exemplos de empresas em Caxias, Canoas e Santa Cruz do Sul, não necessariamente do mesmo setor, sempre que temos uma dificuldade buscamos conhecer outras empresas para buscar solução”*.
- d) **Engenharia reversa:** a prática é descrita pelos gestores como utilizada pela empresa, porém, considerando as características do negócio, que atua com projetos muito específicos, acaba sendo adotada muitas vezes em partes específicas de algum projeto. Evidencia o entrevistado 7: *“Temos várias melhorias implementadas com base na engenharia reversa, algumas vezes de produtos que trazemos aqui na empresa, e na maioria das vezes conseguimos analisar nas visitas em outras empresas”*.
- e) **Precificação estratégica:** a empresa tem por prática trabalhar na grande maioria por projetos. No desenvolvimento destes, busca no mercado todas as informações possíveis e conhecidas sobre produtos similares e passa a estudá-los de forma a compreender os componentes e assim estimar o seu custo. O entrevistado 6 defende que: *“A percepção do preço sempre parte do valor do mercado, e após são avaliadas internamente as características do produto para desenvolver o projeto limitado ao custo estimado”*. Outra evidência relacionada

à precificação está ligada aos processos públicos de licitação, momento em que a empresa consegue analisar o mercado e saber como está sua estrutura, custos e preços em relação ao que vem sendo praticado por empresas concorrentes. O mesmo entrevistado 6 complementa ainda: *“As licitações servem como uma espécie de termômetro e sinalizam se estamos no caminho certo”*.

Dos sete fatores artefatos para análise do custo de concorrentes identificados na literatura, cinco foram percebidos nas práticas descritas pelos gestores. Apenas o artefato análise das demonstrações financeiras e custeio estratégico não teve incidência. Quanto aos cinco artefatos identificados, a empresa demonstra práticas muito consistentes em sua aplicação. O fato de atuar com projetos customizados permitiu perceber que, diferente dos dois casos anteriores, os artefatos também podem ser utilizados em etapas específicas do desenvolvimento de determinado produto, como é o caso de exemplos relatados pelos gestores.

Quanto aos fatores contingenciais, foi possível constatar que a empresa demonstrou maior aderência a dois deles, estratégia e tecnologia. O primeiro com resultados muito semelhantes aos demais casos, evidenciando o quanto as empresas vêm buscando desenvolver estratégias que permitam se diferenciar perante a concorrência; e a questão da tecnologia se justifica pelo perfil de atuação da empresa.

A questão do ambiente, mesmo não tendo uma intensidade tão significativa, demonstrou ser um ponto crítico no desenvolvimento de produtos ou projetos. O entrevistado 5 relata: *“Participamos de feiras e eventos no mundo todo e lá conseguimos captar as necessidades específicas de cada cliente, e procuramos incorporar ao nosso projeto”*.

No quadro 13, são apresentados os fatores e as categorias que puderam ser identificados na empresa em estudo. Ainda é apresentada uma coluna denominada percentual de intensidade, que representa o quanto do total das categorias a priori definidas pelo estudo de fato foram reconhecidas em cada caso.

Quadro 913. Intensidade das categorias identificadas no caso 3

Fatores contingenciais	Categorias identificadas no caso	% Intensidade
Ambiente	Atitudes da concorrência Restrições legais, políticas e econômicas do setor Gostos e preferências dos clientes	38%
Estratégia	Ênfase na busca da alta qualidade do produto/serviço em relação à concorrência Desenvolvimento de novos produtos com características únicas Busca pela alta qualidade Imagem com atributos superiores aos da concorrência Busca de preço de venda inferior ao aplicado pelo mercado Investimento em pesquisa e desenvolvimento	83%
Estrutura	Configuração organizacional	25%
Tecnologia	Tecnologia aplicada do processo produtivo Gerenciamento da cadeia de suprimentos Softwares integrados entre áreas funcionais da empresa	43%

Fonte: dados da pesquisa

Todos os fatores atuam de forma dinâmica na organização, alguns com maior intensidade do que outros, como já mencionado anteriormente. Uma vez apresentados os três casos em estudo, na sequência foi evidenciada uma síntese dos resultados, com uma análise conjunta, permitindo identificar similaridades e diferenças entre eles.

4.4 Síntese dos resultados

Em uma análise conjunta dos casos é possível evidenciar alguns resultados relevantes em relação à proposição apresentada. No quadro 13, são apresentados os achados que sinalizam uma síntese dos artefatos para análise do custo de concorrentes presentes em cada um dos casos em estudo.

Com base nas práticas descritas pelos gestores das empresas, é possível concluir quanto à incidência e intensidade da utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes. No caso 1 foram identificadas dez observações de artefatos, que representam 47,6% da intensidade em relação ao total de categorias de análise.

Dos sete artefatos presentes na literatura, pode-se observar a incidência de cinco deles, sendo: 1. Avaliação do custo dos concorrentes, 2. Acompanhamento da posição competitiva, 3. Precificação estratégica, 4. Engenharia reversa e 5. Benchmarking.

No caso 2, identificou-se oito observações quanto às categorias de análise, sendo que estas representam uma intensidade de 38,1% em relação ao total de categorias. Quanto aos artefatos, apenas não foi possível identificar a utilização do custeio estratégico e da engenharia reversa.

Por fim, no caso 3 constatou-se a incidência do uso de nove elementos caracterizadores das categorias de análise, com 42,9% de incidência. Já em relação aos artefatos, apenas o custeio estratégico e a avaliação das demonstrações financeiras não apresentaram nenhuma ocorrência.

Como forma de ampliar o rigor da pesquisa, o descritivo de cada caso foi enviado e submetido à análise do gestor para leitura e validação, como forma de garantir se as percepções apresentadas estavam coerentes com os achados descritos. Veja retorno por e-mail: *“Realizei a leitura do material, representa a realidade e está de acordo com as informações prestadas” (Entrevistado 6, caso 3)*. O mesmo aconteceu nos demais casos, veja outro retorno: *“No geral, captaste muito bem como funciona” (Entrevistado 2, caso 1)*.

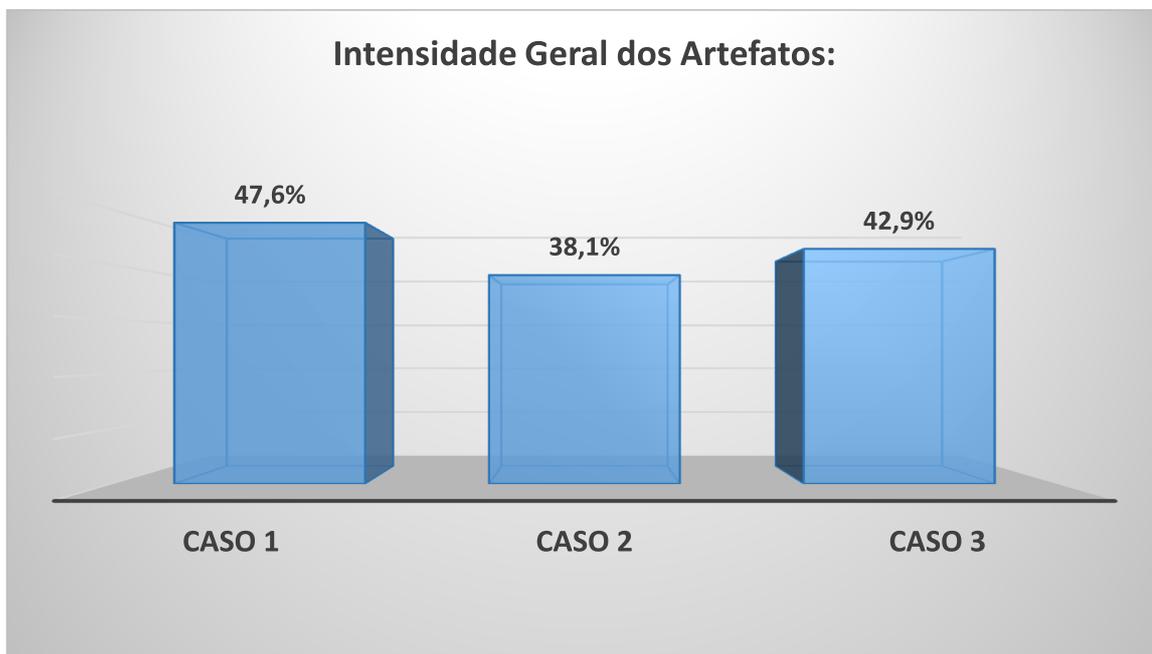
Antes da discussão conjunta dos achados, buscou-se ilustrar de forma mais clara a intensidade da utilização dos artefatos, sabendo que o percentual representa quantas categorias de artefatos foram observadas em relação ao total de categorias definidas na Figura 7 dos artefatos e categorias apresentados na metodologia.

Quadro 1013. Síntese das categorias identificadas nos casos

Artefatos	Categorias de análise	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Avaliação do custo dos concorrentes	1) Estimativa atualizada do custo unitário do concorrente	X	X	
	2) Avaliação das instalações de produção	X		
	3) Economias de escala			
	4) Relações governamentais		X	X
	5) Tecnologia e design de produtos	X		X
	6) Observação física de fornecedores, clientes e ex-funcionários	X		
Acompanhamento da posição competitiva	7) Analisa a posição do concorrente	X	X	X
	8) Tendências em relação a vendas	X		
	9) Participação no mercado		X	X
Avaliação das demonstrações financeiras	10) Analisa o custo por meio da avaliação das demonstrações contábeis		X	
	11) Avalia a evolução de vendas e níveis de lucro			
	12) Avaliação de ativos e passivos			
	13) Análise de índices econômicos e financeiros		X	
<i>Benchmarking</i>	14) Busca de informações sobre o concorrente com comparação dos melhores processos e práticas utilizadas	X	X	X
	15) Uso de informações não financeiras			
Custeio estratégico	16) Utiliza dados de custos com base em informações estratégicas e de marketing			
Engenharia reversa	17) Processo de exame do produto do concorrente	X		X
	18) Cálculo do custo a partir da análise de componentes			X
Precificação estratégica	19) Análise dos fatores estratégicos no processo decisório dos preços	X	X	X
	20) Reação dos preços do concorrente	X	X	X
	21) Elasticidade dos preços de mercado			
TOTAL DE OBSERVAÇÕES		10	8	9

Fonte: dados da pesquisa

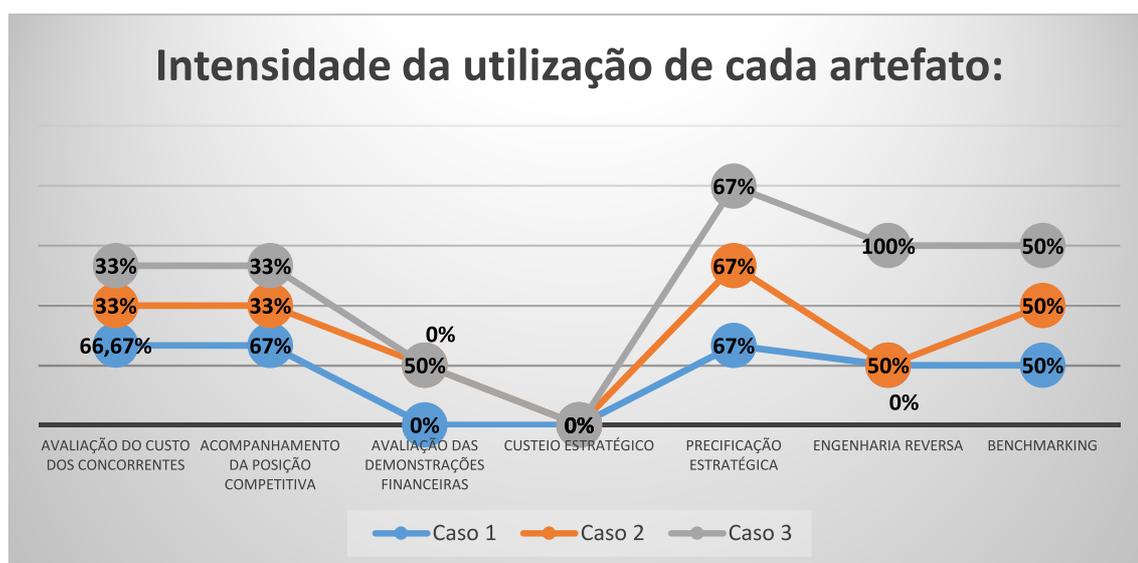
Figura 7. Intensidade geral das categorias de análise



Fonte: dados da pesquisa

Ainda buscando apresentar de forma mais objetiva os resultados, na figura 8 estão apresentados cada um dos artefatos e a sua intensidade de utilização em cada um dos casos em estudo.

Figura 8. Percentual de evidenciação da utilização de cada artefato



Fonte: dados da pesquisa

Na Figura 8 é possível visualizar o percentual de evidenciação do uso dos artefatos em cada caso. Dos sete artefatos, o custeio estratégico não apresentou

nenhuma evidência quanto a sua utilização em nenhum dos casos. Outro artefato que em dois casos não apresentou incidência foi o da avaliação das demonstrações contábeis, identificado apenas no caso 2. Tal achado demonstra a tendência de que esse artefato seja utilizado somente no caso de empresas de capital aberto que estejam ou tenham líderes do mercado. A não utilização do custeio estratégico permite sugerir que a literatura sobre o tema passe a considerar apenas seis artefatos para análise do custo de concorrentes, deixando de considerá-lo em estudos futuros. Já o artefato que trata sobre a avaliação das demonstrações financeiras tem sua utilização recomendada somente para empresas que atuam em mercados com empresas que publicam suas demonstrações contábeis.

Existe um segundo grupo de artefatos, com utilização moderada. Nele estão a avaliação do custo de concorrentes e o acompanhamento da posição competitiva. Tais artefatos têm sua aplicação nas empresas, porém, pelo que o estudo revelou, de forma complementar e mais geral dentro das práticas de análise do custo de concorrentes.

Em um terceiro grupo estariam os três artefatos com maior intensidade de uso, são eles: precificação estratégica, engenharia reversa e benchmarking. Neles é possível perceber um maior nível de entendimento por parte dos gestores entrevistados e uma metodologia mais apurada para aplicação. O artefato que teve especial destaque foi a precificação estratégica. Os gestores foram unânimes em descrever que suas empresas estão totalmente dimensionadas e alinhadas à estratégia de preços e que esta determina em certa medida toda estrutura organizacional.

No caso da avaliação das demonstrações financeiras, é possível perceber que poucas empresas usam essas demonstrações para tomada de decisões sobre a gestão estratégica de custos, tanto pela dificuldade em ter acesso como pela limitação das informações disponíveis. Quanto ao artefato custeio estratégico, a percepção que se tem é de que se trata de um conceito muito genérico e que muitas vezes se confunde com os demais artefatos, sendo difícil a identificação de práticas relacionadas a seu emprego.

Frente à discussão teórica dos conceitos aplicados aos artefatos, é possível apresentar as seguintes contribuições ao conceito, de forma que sua aplicação se torne mais objetiva, ensejando por óbvio que estudos futuros avancem em suas peculiaridades.

Quadro 114. Contribuições teóricas quanto à aplicação dos artefatos

Artefato	Contribuições teóricas
Avaliação do custo dos concorrentes	Além do conceito já apresentado com base em Guilding (1999), tem uma aplicação genérica quanto a sua abordagem. A recomendação é de que este artefato passe a compor o conceito amplo de análise do custo de concorrentes, deixando de ser tratado como um artefato independente. Assim, permitiria que suas categorias fossem incorporadas aos demais artefatos.
Acompanhamento da posição competitiva	O conceito proposto por Heinen e Hoffjan (2005) tem coerência e aplicação prática. Foi possível evidenciar principalmente que aspectos relacionados à posição do concorrente e participação de mercado são utilizados com maior intensidade.
Avaliação das demonstrações financeiras	O artefato proposto inicialmente por Hesford (2008) tem em essência um potencial muito grande de aplicação. Porém, o estudo demonstrou que pouco se tem utilizado de dados contábeis como artefatos para análise do custo de concorrentes, demonstrando uma fragilidade e carência de informações contábeis para os seus usuários.
Custeio estratégico	A abordagem da vantagem competitiva sustentável proposta por Shank e Govindarajan (1998), apesar de relevante, não apresentou aplicação prática. Tal perspectiva faz refletir sobre a possibilidade de inserção de tal abordagem no artefato que trata sobre precificação estratégica, incorporando tal reflexão no momento da determinação de preços e estratégias das organizações, aspecto que pode ser percebido nos casos em estudo.
Precificação estratégica	Este artefato mostrou-se atual e aplicado de forma muito intensa pelos casos em estudo, conforme os conceitos propostos por Simmonds (1982) e Jones (1988). Pelo alto nível de utilização, estudos quantitativos com aplicação de modelos econométricos poderiam representar avanços significativos ao artefato.
Engenharia reversa	A engenharia reversa continua tendo sua aplicação conforme proposto por Hoffjan e Heinen (2005) e por Bartz; Staudt e Souza (2005). Porém, passados mais de dez anos do desenvolvimento dos estudos, percebeu-se que a aplicação da técnica não necessita mais do acesso físico aos bens em análise, e que é possível, com base em informações disponibilizadas pelas próprias empresas, desenvolver tal artefato.
<i>Benchmarking</i>	O processo contínuo de busca por informações dos concorrentes proposto por Kotler e Keller (2013) tem papel relevante no desenvolvimento como um artefato para análise do custo de concorrentes.

Fonte: elaborado pelo autor

Nas considerações finais, de forma mais específica nas contribuições para literatura, tais aspectos foram mais bem desenvolvidos. Após apresentar os resultados quanto aos artefatos, na sequência estão sintetizados os resultados quanto aos fatores contingenciais.

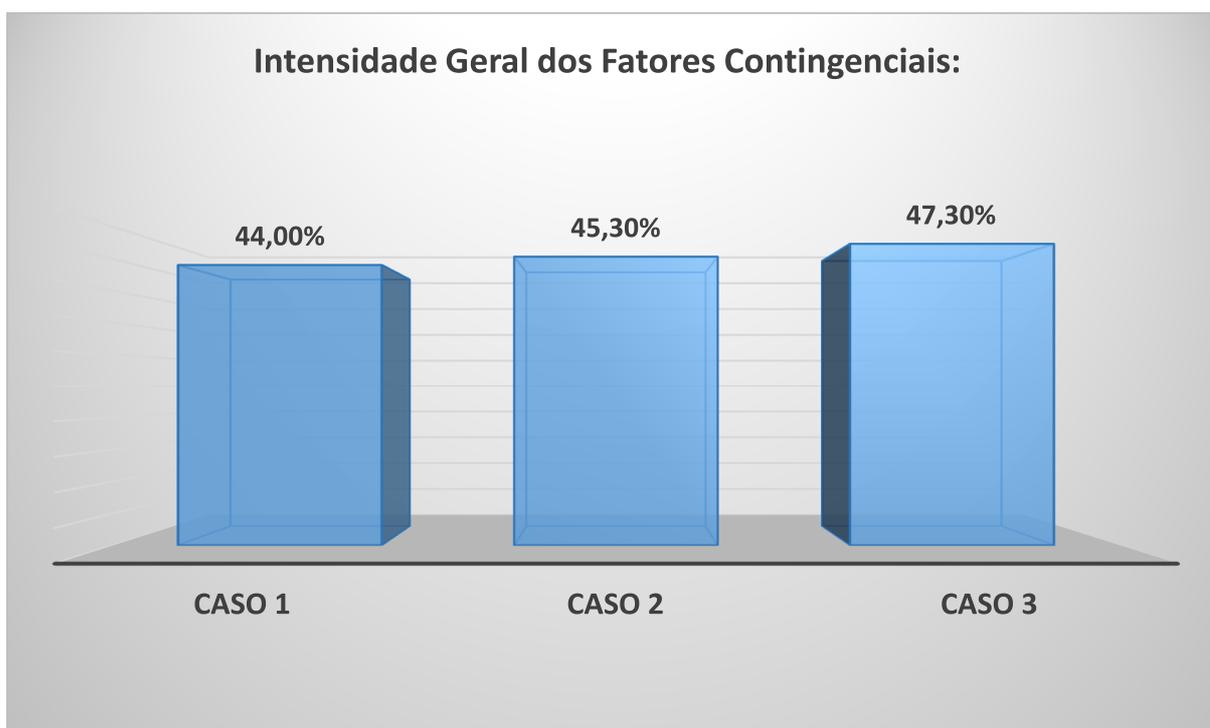
Quadro 1215. Intensidade das categorias identificadas nos casos

Fator Contingencial	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Ambiente	25%	38%	38%
Estratégia	83%	50%	83%
Estrutura	25%	50%	25%
Tecnologia	43%	43%	43%

Fonte: dados da pesquisa

Conclui-se quanto aos fatores contingenciais que, as empresas, independente do ramo, sofrem influência desses fatores, que atuam de forma sistemática sobre as organizações, tal afirmação foi complementada com os achados na sequência.

Ao visualizar a intensidade dos fatores contingenciais de forma geral, e não de forma específica a cada um dos artefatos, fica ainda mais claro que o resultado em cada empresa é muito similar, o que reforça o fato de que os fatores exercem influência de forma permanente e dinâmica. A figura 9 demonstra a incidência geral dos artefatos sobre os três casos.

Figura 9. Intensidade geral das categorias de análise

Fonte: dados da pesquisa.

O estudo sobre os fatores contingenciais confirma aquilo que Chenhall (2007) apresenta por contingência, algo que é verdadeiro somente sob condições

específicas. Pode-se inferir que os fatores contingenciais estão mais relacionados com a empresa e suas particularidades do que com o lugar onde ela está localizada. Da mesma forma, pode-se confirmar que não há uma estrutura organizacional única. A otimização da estrutura varia de acordo com as diversas particularidades que envolvem cada organização, e ter o conhecimento sobre elas pode representar vantagem competitiva significativa.

Quanto ao fator contingencial ambiente, o estudo permite concluir que existe uma influência que acontece de forma distinta dos demais fatores. Na análise conjunta, a percepção é de que o ambiente antecede os demais e, para que a empresa possa se desenvolver, precisa se adequar aos fatores relacionados ao ambiente, como questões econômicas, políticas e regulatórias, além de questões relacionadas a nível de concorrência, estabilidade do mercado e as interconexões entre os vários elementos do ambiente.

Em relação à estratégia, foi o fator percebido com maior intensidade nos casos em estudo, chegando em 83% no caso 1 e caso 3. Isso demonstra o quanto as empresas buscam desenvolver estratégias para se diferenciar no mercado, e a isso pode ser atribuído o fato de elas adotarem artefatos de precificação de forma muito estratégica. Além disso, as práticas descritas pelos gestores demonstram uma postura proativa, inovadora e aberta a novas oportunidades.

A relação do fator contingencial tecnologia com as empresas sob a intensidade foi exatamente a mesma. Apesar de o caso 3 ser uma empresa que usa a tecnologia como fator estratégico, os achados demonstram que as demais precisam e estão atentas a ele, principalmente em questões relacionadas com a tecnologia a ser integrada ao processo produtivo, com o propósito de aumentar o grau de automação, incrementando a capacidade produtiva e aumentando sensivelmente a escala e, por consequência, a competitividade.

Quanto ao fator contingencial estrutura, foi possível constatar uma intensidade inferior em relação à estratégia e à tecnologia. Em partes, tal resultado pode ser explicado por ficar bastante claro, nos casos em estudo, uma configuração organizacional bastante dinâmica e participativa, permitindo o desenvolvimento de ambientes mais colaborativos. Dessa forma, as categorias que buscavam identificar, por exemplo, níveis hierárquicos, centralização na tomada de decisão e alocação de poder não foram percebidas.

Cada empresa necessita adequar sua forma de aplicação observando a influência que os fatores contingenciais induzem ao uso de determinados artefatos. No caso 1, ao utilizar a precificação estratégica, fica evidente que o conjunto de características de cada mercado no qual participa exige adequações em seu modelo de precificação. Por ser uma fábrica de móveis, o modelo de precificação descrito apresenta particularidades, como faixas de preço como critério de posicionamento e definição de estratégias, observação de componentes como forma de otimizar os custos dos produtos e canais de distribuição que possuem dinâmicas de precificação distintas.

O mesmo artefato no caso 2, que possui produtos de baixo valor agregado, por vender massas e biscoitos, faz com que o fator ambiental sinalize e faça com que a empresa tome um cuidado maior com o mix de produtos, redução da cadeia de valor e observe características regionais do consumidor, elementos que interferem na formação e estratégia de precificação. Considerando as características ambientais descritas, justifica-se a decisão da análise do custo de concorrentes, e o artefato da precificação estratégica, neste caso é o que melhor se adapta a necessidade do gestor.

No caso 3, o fator contingencial tecnologia influencia a empresa, por trabalhar com unidades de negócio e produtos com grau elevado de customização e valor agregado, ao desenvolver sua estratégia de precificação, tem um olhar voltado às necessidades específicas do cliente que leva em conta, por exemplo, a necessidade de desenvolvimento de softwares, assistência técnica, produtos substitutos e novas tecnologias. Neste caso o uso do artefato de precificação estratégica se justifica pela necessidade da informação, porém motivado pelo fator tecnologia.

O artefato da engenharia reversa, muito presente nos estudos citados, teve seu uso identificado nos casos 1 e 3. No caso 2, da fábrica de massas e biscoitos, o uso não foi identificado. A justificativa está no fato de as matérias-primas dos produtos serem muito específicas e praticamente uniformes em todas as empresas do ramo, sendo um aspecto pouco relevante na análise do custo.

Já no caso 1, a prática foi evidenciada e percebeu-se que, dadas as influências ambientais e de fatores tecnológicos o uso da engenharia reversa se fazia necessária, porém não em seu conceito original, ou seja, não é mais necessário adquirir produtos em meio físico para ter um bom grau de informações sobre o produto de concorrentes. O acesso às informações é bastante aberto, seja pelos portais das empresas ou pelos

próprios manuais de montagem dos produtos. No caso 2, a prática tem seu uso relacionado a entender especificidades dos produtos ou serviços que permitam a criação de diferenciais, dadas as características estratégicas e tecnológicas do negócio.

A busca por informações com a prática do benchmarking acontece de diversas formas. Foi possível identificar informações disponíveis nos portais das empresas e no portal de associações como MOVERGS, que apresenta indicadores do setor. O caso 3 relatou buscar parâmetros referentes aos custos internos juntos aos dados da Indústria Eletrônica. As empresas relatam a realização de visitas técnicas, participação em feiras nacionais e internacionais, onde novamente se percebe que o maior ou menor acesso a informações tem relação direta com a influência de fatores contingenciais específicos a cada segmento de atuação, tais práticas se fazem necessárias para que as empresas possam compreender as características específicas de cada mercado, seja nacional ou internacional, como é o caso 3 por exemplo, e seu uso é influenciado pelos fatores tecnológicos, ambientais e estratégicos.

O ambiente apresenta características e situações muito específicas a cada empresa, com variáveis que influenciam de forma mais ou menos intensa no dia a dia. Pode-se observar que as empresas estão muito atentas em compreender quais são essas variáveis e a forma de melhor se adequarem aos seus efeitos, percebe-se ainda que para compreensão do ambiente, se faz necessário o uso de artefatos que absorvam tais peculiaridades para que contribuam no sistema de gestão.

Na descrição feita, é possível indicar que a relação entre os fatores contingencias e o uso de artefatos se dá de várias formas, corroborando com tal afirmativa, segue o relato do Entrevistado 3, no caso 2, *“Era um setor que tinha muito uso de mão de obra, representando muito no custo total, com baixa eficiência, o processo era muito manual, após uma transformação muito grande na estrutura com investimento em automação houve redução da mão de obra e aumento no volume de produção”*. Esse achado demonstra que o gestor ao perceber que o fator contingencial estrutura exerce influência sobre a organização, fez com que a empresa buscasse inicialmente o artefato *benchmarking*, conseguindo informações do mercado, tanto em conversas com fornecedores, representantes, mas também com visitas a outras fabricas. Aliado a isso, o uso do artefato precificação estratégica se demonstrou eficiente, pois foi necessário adequar seu processo de precificação, visto que ao ter

uma nova configuração da estrutura, a empresa passou a ser mais competitiva e ter a necessidade de uma precificação dinâmica o suficiente para incorporar o efeito dessas mudanças.

Resgatando os relatos dos gestores transcritos nos casos em estudo, é possível identificar uma série de achados que demonstram além da relação entre fatores contingenciais e artefatos, situações em que o gestor considera os elementos dos fatores contingenciais na decisão do uso do artefato para análise do custo de concorrentes. O quadro 17 apresenta tais achados.

Quadro 17. Elementos dos fatores contingenciais na decisão do uso de artefatos

Achados	Consequência na decisão do gestor
depoimento do entrevistado 2, caso 1: <i>“A empresa avaliava apenas o preço de ponta e desconsiderava o fator interno, tomando decisões que não foram benéficas para o negócio”.</i>	Pode-se observar que o fator contingencial estratégia influenciou os gestores a mudança de postura, passando a utilizar o artefato da precificação estratégica e do benchmarking para tornar a empresa mais competitiva.
O entrevistado 2, no caso 1 ressalta que: <i>“Aquisição de máquina laser para apliques, onde a estratégia foi não depender de fornecedor, tendo a matéria-prima interna, e com olhar do futuro, podendo oferecer um móvel com diferencial e características únicas”.</i>	Percebendo a movimentação do mercado, com base no fator contingencial estratégia e estrutura a necessidade em desenvolver produtos com características únicas, o gestor valendo-se do uso do artefato do benchmarking, identificou a oportunidade em fazer um investimento e ter internamente uma máquina que permite agregar diferenças ao seu produto.
O entrevistado 3, caso 2 ressalta: <i>“O setor vem sofrendo uma grande transformação, tanto no volume de produção como na automação da mão de obra”.</i>	O gestor ao analisar o mercado com base no artefato do benchmarking percebeu a necessidade em tomar decisões relacionados ao fator estrutura, movimentando a empresa no mesmo sentido das demais empresas concorrentes, investindo em equipamentos, o que pode ser visualizado na visita ao processo produtivo, e que trouxe redução no total de funcionários, no custo unitário e aumento da competitividade.
Entrevistado 7, caso 3: <i>“Temos várias melhorias implementadas com base na engenharia reversa, algumas vezes de produtos que trazemos aqui na empresa, e na maioria das vezes conseguimos analisar nas visitas em outras empresas”.</i>	Com base necessidade em manter uma estratégia diferenciada, o gestor mantém uma prática permanente de engenharia reversa e benchmarking, com melhorias que foram relatadas e visualizadas na visita a fábrica.
Entrevistado 5, caso 3: <i>“Participamos de feiras e eventos no mundo todo e lá conseguimos captar as necessidades específicas de cada cliente, e procuramos incorporar ao nosso projeto”.</i>	A empresa participa de diversos mercados com gostos e culturas distintas e com normas regulatórias próprias. Percebendo a influência do ambiente o gestor estimula e participa de feiras e eventos, aplicando o artefato benchmarking, que propicia a captação de informações que são incorporadas aos projetos da empresa.

Fonte: dados da pesquisa

O quadro 17 demonstrou os trechos das entrevistas e a interpretação frente a decisão do gestor. Já o Quadro 18 busca sintetizar os efeitos identificados na pesquisa

relacionados a cada fator contingencial e sua relação no uso dos artefatos para análise do custo de concorrentes.

Quadro 1418. Resumo da relação dos fatores com o uso dos artefatos

Fator contingencial	Relação com o uso de artefatos
Ambiente	O monitoramento do ambiente, em certa medida, modera as características organizacionais e ameniza os efeitos da incerteza ambiental. Tal situação faz com que os artefatos tenham maior ou menor intensidade de uso, principalmente em relação à disponibilização de informações necessárias para operacionalizar sua utilização. Por exemplo, ao usar a precificação estratégica, é fundamental que a empresa tenha o máximo possível de informações internas e externas sobre o mercado e tendências. Que compreenda e monitore o comportamento mais ou menos agressivo da concorrência. E decida sobre maior ou menor nível de sistemas de controle formais. Desta forma é possível concluir que o fator ambiente influencia o uso do artefato e contribuir nas adequações que se fazem necessárias para que tenha eficácia em seu uso.
Estratégia	A estratégia tem como fundamento que as informações alcancem todos os níveis organizacionais. O posicionamento da organização determina o tipo de estratégia a ser adotado e, por consequência, o artefato que apresenta maior aderência. O artefato do <i>benchmarking</i> , por exemplo, que consiste em um processo contínuo de busca de informações, se bem alinhado com a estratégia motiva seu uso e permite a disponibilização aos gestores das informações necessárias para a tomada de decisão.
Estrutura	A estrutura permite identificar características do modelo de gestão, logo as empresas tendem a adotar uma estrutura condizente com os fatores contingenciais aos quais estão expostas com maior intensidade. A relação com os artefatos acontece de forma muito ampla e pode ser observada, por exemplo, no caso da engenharia reversa, onde, por meio de exame dos componentes de produtos de concorrentes, são identificadas possibilidades de melhorias no processo organizacional, na necessidade de investimentos, na busca de novos componentes e produtos substitutos, dentre outros aspectos. Desta forma para que o gestor possa entender a estrutura de seus concorrentes, o uso a engenharia reserva torna-se relevante.
Tecnologia	A influência da tecnologia nas organizações indica que empresas com baixo nível de tecnologia tendem a adotar controles mais rígidos e formais, enquanto as com maior nível tecnológico tendem a ser mais dinâmicas e menos formais. Nesse caso, a relação com os artefatos se dá de forma intensa. No caso por exemplo da precificação estratégica, pode-se observar que as empresas buscam informações por meio do benchmarking, seja com visitas a outras empresas e feiras, e também na análise de produtos de concorrentes, no caso utilizando a engenharia reversa; e desse modo, de forma conjunta, chegando nas informações que alimentam o artefato de precificação.

Fonte: dados da pesquisa

Desta forma pode-se concluir como defendido na proposição da tese que a relação entre os fatores contingenciais e a utilização de artefatos para análise do custo

de concorrentes no contexto da gestão estratégica de custos está na capacidade de compreender a dinâmica e as circunstâncias em que os artefatos são usados e a real influência que os fatores exercem, fazendo com que o uso de determinados artefatos sejam motivados pela influência dos fatores contingenciais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo apresenta as considerações finais em relação à questão norteadora desta tese, que esclarecem integralmente a proposta de todo este estudo, bem como as implicações e limitações teóricas que o mesmo pode trazer e as novas possibilidades de pesquisa.

A tese defendida de que **fatores contingenciais se relacionam com a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes** traz algumas conclusões que os achados permitem inferir, sendo elas:

- a) Os casos em estudo utilizam artefatos para análise do custo de concorrentes alinhados ao proposto pela literatura em seu dia a dia. Dos sete artefatos, cinco se mostraram com uso eventual ou recorrente, são eles: 1. Acompanhamento da posição competitiva; 2. Avaliação das demonstrações financeiras; 3. Precificação estratégica; 4. Engenharia reversa e; 5. Benchmarking. Desses artefatos, três podem ser considerados os mais estruturados em relação a sua aplicabilidade e utilização nas empresas: a precificação estratégica, a engenharia reversa e o benchmarking.
- b) Os fatores contingenciais são percebidos e considerados pelos gestores no cotidiano das organizações que por sua vez, influenciam na decisão do uso dos artefatos para análise do custo de concorrentes, e ajudam a compreender e explicar a sua melhor aplicabilidade. Para cada fator contingencial percebido, o gestor utiliza o artefato que melhor se adapta a necessidade da empresa.
- c) A relação entre os fatores contingenciais e a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes está na capacidade de compreender a dinâmica e as circunstâncias em que os artefatos são utilizados e a real influência que os fatores exercem na organização frente aos fatores contingenciais internos e externos.
- d) A teoria da contingência apresentou potencial contributivo ao tema, uma vez que ao permitir compreender os fatores contingenciais aos quais as organizações estão inseridas, traz alinhamento a abordagem da análise do custo de concorrentes.

Assim, considerando os achados materializados pela percepção dos gestores e pelas análises e descrições feitas, é possível indicar que a proposição de que **o uso de artefatos para análise do custo de concorrentes está relacionado com fatores contingenciais** é confirmada pela tese, uma vez que ambas as variáveis (artefatos e fatores) foram identificadas nas práticas dos três estudos de casos múltiplos das empresas abordadas e estão presentes nos relatos dos gestores, e agem sinergicamente no cotidiano das organizações em estudo.

O estudo permite concluir que as empresas se utilizam de artefatos para análise do custo de concorrentes, e que a dificuldade percebida na literatura de haver um conceito mais objetivo de cada artefato se justifica pela necessidade de adequação entre eles, nos quais cada empresa apresenta diferentes dinâmicas, mas todas percebem a veemente necessidade de interação no processo de análise de custos interligado por vários fatores contingenciais, nunca sendo os mesmos, em consonância com os artefatos, dadas as peculiaridades de cada ramo que cada caso representa em suas áreas de atuação (ramos distintos em que operam).

Dada a necessidade de adequação entre artefatos e fatores contingenciais, as empresas que melhor compreenderem os fatores externos e internos e incorporá-los as suas práticas de gestão estratégica de custos tendem a obter melhores resultados com base em suas metas e constante revisão de estratégias para desenvolvimento de novas oportunidades de negócio, sem prejuízo de sua base no mercado.

A literatura é bastante abrangente quando trata sobre artefatos para análise do custo de concorrentes. Neste estudo os artefatos efetivamente utilizados pelos casos estudados são mais restritos e direcionados a processos e estratégias, principalmente ligados ao desenvolvimento de estratégias de precificação e na busca de informações comparativas no mercado.

Considerando o volume de informações disponíveis, nos casos em estudo, os artefatos mais utilizados são a precificação estratégica, o benchmarking e a engenharia reversa, sendo os demais acessórios na busca de informações comparativas, ou na tentativa de compreender o comportamento dos concorrentes.

Em uma análise dos resultados encontrados, com os estudos relacionados no Quadro 3, no capítulo da revisão da literatura, é possível estabelecer alguns avanços e discussões.

Em relação ao estudo de Simmonds (1986), fez uma enorme contribuição no sentido de que fossem desenvolvidos métodos contábeis para avaliação dos

concorrentes, os achados indicam que ainda hoje as demonstrações contábeis pouco são usadas para tal análise. Mesmo no caso da indústria de alimentos, que tem dois concorrentes que divulgam suas demonstrações financeiras, os gestores indicaram pouca relevância na utilização de tais dados como fonte para tomada de decisão.

Observa-se quanto ao estudo de Moon e Bates (1993), que apresenta o método CORE para interpretar as demonstrações financeiras, que não houve indícios de sua utilização em todas as 3 empresas estudadas nesta tese. A mesma limitação manifestou-se em relação ao estudo de Casella (2008), que trabalha com a perspectiva das demonstrações financeiras, indicando que tal artefato, apesar de *a priori* poder representar potencial contributivo ao tema, tem limitações significativas quanto a sua utilização.

Quanto às vantagens em estimar o custo dos concorrentes e promover a eficácia organizacional, conforme descrito por Jones (1988), trata-se de aspecto presente nos casos estudados. Todos relatam o esforço em buscar informações que permitam estimar o custo dos concorrentes e, com base nessa informação, promover melhorias internas e definir estratégias sobre produtos a serem ou não produzidos, processos que devem ser otimizados, enfim, é um artefato relevante no contexto da gestão estratégica de custos.

Mesmo que o acesso a informações permita mensurar de forma específica, os dados disponíveis são utilizados para estabelecimento de padrões, fator que já contribuiu na gestão das empresas em estudo, das mais diversas formas.

Entretanto, a busca por padrões talvez seja estimada quando o assunto é análise do custo de concorrentes, eis que o alcance aos dados precisos é sem dúvida tarefa complexa, dadas as restrições de acesso às informações. Muitas vezes as empresas mantem algumas informações em sigilo para assim assegurar uma competitividade mais estratégica e impedir que outras empresas de posse desses dados possam aprimorar seus artefatos afetando sobremaneira os fatores contingenciais em suas interações.

O estudo de Guilding (1999) é um dos mais significativos quanto ao avanço do tema, tanto que a maioria das pesquisas feitas atualmente utilizam as práticas por ele listadas, pois o mesmo buscou sistematizar a análise de custos de concorrentes, porém, depois não houve mais avanços significativos na literatura sobre esse assunto.

Dessa forma, a presente tese pretende trazer novamente o tema em destaque e proporcionar, a partir dos achados, que evidenciam haver sinergia quanto aos

conceitos, que passem a ser estudados de forma mais restrita, ou seja, com uma diversidade mais objetiva de artefatos, e com aplicações práticas em organizações.

Heinen e Hoffjan (2005) apresentam uma abordagem em que a utilização da análise do custo de concorrentes tem papel relevante na estratégia das organizações. Os achados deste estudo confirmam tal perspectiva e conseguem indicar que a análise tem papel fundamental nas estratégias de precificação e na estrutura de custos e processo produtivo que pode ser identificado no fato de as empresas terem uma clara estratégia de definir sua estrutura de custos e configuração do processo produtivo após ter conhecimento do preço de venda praticado pelo mercado, e das tendências e expectativas dos clientes.

O estudo de Friedrich et al (2016) indicou uma utilização mais intensiva da engenharia reversa. O que se constata com os achados é que os gestores têm conhecimento da prática, fazem uso, porém, o modo convencional de analisar o produto do concorrente não se faz mais necessário pois o volume de informações presentes, tanto em manuais como nos portais das empresas, permite entender e saber todas as informações sem que haja necessidade do contato físico com o bem, complementando que dentre as principais fontes de informações sobre a concorrência estão os fornecedores, representantes comerciais e os próprios clientes.

Os achados e discussões sobre os artefatos permitem sugerir que para estudos futuros sejam considerados apenas cinco artefatos para análise do custo de concorrentes, são eles: 1. acompanhamento da posição competitiva, 2. avaliação das demonstrações financeiras, 3. precificação estratégica, 4. engenharia reversa e 5. Benchmarking. Dessa forma, a avaliação do custo dos concorrentes e o custeio estratégico deixariam de ser considerados artefatos e suas categorias poderiam ser absorvidas pelos artefatos sugeridos. Havendo essa consolidação, acredita-se facilitar o processo de desenvolvimento da validação de técnicas que permitam avaliar e estimar o custo de concorrentes.

Nos aportes teóricos de Souza; Borgert e Gasparetto (2016), quanto à realização de estudos com enfoque específico na análise do custo de concorrentes, pretende-se propor algumas possibilidades de aprimoramento no que se refere as praticas de gestão de custos ao integrar artefatos e fatores contingenciais na pratica de cada empresa, mesmo que em ramos absolutamente diferentes.

O método adotado desde a construção do roteiro e do protocolo da pesquisa, sua validação e utilização, demonstrou potencial contributivo ao tema e pode permitir

que estudos que venham a aplicar as abordagens aqui apresentadas usem tais fontes como parâmetros para sua replicação. Já a relevância consiste na real possibilidade de aplicação dos conceitos, discussões e contribuições em empresas que desejem utilizar artefatos para análise do custo de concorrentes e aperfeiçoar sua gestão estratégica de custos.

A percepção dos gestores utilizada como base para desenvolvimento da tese representa um fator delimitador. Mesmo com o uso de critérios para garantir que os entrevistados estivessem em cargos de gestão, a percepção deles em relação ao tema traduz uma das limitações nos resultados.

A outra limitação consiste no uso de entrevista como método de coleta de dados, principalmente com os aspectos relacionados ao tempo para realização e tratamento dos dados, possibilitando inconsistências a partir da falta ou excesso de questionamentos bem como restrições de acesso podendo ocorrer a falta de confiança na relação do entrevistado e entrevistador (ROSA e ARNOLDI, 2006).

Como sugestões de estudos futuros, é possível indicar os seguintes caminhos:

- a) A realização de estudos em empresas de um mesmo setor de atuação, buscando identificar e estabelecer padrões de comportamento frente à utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes, e dessa forma trabalhar com modelos de mensuração e de estimativas de custos entre empresas concorrentes de um mesmo ramo de atuação.
- b) Como o estudo atual valeu-se da Teoria da Contingência, que tem sua origem em teorias da administração, como sugestão, poderiam ser desenvolvidas novas pesquisas ou estudos complementares sob o olhar de outras teorias, principalmente daquelas mais utilizadas na Contabilidade e Economia, como, por exemplo, a Visão Baseada em Recursos (VBR).
- c) Por fim, um desafio significativo poderia ser desenvolver estudos com propósito de discutir modelos econométricos ou de modelagem para trabalhar com estimativas de custos de concorrentes, sugerindo-se que sejam criadas bases de dados setoriais com esse propósito. Isso traria informações relevantes para tomada de decisão e, por consequência, maior rentabilidade e eficiência para todas as empresas participantes.

A intenção de desenvolver esta tese pelo potencial acerca do tema ao propor explorar a relação entre a teoria da contingência e o uso de artefatos, foi inspiradora na medida que demonstrou base teórica e aplicabilidade técnica na resolução de

problemas no cotidiano das organizações. Mesmo nos mais variados ramos verifica-se a demanda de interação entre os fatores contingenciais com os artefatos para que os processos decisórios tenham reflexo nas estratégias, bem como atenção para critérios que facilitem na tomada de decisão de gestores, visando assim assegurar que cada organização resguarde seu espaço no mercado, e saiba desenvolver novas formas de crescimento e aprimoramento de produtos e serviços.

Por fim, ao estudar três casos de empresas em ramos diferentes pode-se inferir que a interação entre aportes conceituais, representados pela Teoria da contingência com a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes, requer a articulação de uma gestão estratégica sistematizada pela visão diagnóstica e peculiar de cada ramo que demanda processos de tomada de decisão voltados ao mercado, e a capacidade de adesão a mudanças levando em conta que mesmo as informações de acesso restrito, podem estar subentendidas ao observar o contexto das organizações.

Para tanto, se pretendeu a partir deste estudo, demonstrar que existe um campo de pesquisa vasto para este tema que pode ser desenvolvido em futuras pesquisas, visando aprimorar novas ferramentas no processo de tomada de decisão das organizações, sejam elas de qualquer ramo, mas com a inevitável presença de protocolos que a gestão estratégica de custos por meio de artefatos pode desencadear.

REFERÊNCIAS

- BALL, R. Assessing your competitor's people and organization. **Long Range Planning**, Volume 20, Issue 2, April 1987, Pages 32-41.
- BARNEY, J.B. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. **Journal of Management**, v. 17, n.1, p.99-120, 1991.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 1. ed. Lisboa: Edições 70, 2016. 279 p.
- BARKIN, T. I.; HERTZELL, O. S.; YOUNG, S. J. Facing low-cost competitors: lessons from US airlines. **The Mckinsey Quartel**, 4(4), 86-99.1995.
- BARTZ, D.; STAUDT, T.; SOUZA, M. A. Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos dos concorrentes. **Revista Base**, 2(3), 167-175. 2005.
- BERTUCCI, C. E. FILHO M.A.F.M. Análise de custo de competidores em tomadas de preço: estudo de caso em uma empresa multinacional. XVII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Belo Horizonte, MG, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2010.
- BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de fatores contingenciais nos atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 195-212, 2014.
- BROMWICH, Michael. The Case for strategic management accounting: The role of accounting Information for Strategy in Competitive Markets. **Accounting Organizations and Society**, Vol. 15 N. ½ pp27-46, 1990. Printed in Great Britain.
- CASELLA, B. **Análise de custos de concorrentes: estudo exploratório o no setor de celulose e papel**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo -SP, 2008
- CAVICHIOLO, D.; ROVARIS, N.R.de S.; DALL'ASTA, D.; FIIRST, C. Teoria contingencial: uma análise da produção científica na área de custos. **CONTABILOMETRIA – Brazilian Journal of Quantitative Methods to Accounting**, Monte Carmelo, v.6, n.1, p1-21, jan-jun/2019.
- CHANDLER, A.D. **Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial enterprise**. Cambridge: MIT, 1962.
- CHANDLER, A.D. **Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial enterprise**. Cambridge: MIT, 1990.
- CHANDLER JR., AD. Corporate Strategy and Structure: Some Current Considerations. **Society**, 35, 2, 347-350, jan. 1998.
- CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbook of Management Accounting Research**, London, UK, v. 1, p. 163-205, 2007.

COSTA, S. A. da, ROCHA, W. Determinantes de custos de concorrentes: identificação a partir de informações públicas. **Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos**. Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2012.

COSTA, S.A. **Gestão Estratégica de Custos: panorama do ensino e pesquisa sob a ótica da Teoria Ator-Rede**. (Tese de Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo. 2015.

DAL-SOTO, F. **O estabelecimento da Orientação Empreendedora no Ambiente Acadêmico**: Transformações institucionais em Universidades no Brasil e na Suécia. (Tese de Doutorado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, Rio Grande do Sul, 2018.

DIEHL, C. A. **Controle estratégico de custos**: um modelo referencial avançado. (Tese Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 2004.

DONALDSON, L. **The Contingency Theory of Organizations**. Nova Delhi: Sage, 2001.

DONALDSON, L. Teoria da Contingência Estrutural. In: CLEGG, Stewart R; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. **Handbook de Estudos Organizacionais. Modelos de Análise e Novas Questões em Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2006.

DONALDSON, L; JOFFE, G. *Fit - the key to organizational design*. **Journal of Organization Design**. 3, 3, 38, Sept. 2014.

ESPEJO, M.M. dos S.B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. 2008. 216 f. (Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The desing and use of performance management systems: na extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, n. 20, p. 263-282, 2009.

FRIEDRICH, L. R.; SOUZA, M. A.; FONTOURA, F.; WITTIMANN, M. L. Análise da utilização do custo de concorrentes: um estudo em empresas do setor metal mecânico do Estado do Rio Grande do Sul - Brasil. **Espacios** (Caracas), v. 37, p. 27-42, 2016.

GANESCU, M. C. Assessing Corporate Social Performance from a Contingency Theory Perspective. **Procedia Economics and Finance**, v.3, n.12, p.999–1004, 2012.

GLIUBICAS, D; KANAPICKIENĖ, R. Contingencies Impact on Strategic Cost Management Usage in Lithuanian Companies. **Procedia - Social and Behavioral Sciences 213, 20th International Scientific Conference "Economics and Management 2015 (ICEM-2015)"**, 254-260, Dec. 1, 2015.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 1997. 192 p.

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 da USP**, São Paulo. Vol. 42, n.2, abr./jun.2007.

GUILDING, C. Competitor-focused accounting: an exploratory note. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 7, p. 583–595, 1999.

GRÖTSCH, VM; BLOME, C; SCHLEPER, MC. Antecedents of proactive supply chain risk management – a contingency theory perspective. **International Journal of Production Research**, 51, 10, 2842-2867, May 15, 2013.

HEINEN, K.C.; HOFFJAN, A. The strategic relevance of competitor cost assessment - An empirical study regarding competitor accounting. **Jamar**, v.3, n.1, p.17-34, 2005.

HESFORD, J.W. An Empirical Investigation of Accounting Information Use in Competitive Intelligence. **Journal of Competitive Intelligence and Management**, v.4, n.3, p.17-49, 2008.

JAYARAM, J; OKE, A; PRAJOGO, D. The antecedents and consequences of product and process innovation strategy implementation in Australian manufacturing firms. **International Journal of Production Research**, 52, 15, 4424-4439, Aug. 2014

JAROSKSI, S.; DIEHL, C. A. Configuração organizacional e grau de centralização na tomada de decisão: um estudo em empresas brasileiras. In: **Anais do Congresso Internacional de Custos**, 13, Porto: OTOC, 2013.

JONES, L. Competitor cost analysis at Caterpillar. **Management Accounting**, (EUA), p.32-38, 1988.

JUNIOR, V. B.; SOUZA, R. P.; COSTA, S. A. Estrutura de Custos: um enfoque utilizando dados em painel. **Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos 2014**. Natal, RN, Brasil, 17 a 19 de novembro de 2014.

KOTLER, P.; KELLER, K.L. **Administração de marketing**. 14. ed. São Paulo: Pearson, c2013. 765 p.

LAWRENCE P.R.; LORSCH, J.W. Differentiation and Integration in Complex Organizations. **Administrative Science Quarterly**, Vol. 12, No. 1, pp. 1-47, 1967.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Práticas de Controladoria, Desempenho e Fatores Contingenciais: um Estudo em Empresas Atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, 2015. p. 85-107.

LEITE, A.A.; FERNANDES, P.O.; LEITE, J.M. Contingent Factors that influence the use of management accounting practices in the Portuguese Textile and clothing sector. **International Journal of Management Science & Technology Information**, 19, 59, Mar. 2, 2016.

LIMA, J.P.C. *et al.* Estudos de caso e sua aplicação: Proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade. **Revista de Contabilidade e Organizações**. São Paulo, v. 6, n. 14, p. 127-144, apr. 2012. ISSN 1982-6486

MANTOVANI, F.R. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes**: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência. 2012. 118 f. (Tese Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MCMAHON, J.T.; PERRITT, G.W. Toward a Contingency Theory of Organizational Control. **Academy of Management Journal**, 16, 4, 624-635, Dec. 1973

MILES, R.E.; SNOW, C.C.; MEYER, A.D. Organizational strategy, structure, and process. **The Academy of Management Review** · August 1978.

MOON, P.; BATES, K. Core analysis in strategic performance appraisal. **Management Accounting Research**, v. 4, p.139-152, 1993.

ODOI, C.K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A. B. da (Org.). **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**: paradigmas, estratégias e métodos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 460 p.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, p. 363-382. 1999.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. **Management Accounting Research**, v. 31, p. 45-62. 2016.

PORTER, M. E. **Competitive advantage**: creating and sustaining competitive performance. New York: Free Press, 1985.

PORTER, M. E. The competitive advantage of nations. **Harvard Business Review**, p.73-93, Mar./Apr. 1990.

PORTER, M. E. What is strategy? **Harvard Business Review**, p.61-78, Nov./ Dec. 1996.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 17. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999. 362 p.

ROSA, M. V. de F. P. do C.; ARNOLDI, M. A. G. C. **A entrevista na pesquisa qualitativa**: mecanismos para validação dos resultados. Belo Horizonte: Autêntica, 2006.

SANTOS, F. de O., JESUS, S. R. P. de, SOUZA, W. A. D. R. de, CAVALCANTE, T. S. B. Avaliação do sistema de controle gerencial sob a influência de fatores contingenciais: estudo de caso em um grupo econômico. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 8, n. 2, 2016.

SANTOS, C. A. dos, ZONATTO V.C. da S. Influência de fatores contingenciais no uso de artefatos de custos tradicionais e modernos na rede hoteleira do Paraná. **Anais do X Congresso Anpcont**. Ribeirão Preto, São Paulo, Brasil, 4 a 7 de junho de 2016.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SILLINCE, J.A. A Contingency Theory os Rhetorical Congruence. **Academy of Management Review**, 30, 3, 608-621, July 2005.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting**, (UK), p.26-29, 1981.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting for pricing: A case example. **Accounting And Business Research**, p.206-214, 1982.

SIMMONDS, K. The accounting assessment of competitive position. **European Journal of Marketing**, v.20, p. 16-31, 1986.

SLAVOV, T. N. B. **Gestão Estratégica de Custos**: uma contribuição para construção de sua estrutura conceitual. (Tese Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SOBRAL, F.; PECCI, A. **Administração: teoria e prática no contexto brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Pearson, c2013. xii, 611 p. (*Always learning*. Administração).

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. (Dissertação de Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, F.F.; BORGERT, A.; GASPARETTO, V. Análise de concorrentes: oportunidades baseadas em pesquisas em contabilidade. **Capital Científico**, 14, 4, 53-69, Oct. 2016.

SOUZA, B.; ROCHA, W. **Gestão de custos interorganizacionais** – ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados. São Paulo: Atlas, 2009.

STEWART, L.J. A contingency theory perspective on management control system design among U.S. Ante-bellum slave plantations. **The Accounting Historians Journal**, 1, 91, 2010.

TAYLOR, A; TAYLOR, M. Factors influencing effective implementation of performance measurement systems in small and medium-sized enterprises and large firms: a perspective from Contingency Theory. **International Journal of Production Research**, 52, 3, 847-866, Feb. 2014.

TEO, T.S.; CHOO, W. Y. Assessing the impact of using the internet for competitive intelligence. **Information & Management**, 39(1), 67-83. 2001.

TOMAZZONI, G.C; et al. Desempenho inovador: uma análise no setor metal-mecânico. **Pensamento & Realidade**, 1, 1, 81-92, Jan. 2017.

UYAR, A; KUZHEY, C. Contingent Factors, Extent of Budget Use and Performance: A Structural Equation Approach. **Australian Accounting Review**, 26, 1, 91, Mar. 2016.

VALENTE, J.R.D. Fatores de decisão de compra nas empresas industriais e a relação com a competitividade: o caso da compra de produtos químicos. [serial online]. **Available from: RCAAP**, Ipswich, MA, 2016.

WARD, K. *et al.* Accounting for Competition. **Management Accounting**, v.70, n.2, 1992.

WOODWARD, J. **Industrial organization – theory and practice**. New York: Oxford University Press, 1965.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: *Bookman*, 2015. 290 p.

APÊNDICES

APENDICE A – ROTEIRO DO ESTUDO DE CASO

Neste protocolo da pesquisa, você tem uma visão geral da tese, os procedimentos de coleta, o roteiro da entrevista, bem como as questões norteadoras. Para sua segurança será mantido sigilo absoluto em relação às informações, conteúdos, ou qualquer outra forma que seja disponibilizada para o bom desenvolvimento desta pesquisa.

PROTOCOLO DA PESQUISA

a) Visão geral do estudo

Objetivo geral: analisar como os fatores contingenciais se relacionam com a utilização de artefatos para análise de custo dos concorrentes.

A tese assumida é que: **fatores contingenciais se relacionam com a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes.**

Proposição: **o uso de artefatos para análise do custo de concorrentes está relacionado com fatores contingenciais**

b) Procedimentos de coleta de dados:

b.1 Elaboração do roteiro da pesquisa

São apresentadas três subdivisões, sendo a primeira destinada a caracterizar o entrevistado. A segunda parte destina-se a coletar dados que permitam caracterizar a empresa objeto do estudo. E a terceira busca investigar a proposição apresentada com foco na relação de fatores contingenciais com o uso de artefatos para análise do custo de concorrentes.

Parte A
Caracterização do Entrevistado
Parte B
Caracterização da Empresa
Parte C
Investigação da Proposição

b.2 Visitas in loco

As visitas, previamente agendadas, têm por propósito observar as práticas relatadas na aplicação do roteiro do estudo de caso. Além de garantir ao pesquisador o contato com a realidade de cada organização investigada, coletar documentos e demais evidências necessárias à triangulação das informações. As práticas observadas foram transcritas aos achados da pesquisa. Também foi objetivo da visita a busca por documentos que sejam utilizados como base para práticas de análise do custo de concorrentes, como por exemplo: informativos setoriais, relatórios de avaliação, demonstrações contábeis, dentre outros.

b.3 Entrevistados

Na busca por identificar as percepções dos diversos setores dentro das organizações em estudo, como estratégia de pesquisa, foram entrevistados gestores/diretores das seguintes áreas:

- Comercial;
- Financeira/Contábil;

- Produção;
- Direção Geral.

Após a prévia autorização, as entrevistas foram gravadas para posterior transcrição. Tais áreas foram selecionadas por representarem um conjunto abrangente das respectivas áreas dentro da organização e que têm estreita relação com a análise do custo de concorrentes, considerando os conceitos e as categorias a serem utilizadas.

c) Roteiro da entrevista

Parte A: A busca pelas características pessoais tem por objetivo identificar possíveis semelhanças ou diferenças entre os grupos de entrevistados.

Respostas:

Nome: _____.

Formação: _____.

Cargo Atual: _____.

Tempo de Trabalho na Empresa: _____.

Experiência Anterior (Mais relevantes) _____.

_____.

Parte B: destinada a identificar as características da organização e compreender alguns aspectos relacionados ao segmento, principais mercados e clientes, e uma dimensão do porte.

Respostas:

Empresa: _____.

Segmento de Atuação: _____.

Principais Mercados: _____.

_____.

_____.

_____.

Principais Clientes (características): _____.

_____.

_____.

_____.

Faturamento Anual: _____.

Número de Funcionários: _____.

Parte C: consiste no ponto central da pesquisa, com a investigação da proposição. Foram utilizadas as seguintes questões norteadoras, com o objetivo de conseguir relatos dos gestores sobre as práticas utilizadas.

C1) Análise do custo de concorrentes: na literatura, foram identificados sete artefatos distintos quanto ao termo para análise do custo de concorrentes, porém, confusos quanto a sua aplicação. Com o propósito de identificar a utilização e, principalmente, a forma de aplicação, são apresentadas questões que permitam explorar e compreender o tema no contexto das organizações em estudo. A pergunta consiste em **estimular o entrevistado** em descrever **como se dá a análise da concorrência**, de forma mais específica, **como a empresa consegue dados para estimar/analisar o custo de concorrentes**. Cabe ao pesquisador observar se a prática descrita se aproxima dos artefatos apresentados e descritos na literatura, estimulando questionamentos sempre que percebida a dificuldade do entrevistado em descrever as práticas com base nas categorias identificadas.

Como o tema não está consolidado na literatura, não foram feitas questões para cada artefato, e sim questões gerais, que ao serem analisadas foram agrupadas tendo como base as categorias de análise. As questões norteadoras foram:

- a) Quais são as práticas de análise de custos de concorrentes adotadas pela empresa?
- b) Quais são as principais fontes de informações?
- c) Poderia descrever como elas são aplicadas/operacionalizadas?

Artefato	Categorias que indicam sua utilização (indícios):	Autores
Avaliação do custo dos concorrentes	1) estimativa do custo unitário; 2) informações sobre as instalações; 3) monitoramento de volumes de produção; 4) seleciona ex-funcionários de concorrentes.	GUILDING (1999).
Avaliação das demonstrações financeiras	5) demonstrações contábeis de concorrentes; 6) análise de índices econômicos e financeiros.	HESFORD (2008).
- Acompanhamento da posição competitiva - Custeio estratégico - Precificação estratégica	7) utiliza dados de custos para ações de marketing; 8) estratégias de preços com base na concorrência; 9) influência de ações da concorrência nas decisões.	SHANK; GOVINDARAJAN (1998); SIMMONDS (1982) JONES (1988); HEINEN; HOFFJAN (2005).
Engenharia reversa	10) produtos do concorrente com o objetivo de conhecer os componentes e estimar os custos.	HOFFJAN; HEINEN, (2005). BARTZ; STAUDT; SOUZA (2005).
<i>Benchmarking</i>	11) conhecimento dos processos; 12) informações não financeiras.	KOTLER; KELLER (2013).

Fonte: autores citados

As categorias 7, 8 e 9 se referem a três artefatos identificados na literatura e que, por sua similaridade de conceitos, optou-se por agrupá-los quanto à classificação, porém, os achados podem trazer revelações distintas.

Espaço para anotações complementares às gravações

Após conhecidas as práticas de análise do custo de concorrentes, busca-se compreender as relações destas com os fatores contingenciais.

C2) Fatores Contingenciais: as perguntas sobre os fatores contingenciais consistem em **estimular o entrevistado** em descrever **como este percebe a influência do fator nas práticas de análise do custo de concorrentes**. Cabe ao pesquisador observar as categorias descritas, estimulando questionamentos sempre que percebida a dificuldade do entrevistado em descrever as práticas.

- a) **AMBIENTE:** é o contexto que envolve a organização e indica que tudo aquilo que ocorre no ambiente externo passe a influenciar internamente.

Estimular o entrevistado a falar sobre as categorias apresentadas, identificando as possíveis influências na análise do custo de concorrentes

1. Atitudes da concorrência
2. Competição por mão de obra
3. Competição por compra de insumos/componentes
4. Restrições legais, políticas e econômicas do setor
5. Nível da concorrência
6. Incerteza ambiental

Fonte: Adaptado de Chenhall (2007); Beuren; Fiorentin (2014); Jaroseski; Diehl (2013); Santos; Zonatto (2016)

Questão 1: Considerando as práticas de análise do custo de concorrentes já descritas e as categorias apresentadas, é possível perceber e descrever como o ambiente exerce influência. Descreva exemplos ou incidentes críticos.

Questão 2: Caso a empresa busque outro local/ambiente para se instalar e atuar, você considera que os aspectos listados exerceriam influência? Quais destacaria? Descreva exemplos.

Espaço para anotações complementares às gravações:

Situação a observar: as práticas e o comportamento que os gestores adotam frente às práticas de análise do custo de concorrentes.

Incidente crítico: identificar um comportamento específico enquanto o gestor tenha permitido à organização um desempenho eficaz ou ineficaz.

Temporalidade: incidentes que o gestor tenha vivido desde que ocupa o cargo.

- b) **ESTRATÉGIA:** à medida que as organizações se desenvolvem, suas estratégias tornam-se mais complexas, exigindo que os gerentes estejam atentos para ajustar as estratégias às contingências.

Estimular o entrevistado a falar sobre as categorias apresentadas, identificando as possíveis influências na análise do custo de concorrentes

7. Ênfase na busca da alta qualidade do produto/serviço em relação à concorrência
8. Desenvolvimento de novos produtos com características únicas
9. Busca pela alta qualidade
10. Imagem com atributos superiores aos da concorrência

11. Busca de preço de venda inferior ao aplicado pelo mercado

Fonte: Adaptado de Chenhall (2007); Beuren; Fiorentin (2014); Jaroseski; Diehl (2013); Santos; Zonatto (2016)

Questão 1: Considerando as práticas de análise do custo de concorrentes já descritas e as categorias de análise, é possível perceber e descrever como a Estratégia exerce influência. Descreve exemplos ou incidentes críticos.

Espaço para anotações complementares às gravações:

Situação a observar: as práticas e o comportamento que os gestores adotam frente às práticas de análise do custo de concorrentes.

Incidente crítico: identificar um comportamento específico enquanto o gestor tenha permitido à organização um desempenho eficaz ou ineficaz.

Temporalidade: incidentes que o gestor tenha vivido desde que ocupa o cargo.

- c) **ESTRUTURA:** as estruturas moldam as políticas organizacionais e, muitas vezes, podem servir como base para desenvolvimento e execução de estratégias.

Estimular o entrevistado a falar sobre as categorias apresentadas, identificando as possíveis influências na análise do custo de concorrentes

12. Configuração organizacional
13. Centralização na tomada de decisão
14. Níveis hierárquicos
15. Alocação do poder e autoridade na organização

Fonte: Adaptado de Chenhall (2007); Beuren; Fiorentin (2014); Jaroseski; Diehl (2013); Santos; Zonatto (2016)

Questão: Considerando as práticas de análise do custo de concorrentes já descritas e as categorias apresentadas, é possível perceber e descrever como a Estrutura exerce influência. Descreve exemplos ou incidentes críticos.

Espaço para anotações complementares às gravações:

Situação a observar: as práticas e o comportamento que os gestores adotam frente às práticas de análise do custo de concorrentes.

Incidente crítico: identificar um comportamento específico enquanto o gestor tenha permitido à organização um desempenho eficaz ou ineficaz.

Temporalidade: incidentes que o gestor tenha vivido desde que ocupa o cargo.

- d) **TECNOLOGIA:** a tecnologia é a maneira como a organização opera, transformando seus recursos em produtos ou serviços.

Estimular o entrevistado a falar sobre as categorias apresentadas, identificando as possíveis influências na análise do custo de concorrentes

16. Tecnologia aplicada do processo produtivo
17. Gerenciamento da cadeia de suprimentos
18. Softwares integrados entre áreas funcionais da empresa

Fonte: Adaptado de Chenhall (2007); Beuren; Fiorentin (2014); Jaroseski; Diehl (2013); Santos; Zonatto (2016)

Questão: Considerando as práticas de análise do custo de concorrentes já descritas e as categorias apresentadas é possível perceber e descrever como a Tecnologia exerce influência. Descreve exemplos ou incidentes críticos.

Espaço para anotações complementares às gravações:

Situação a observar: as práticas e o comportamento que os gestores adotam frente às práticas de análise do custo de concorrentes.

Incidente crítico: identificar um comportamento específico enquanto o gestor tenha permitido à organização um desempenho eficaz ou ineficaz.

Temporalidade: incidentes que o gestor tenha vivido desde que ocupa o cargo.

C3) Fator contingencial porte: o porte foi considerado uma variável interveniente, como as empresas são de médio e grande porte, o propósito é comparar os achados e identificar se existem diferenças ou semelhanças entre os grupos de empresas.

D) Relatório do Estudo: no relatório, foram transcritas as entrevistas com os achados, bem como nas observações a partir das visitas, para posterior análise, caracterizando-se a utilização de dados primários e secundários. A transcrição foi feita caso a caso, com a respectiva análise e interpretação dos achados com base na técnica de análise de conteúdo, agrupando os achados considerando as categorias de análise.

AUTORIZAÇÃO PARA GRAVAÇÃO DA ENTREVISTA

Eu, _____, depois de ter ciência da pesquisa, de seus métodos e procedimentos, **AUTORIZO**, por meio desta, a realizar a gravação de minha entrevista sem custos financeiros a nenhuma das partes.

Data: _____.

_____.